



Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337
Blumenau, v. 11, n.4, p.184-205, out./dez., 2015

doi:10.4270/ruc.2015438
Disponível em www.furb.br/universocontabil



**IMPACTO DA ADOÇÃO DAS IPSAS EM DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS
PREPARADAS EM CONFORMIDADE COM O POCP: O CASO DA CFP¹**

**IMPACT OF THE ADOPTION OF IPSAS IN FINANCIAL STATEMENTS PREPARED IN
ACCORDANCE WITH THE POCP: THE CASE OF CFP**

**IMPACTO DE LA ADOCIÓN DE LAS IPSAS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS
PREPARADOS DE ACUERDO CON EL POCP: EL CASO DE LA CFP**

Silvia Maria Cabaço dos Santos

Mestre em Contabilidade e Finanças pela
Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal (ESCE/IPS)
Endereço: Rua Santa Catarina, nº 21
2860-157 Alhos Vedros - Portugal
E-mail: smssantosc@gmail.com
Telefone: 938344054

Maria Teresa Venâncio Dores Alves

Doutora em Gestão, Especialidade Contabilidade pelo
Instituto Superior de Ciências do Trabalho e das Empresas,
Professora Coordenadora do Mestrado em Contabilidade e Finanças da
Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal (ESCE/IPS)
Endereço: Campus do IPS, Estefanilha
2914-503 Setúbal - Portugal
E-mail: teresa.alves@esce.ips.pt
Telefone: 265709364

RESUMO

A mais recente crise financeira mundial potenciou as pressões internacionais existentes para que a harmonização contabilística internacional no setor público se efetue de forma célere facilitando a comparabilidade da informação. As *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), constituem a base do sistema de normalização contabilística internacional para o setor público. O Memorando de Políticas Económicas e Financeiras (Portugal, 2012), indica o ano de 2014 para que Portugal inicie a transição para as IPSAS, tendo o Decreto-Lei (DL) 134/2012 de 29 de junho dado competências legais à Comissão de Normalização Contabilística (CNC) para iniciar o processo de integração destas normas internacionais no quadro normativo português. O presente estudo tem como objetivo verificar o impacto, no ano de transição, da

¹Artigo recebido em 09.12.2014. Revisado por pares em 17.08.2015. Reformulado em 06.01.2016. Recomendado para publicação em 08.01.2016 por Paulo Roberto da Cunha. Publicado em 12.02.2016. Organização responsável pelo periódico: FURB.

adoção das IPSAS num balanço e numa demonstração dos resultados de um organismo público elaborados em conformidade com o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). Desenvolvendo um estudo de caso verificou-se que os impactos derivados da mudança de normativo poderão ser significativos, o que é consistente com os resultados de estudos anteriores (entre outros, VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012; SALLABERRY; VENDRUSCOLO, 2012).

Palavras-chave: IPSAS; POCP; Setor público; Contabilidade pública.

ABSTRACT

The most recent world financial crisis has reinforced the international pressures for a fast international accounting standardisation in order to accomplish comparable information. The IPSAS, issued by IPSASB, are the basis for an international accounting normalization for the public sector. The economic and financial policies memorandum for Portugal (Portugal, 2012), planed the year 2014 for Portugal to start the transition to the IPSAS and the DL 134/2012 of june 29th had given legal ability to the CNC to carry out the integration work of the international standards in the Portuguese normative. The objective of this study is to verify the impact, in the transition year, of adopting IPSAS in a balance sheet and an income statement of a public organization, prepared under POCP. Developing a case study we found that significant impacts can occur from the change of accounting normative, which is consistent with the results shown from previous studies (among others, VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012; SALLABERRY; VENDRUSCOLO, 2012).

Keywords: IPSAS; POCP; Public sector; Public accounting.

RESUMEN

La última crisis financiera global ha provocado presiones internacionales existentes para que la armonización internacional de contabilidad para el sector público sea llevada a cabo rápidamente facilitando la comparabilidad de la información. Las IPSAS emitidas por el IPSASB, forman la base del sistema de normas internacionales de contabilidad para el sector público. El memorando de políticas económicas y financieras (Portugal, 2012), indican el año de 2014 para Portugal iniciar la transición a las IPSAS, y el DL 134/2012 de 29 de junio ha dado facultades legales a la CNC para iniciar el proceso de integración de estas normas internacionales en el marco jurídico portugués. El presente estudio pretende comprobar el impacto, en el año de transición, de la adopción de IPSAS en un estado de situación patrimonial y un estado de resultados de un organismo público elaborados en conformidad con el POCP. En el desarrollo de un estudio de caso se encontró que el impacto derivado de cambio regulatorio puede ser significativo, lo que es consistente con los resultados de estudios anteriores (entre otros, VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012; SALLABERRY; VENDRUSCOLO, 2012).

Palabras clave: las IPSAS; POCP; Sector público; Contabilidad pública.

1 INTRODUÇÃO

Em Portugal a contabilidade pública tem tido como principais objetivos a prestação de contas e o cumprimento dos formalismos legais. Esta visão simplista foi alterada com a reforma da administração financeira do Estado (RAFE) e com a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei nº 8/90 de 20 de fevereiro). Com a criação e aprovação em 1997 do POCP (DL nº 232/97 de 3 de setembro) verificou-se uma aproximação da contabilidade pública à contabilidade privada. De facto, o POCP baseou-se no Plano Oficial de Contabilidade (POC), publicado em

1989, por sua vez, baseado na IV Diretiva Comunitária, em termos de contabilidade patrimonial, mantendo os seus princípios fundamentais e adotando alguns critérios estabelecidos para o setor privado. A criação do POCP visou contribuir para uma melhor tomada de decisão pelo gestor público, através do fornecimento de informação financeira, económica e de gestão. Posteriormente, assistiu-se à publicação de planos setoriais e ao desenvolvimento de processos de modernização e reforma do modelo de gestão pública, reforçando os objetivos de melhorar a eficácia e a eficiência de toda a Administração Pública.

Segundo Carvalho (2011) atualmente colocam-se novas exigências ao nível da contabilidade pública e da prestação de contas das entidades públicas que justificam a normalização internacional da contabilidade para o Setor Público: o ambiente de globalização e de crise financeira que obriga a uma constante avaliação das *performances* financeiras e económicas dos países; a necessidade de relato de informação aos organismos reguladores da União Europeia (UE) e mundiais (por exemplo, o Fundo Monetário Internacional), reforçados pelos pedidos de ajuda financeira de alguns países; o facto de o setor privado ter terminado a normalização contabilística com a aplicação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Porém, como defendem Vicente, Morais e Platt Neto (2012, p.2), a adoção de um normativo contabilístico único, a nível mundial, não será um processo fácil pois o ordenamento jurídico predominante em cada um dos países, assim como questões políticas e culturais podem influenciar e dificultar o processo de convergência.

O IPSASB tem vindo a desenvolver esforços no sentido da harmonização contabilística ao nível mundial se concretizar de forma célere.

Em Portugal há indicações para que este processo tenha início em 2014. Compete à CNC (DL 134/2012 de 29 de junho) o desenvolvimento do processo de integração das IPSAS no normativo português.

Neste contexto, é objetivo do presente estudo verificar o impacto, no ano de transição, da adoção das IPSAS num balanço e numa demonstração dos resultados de um organismo público elaborados em POCP. Para o efeito é efetuado um levantamento das IPSAS e são considerados os ajustamentos necessários às demonstrações financeiras referidas do último ano de relato, tendo em conta este normativo internacional. É expectável que os impactos da adoção das IPSAS sejam consideráveis.

O presente artigo está estruturado em quatro pontos para além da introdução e das referências bibliográficas. No ponto 2 é efetuada uma revisão de literatura sendo de destacar o normativo emitido pelo IPSASB (IPSAS) e estudos sobre a sua implementação em Portugal e no Brasil. No ponto 3 é referido o método de investigação adotado, o estudo de caso, e identificada e caracterizada a entidade que constitui a unidade de análise. No ponto 4 analisam-se os dados obtidos, aferindo os ajustamentos necessários para o cumprimento das IPSAS permitindo uma análise comparativa entre o balanço e a demonstração da posição financeira (DPF) e entre a demonstração dos resultados (DR) e a demonstração de desempenho financeiro (DDF). As conclusões são relatadas no ponto 5, bem como as limitações do estudo e linhas de investigação futura possíveis.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A Harmonização Contabilística na Administração Pública

De acordo com Rua e Carvalho (2006) a necessidade de harmonização contabilística internacional aceite ao nível do setor privado passou a ser sentida, também, ao nível do setor público a partir de uma perspectiva comum, a necessidade de comparar os resultados alcançados pelos diferentes governos, o reforço da qualidade contabilística seguindo critérios e princípios internacionais, a obrigação de relato de informação financeira a organismos internacionais e

uma maior preocupação dos diferentes governos em governar segundo critérios de *accountability*.

Amenábar (2001, p.4-5) refere que

A harmonização contabilística é um processo através do qual vários países de comum acordo realizam mudanças nos seus sistemas e normas contabilísticas para torná-los compatíveis, partindo da identificação de uma teoria geral da contabilidade e um marco conceitual comum que fundamente as suas normas contabilísticas, considerando a influência dessas normas na economia, e respeitando as características e peculiaridades de cada país dentro de um contexto de integração económica. Deve existir além disso, uma conciliação entre a harmonização das normas contabilísticas e as características de cada país.

Também Pérez e Hernández (2007) defendem que a adoção de “regras de contas” e de divulgação para o setor público internacional levaria a melhorias significativas na qualidade dos relatos financeiros gerais, emitidos por órgãos do setor público, sendo por isso provável que esta melhoria da informação prestada melhorasse a tomada de decisões governamentais na alocação dos recursos públicos e acarretasse uma maior responsabilização dos compromissos e resultados das ações implementadas.

De acordo com Rua e Carvalho (2006) a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), iniciada em 1990 veio alterar significativamente a forma como se encara a contabilidade e a gestão pública, sendo considerada a maior e mais profunda reforma da administração financeira do Estado. O início da RAFE tornou-se efetivo com a aprovação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei 8/90 de 20 de Fevereiro). Esta Lei pressupõe a uniformização dos requisitos contabilísticos, nomeadamente no domínio da contabilidade de compromissos ou de encargos assumidos e de uma contabilidade de caixa, mais adequada a uma correta gestão dos recursos financeiros. A publicação do DL 155/92 de 28 de julho, também, contribuiu para a reforma devendo os organismos e serviços com autonomia administrativa organizar a sua escrituração de acordo com uma contabilidade de caixa e de compromissos, mencionando ainda a necessidade de implementar para além da contabilidade orçamental, uma contabilidade analítica para controlo dos resultados e a publicação da Lei 91/2001 de 20 de agosto (alterada e republicada pela Lei 52/2011 de 13 de abril) que institui um novo enquadramento orçamental.

Para Rua e Carvalho (2006) a necessidade de harmonização da informação contabilística na Administração Pública de forma a permitir a comparabilidade das contas entre os diferentes organismos bem como a consolidação das contas do Estado originou a necessidade de criar um sistema de contabilidade para a Administração Pública, tendo sido criado e aprovado o POCP pelo DL n.º 232/97 de 3 de setembro. Este DL (art.º 5.º, n.º 1) prevê a possibilidade de criação de planos setoriais. Assistiu-se, então, à publicação de vários diplomas legais que criaram o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL), o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-E), o Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde (POC-MS) e o Plano Oficial de Contabilidade para as Instituições ligadas ao Ministério da Solidariedade e da Segurança Social (POCISSSS).

É também de referir a publicação do classificador económico (DL n.º 26/2002 de 14 de Fevereiro).

2.2 POCP vs IPSAS

O POCP é constituído por um conjunto de princípios, regras e critérios visando a integração e consolidação das contas no Setor Público Administrativo, sendo a sua aplicação obrigatória a “todos os serviços e organismos da administração central, regional e local, que não tenham forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social” (DL 232/97, art.º 2.º, n.º 1). Visa, ainda, a “criação de condições para a integração da contabilidade

orçamental, patrimonial e analítica — numa contabilidade pública moderna” que além de facilitar o papel dos gestores, trouxesse aos envolvidos e/ou aos interessados o controlo financeiro; uma mais ampla transparência informativa das entidades; e a ligação à contabilidade nacional. A interligação entre as três vertentes da contabilidade deveria permitir dar a conhecer informação ao nível do Orçamento e controlo orçamental (numa perspetiva de caixa), patrimonial (tendo por base o regime do acréscimo) e de gestão, de forma a satisfazer os diferentes utilizadores de informação financeira a ser prestada pelos organismos públicos, sejam eles institucionais ou não e ainda manter um controlo da legalidade.

O POCP está estruturado em 10 classes de contas, sendo a classe 0 e a conta 25 utilizadas para a contabilidade orçamental, as classes 1 a 8 utilizadas na contabilidade patrimonial e a classe 9 reservada à contabilidade de gestão ou analítica. No que respeita à prestação de contas o POCP prevê mapas específicos para a situação orçamental (mapa de controle orçamental de receita / despesa e mapa fluxos de caixa), patrimonial (balanço, conta de resultados e anexos) e de gestão (DR por funções, atividade ou projeto). Desta forma procura que seja obtida uma imagem verdadeira e apropriada do património, da situação financeira, da execução do orçamento e do resultado económico da entidade.

Para além do relato obrigatório previsto no POCP as entidades têm de satisfazer os relatos específicos exigidos periodicamente pelos organismos reguladores e fiscalizadores, nomeadamente o Tribunal de Contas e a Direção Geral do Orçamento.

Por sua vez, as IPSAS baseiam-se nas *International Accounting Standards /International Financial Reporting Standards* (IAS/IFRS) adaptadas para satisfazer as necessidades do setor público. As principais diferenças entre as IPSAS e as IFRS referem-se (DELOITTE, 2013):

- Às bases da contabilidade: muitos governos e agências continuam a preparar as demonstrações financeiras na base de caixa, em linha com os seus orçamentos fiscais;
- Às diferenças no reconhecimento e mensuração para tratar a ausência de um gerador de lucro para muitos serviços públicos em que os objetivos da política pública resultam no fornecimento de serviços de forma gratuita ou por um montante inferior à recuperação do custo. Por exemplo, as transações de não troca são comuns no setor público (e.g., pagamentos de transferências) e não têm equivalente no setor privado. De forma semelhante, com o objetivo de imparidade, é considerada uma noção de potencial de serviço mais ampla para o setor público do que apenas a consideração de fluxos de caixa futuros gerados.
- À apresentação e às divulgações: a natureza das atividades governamentais e o conceito mais amplo de *accountability* para os resultados exige uma maior ênfase na informação que, tipicamente, não se encontra nas demonstrações financeiras do setor privado preparadas de acordo com as IFRS. Por exemplo, a informação sobre o setor público administrativo, as receitas das transações de não troca e a apresentação de informação orçamental.

O IPSASB, na sua Estrutura Conceptual (IPSASB, 2013), refere que as IPSAS são desenvolvidas para serem aplicadas em países com diferentes sistemas políticos, formas de governo e organizações institucionais e administrativas visando a prestação de serviços aos constituintes. Acrescenta, ainda, que reconhece a diversidade de formas de governo, tradições sociais e culturais e mecanismos de prestação de serviços que existem nas diversas jurisdições que podem adotar as IPSAS, tendo procurado responder e abarcar essa diversidade. A IPSAS 1 Apresentação das demonstrações financeiras (2006, §5) dispõe que estas normas devem ser aplicadas a todas as entidades do setor público que não sejam empresas públicas comerciais. É, também, na IPSAS 1 (§1) que vêm estabelecidas as considerações gerais para a apresentação das demonstrações financeiras preparadas na base da contabilidade do acréscimo, a orientação relativamente à sua estrutura e os requisitos mínimos quanto ao seu conteúdo.

Ainda, na sua Estrutura Conceptual, o IPSASB (2013) dispõe que com base no regime do acréscimo, as transações e outros eventos são reconhecidos nas demonstrações financeiras quando ocorrem, e não apenas quando o dinheiro ou o seu equivalente é recebido ou pago. Desta forma os utilizadores são informados das transações passadas que envolvem o pagamento e recebimento de caixa durante o período em análise, das obrigações a pagar no futuro e das obrigações e recursos à data do relato. Inclusivamente a *Cash Basis* IPSAS incentiva as entidades que utilizam o regime de caixa a divulgar voluntariamente informação na base do acréscimo, apesar das suas demonstrações financeiras nucleares serem apresentadas segundo o regime de contabilidade de caixa (Prefácio IPSAS, ponto 21).

Até à atualidade o IPSASB emitiu um conjunto de 32 IPSAS e uma *Cash Basis* IPSAS, norma específica para entidades que adotem o regime de caixa.

Relativamente às demonstrações financeiras a IPSAS 1 (2006, §21) dispõe que um conjunto completo compreende as seguintes demonstrações: da posição financeira; do desempenho financeiro; das alterações no capital próprio; e dos fluxos de caixa. E, ainda, no momento em que a entidade divulga o seu orçamento aprovado, uma comparação entre o orçamentado e o realizado na forma de uma demonstração financeira adicional ou na forma de uma coluna de orçamento nas demonstrações financeiras; bem como notas, incluindo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas. Esta norma veio “estabelecer a forma como as demonstrações financeiras de objetivos gerais devem ser apresentadas para assegurar a comparabilidade com as demonstrações financeiras de períodos anteriores da própria entidade e com as demonstrações financeiras de outras entidades” (IPSAS 1, §1).

A importância dada pelo IPSASB à prestação de informação financeira é reforçada com a IPSAS 18 Relato por segmentos (2002) que tem por objetivo estabelecer princípios para o relato financeiro por segmentos que, de acordo com o parágrafo 17 da norma, podem ser de serviços e/ou geográficos.

O IPSASB manifesta o seu objetivo de “servir o interesse público ao desenvolver normas contabilísticas de elevada qualidade e outras publicações para serem usadas por entidades do setor público em todo o mundo na preparação de relatórios financeiros (Prefácio das IPSAS, §5)”. Desta forma pretende:

melhorar a qualidade e a transparência do relato financeiro do setor público proporcionando melhor informação para a gestão financeira do setor público e para a tomada de decisão. Na prossecução deste objetivo, o IPSASB apoia a convergência das normas contabilísticas internacionais e nacionais para o setor público e, quando for apropriado, a convergência das bases contabilísticas e estatísticas do relato financeiro; e promove, também, a aceitação das suas normas e outras publicações (Prefácio das IPSAS, §6).

Em Portugal, o IPSASB é representado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) que traduziu algumas normas. Mas a Comissão de Normalização Contabilística (CNC, 2013) divulgou um documento que procura constituir um instrumento de apoio à elaboração do SNC-AP.

O POCP e as IPSAS diferem pela quantidade, qualidade e profundidade informativa que impõem às demonstrações financeiras. As IPSAS incentivam as entidades a prestar informação adicional para efeitos de *accountability* (IPSAS 1, §25). A IPSAS 1 (§15) define especificamente a informação que deve ser relatada. Assim, deve ser proporcionada informação:

- (a) ... acerca das fontes, imputação e usos dos recursos financeiros;
- (b) ... acerca da forma como a entidade financiou as suas atividades e satisfaz as suas necessidades de dinheiro;
- (c) ... que seja útil na avaliação da capacidade da entidade financiar as suas atividades e satisfazer os seus passivos e compromissos;

- (d) ... acerca da posição financeira da entidade e respetivas alterações; e
- (e) ... agregada útil na avaliação do desempenho da entidade em termos de custos dos serviços, eficiência e cumprimento de metas.

Apesar da diferença, existe entre o POCP e as IPSAS, o objetivo comum de prestar informação de gestão, nomeadamente, porque o primeiro exige a implementação de contabilidade analítica e as segundas preveem a apresentação de informação por segmentos. No entanto, o POCP, ao contrário das IPSAS, não apresenta os objetivos de avaliar o desempenho passado da entidade no alcance dos seus objetivos e na tomada de decisões sobre a alocação dos recursos no futuro (IPSAS 18, §9) e de relatar externamente (IPSAS 18, §§52-75). Porém, o DL 232/97 (art.º 7, a)) faz referência ao facto de ser objetivo complementar do POCP facilitar “A tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental, designadamente no âmbito da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento dos compromissos com reflexos em anos futuros”. Ou seja, também, em POCP existe uma ótica de futuro.

Para permitir a “obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade” (DL 232/97, art.º 3º) o POCP refere nos seus pontos 3 e 4, a necessidade de atender a um conjunto de princípios contabilísticos (da entidade contabilística; da consistência; da especialização ou do acréscimo; do custo histórico; da materialidade; e da não compensação). Também a IPSAS 1 (§27) refere:

as demonstrações financeiras devem apresentar com fidelidade a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A imagem fiel requer a representação verdadeira dos efeitos das transações, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e os critérios de reconhecimento para os ativos, passivos, receitas e despesas estabelecidos nas IPSAS. ...

Mas, a informação terá de satisfazer um conjunto de características qualitativas mencionadas na Estrutura Conceptual do IPSASB (ponto 3.2: relevância, imagem fiel, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade), tendo em conta alguns constrangimentos a essas características (ponto 3.3: materialidade, custo-benefício e balanceamento entre as características qualitativas) e no apêndice A da IPSAS 1. Em relação a estes aspetos a IPSAS1 enuncia os pressupostos do acréscimo (§2) e da continuidade (§§38-41) e trata a consistência da apresentação (§§42-44), a materialidade e agregação (§§45-47), a compensação (48-52) e a informação comparativa (§§53-58).

Assim, verifica-se preocupações semelhantes quanto à qualidade da informação entre os dois normativos, embora seja diferente a abordagem. Por exemplo, enquanto para o POCP a consistência, a não compensação, a materialidade, o acréscimo, a continuidade são princípios contabilísticos, para o IPSASB são características qualitativas da informação, constrangimentos às mesmas ou pressupostos contabilísticos.

O POCP refere as políticas contabilísticas em sentido genérico, enquanto o IPSASB é mais específico. A IPSAS 3 Políticas Contabilísticas, Alterações nas estimativas contabilísticas e Erros (2006) dispõe: “Quando uma IPSAS se aplica especificamente a uma transação, outro acontecimento ou condição, a política ou políticas contabilísticas aplicadas a esse elemento devem ser determinadas aplicando a Norma” (IPSAS 3, §9), essas políticas não necessitam ser aplicadas se o efeito da sua aplicação for imaterial (IPSAS 3, §10). Na falta de uma IPSAS que se aplique especificamente a uma transação, outro acontecimento ou condição, a gestão deverá exercer o seu julgamento sobre o desenvolvimento e aplicação de uma política contabilística que resulte em informação que seja relevante para as necessidades de tomada de decisão dos utilizadores e fiável (IPSAS 3, §12).

Um dos objetivos da IPSAS 3 é indicar o tratamento contabilístico da correção de erros de períodos anteriores (§3). Assim, define como regra a correção retrospectiva:

no primeiro conjunto de demonstrações financeiras autorizadas para emissão após a sua descoberta: (a) reexpressando as quantias comparativas de período(s) anterior(es)

apresentados nas quais ocorreu o erro; e (b) se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressando os saldos de abertura de ativos, passivos, ativo líquido/capital próprio do período mais antigo apresentado (IPSAS 3, §47),

e, indica as limitações à reexpressão retrospectiva (IPSAS 3, §48-53). Pelo contrário o POCP faz indicação expressa que as correções de erros de exercícios anteriores, se não forem de grande significado devem afetar as contas de custos e proveitos extraordinários e, excepcionalmente, a conta 59 – Resultados Transitados poderá registrar regularizações não frequentes e de grande significado (DL 232/97).

É de salientar que POCP e IPSAS contemplam as bases contabilísticas do acréscimo e de caixa, embora o IPSASB encoraje as entidades públicas a adotar o regime do acréscimo de forma a melhorar a gestão financeira e aumentar a transparência, resultando numa visão mais abrangente e precisa da posição financeira da entidade. Estes dois regimes são aplicados no POCP: na contabilidade patrimonial o regime do acréscimo e na contabilidade orçamental o regime de caixa modificado.

A base de valorização primordial considerada no POCP é o custo histórico, que é, também, um dos seus princípios contabilísticos (DL 232/97, ponto 3, e)), enquanto as IPSAS admitem várias bases de mensuração nas demonstrações financeiras nomeadamente, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, justo valor, quantia recuperável ou serviço recuperável (IPSAS 1, §133). Por exemplo, o POCP dispõe que “As existências serão valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, ...”(ponto 4.2.1) com algumas exceções, por exemplo, nos casos em que “o custo de aquisição ou de produção for superior ao preço de mercado, será este o utilizado” (ponto 4.2.3, outras exceções ponto 4.2.4 e ponto 4.2.5) . Enquanto a IPSAS 12 Inventários (2006, §15) indica que “Os inventários devem ser mensurados ao mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido...”. Exceciona, no entanto, as situações em que os inventários sejam “adquiridos através de uma transação de não troca, em que o seu custo deve ser mensurado ao justo valor à data da aquisição” (IPSAS 12, §16) ou as situações em que sejam detidos para distribuição sem qualquer custo ou por um custo nominal em que deverão ser mensurados ao “mais baixo entre o custo e custo de reposição corrente” (IPSAS 12 §17).

No que concerne aos ativos fixos tangíveis (AFT), o POCP e as IPSAS aproximam-se na forma de mensuração quando do reconhecimento inicial: para o POCP “O ativo imobilizado, incluindo os investimentos adicionais ou complementares, deve ser valorizado ao custo de aquisição ou ao custo de produção” (POCP, ponto. 4.1.1). Enquanto para a IPSAS 17 Ativos Fixos Tangíveis (2006) os AFT devem ser inicialmente mensurados pelo seu custo (§26), ou pelo justo valor à data de aquisição “quando o ativo for adquirido através de uma transação de não troca” (§26). No entanto, diferem substancialmente na escrituração subsequente a esse reconhecimento. Enquanto o POCP, como regra geral, proíbe as reavaliações (ponto 4.1.11, DL 232/97) permitindo apenas o reconhecimento da desvalorização monetária através de coeficientes, quando expressamente autorizados por lei. As IPSAS fazem indicação expressa que as entidades devem escolher como política contabilística para os seus AFT, o modelo do custo (§43) ou o modelo da revalorização (§44) e “devem aplicar essa política a toda uma classe de AFT” (§42). No caso de adoção do modelo do custo os AFT “devem constar pelo seu custo, deduzido de quaisquer depreciações acumuladas e perdas por imparidades acumuladas” (§43); no caso do modelo da revalorização, os AFT:

cujo justo valor possa ser mensurado com fiabilidade, devem ser escriturados por uma quantia revalorizada, sendo o seu justo valor à data da revalorização, deduzido de qualquer depreciação acumulada subsequente, e de perdas por imparidades acumuladas. As revalorizações devem ser efetuadas com regularidade suficiente para garantir que a quantia escriturada não difere materialmente daquela que seria determinada usando o justo valor à data do relato. (§44).

A este propósito é de salientar que os organismos públicos, em conformidade com a Portaria 671/2000 (art.º 1º), são obrigados a aplicar as “instruções regulamentadoras do cadastro e inventário dos bens do Estado (CIBE)” cujo objetivo consiste na sistematização, definição e uniformização de inventários, respetivos critérios e contabilização (art.º 1º do CIBE). Os conceitos inerentes a este normativo e as IPSAS são bastante díspares, desde logo na definição de vida útil: enquanto o CIBE (art.º 8º) dispõe que “Para efeitos de amortização, o período de vida útil varia consoante o tipo de bem, iniciando-se a partir do momento da sua aquisição e segundo uma estimativa fixada no classificador geral”; a IPSAS17 (§73) enuncia que “A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade.”

Relativamente aos métodos de amortização/depreciação, para o CIBE (art.º 7º nº 3) a “amortização segue o método das quotas constantes e baseia-se na estimativa do período de vida útil e no custo de aquisição, produção ou valor de avaliação”; enquanto para o IPSASB a “quantia depreciável de um ativo deve ser imputada numa base sistemática ao longo da sua vida útil” (IPSAS 17, §66) e o “método de depreciação usado deve refletir o esquema no qual é esperado que os benefícios económicos ou o potencial de serviço seja consumido pela entidade” (IPSAS 17, §76).

É de realçar a importância dada pela IPSAS 17 às revalorizações (§44-§58) ao indicar o método de depreciação aplicado e a necessidade de rever a vida útil, pelo menos, anualmente (respetivamente, §77 e §67); e que o método de depreciação selecionado pela entidade deve ser aquele que melhor “refletir o esquema esperado de consumo dos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporado no ativo” (§78); enquanto no normativo nacional em vigor estas grandezas são tratadas de uma forma uniforme e restritiva, nomeadamente na mensuração, na definição da vida útil do bem e na definição do método de amortização.

No âmbito do POCP os conceitos de passivos e ativos contingentes não são aplicados. O termo contingente aparece, apenas, ligado às provisões (DL 232/97, p.44). Enquanto a IPSAS 19 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (2002) define estes conceitos (§18) e, também, identifica provisões, quando devem ser reconhecidas e como devem ser mensuradas e divulgadas.

A IPSAS 19 utiliza o termo contingente para ativos e passivos que não são reconhecidos (§39 e §35, respetivamente). Pelo contrário, as provisões são reconhecidas desde que as seguintes condições estejam reunidas:

- a) Uma entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) resultante de um acontecimento passado;
- (b) Seja provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço venha a ser exigido para liquidar a obrigação; e
- (c) Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação (IPSAS 19, §22).

Se alguma destas condições não for totalmente satisfeita, de acordo com a IPSAS 19, poderá existir um passivo contingente que será divulgado, “a menos que a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, ...” (§100). Também, é divulgado um ativo contingente (§105) “quando for provável um influxo de benefícios económicos ou de potencial de serviço”. Estes ativos “são continuamente avaliados para garantir que os desenvolvimentos são apropriadamente refletidos nas demonstrações financeiras” (§43).

Em POCP o conceito de provisão deve ser sempre visto de uma forma extraordinária (DL 232/97, ponto 8.2.5) e com prudência (DL 232/97, ponto 3, alínea f). O POCP admite provisões para aplicações de tesouraria, cobranças duvidosas, riscos e encargos, depreciações de existências e investimentos financeiros. Enquanto a IPSAS 19 (§16) “define provisões como passivos de tempestividade ou quantia incerta”.

A forma de mensuração dos ativos usada nos dois normativos é substancialmente diferente. Em IPSAS os ativos devem ser revalorizados com regularidade suficiente para assegurar que estão escriturados por quantias que não sejam materialmente diferentes do seu

justo valor, daí que dificilmente se encontrem em imparidade e, de acordo com a IPSAS 21 Imparidade de Ativos não Geradores de Caixa (2004) “qualquer imparidade será tida em conta na mensuração” (§10). As imparidades podem derivar de ativos geradores e não geradores de caixa, dependendo se o ativo é, ou não, detido com o objetivo primário de gerar retorno comercial mas, de acordo com a IPSAS 26 Imparidade de Ativos Geradores de Caixa (2008), “dado o objetivo global das entidades públicas, presume-se que a maioria dos seus ativos é não gerador de caixa” (§18). Deve ser reconhecida uma perda por imparidade se, e apenas se, a quantia recuperável de serviço de um ativo for menor que a sua quantia escriturada, devendo esta ser reduzida para a sua quantia recuperável de serviço (IPSAS 21, §52).

As IPSAS recorrem frequentemente ao uso de estimativas como parte essencial da preparação das demonstrações financeiras, reforçando que tal não reduz a sua fiabilidade (IPSAS 19, §33 e IPSAS 3, §38). Contrariamente o POCP refere que esta forma de mensuração deve ser usada excepcionalmente e com muita prudência (DL 232/97, ponto 3).

Em suma, em termos de conceitos, o normativo em vigor atualmente em Portugal parece ter alguns pontos de aproximação ao normativo proposto pelo IPSASB para uma normalização internacional de contabilidade, nomeadamente pela obrigação de manter uma contabilidade patrimonial utilizando a base do acréscimo, mas implicando este sistema dualista alguma dificuldade de reconciliação entre a contabilidade patrimonial e o orçamento, visto o regime adotado para a elaboração dos orçamentos ser o regime de caixa. Mas por outro lado, existem diferenças acentuadas em termos de reconhecimento, mensuração de ativos, reconhecimento de passivos e em termos de relato financeiro que é bastante mais exigente em IPSAS.

2.3 Estudos sobre Transição/Implementação das IPSAS

Pérez e Hernández (2007) compararam o nível de informação incluído num relato financeiro efetuado pelo setor público nos países Latino-Americanos que promoveram as suas reformas fora do Sistema Integrado de Gestão Financeira para os Países Latino-Americanos e do Caribe (SIMAFAL) com os países que seguiram este modelo. Examinaram, também, se a extensão do relato financeiro recomendado pelo IFAC coincidia com o praticado pelos países acima referidos. Estabeleceram um índice de divulgação, implementando o índice de Cooke (1989). Usaram os métodos quantitativo e bibliográfico. Verificaram que os países estudados apresentavam diferentes níveis de divulgação de informação financeira no seu relato anual, continuando a dar ênfase à informação orçamental tradicional; que a qualidade do relato financeiro do setor público dos países analisados não atingia os padrões de informação recomendada pelas IPSAS; e que necessitavam implementar mudanças importantes, afetando não só os padrões das demonstrações fornecidas mas também o seu conteúdo.

Barbosa (2012, p.3) procurou “apresentar opiniões e factos que caracterizem as vantagens e desvantagens no uso das NICSP na contabilidade pública do Brasil e Portugal”. Adotou os métodos exploratório, descritivo, explicativo, pesquisa de campo, documental, e bibliográfico. Identificou um conjunto de vantagens: comparabilidade e uniformidade da informação, mensuração mais eficaz do valor patrimonial dos entes públicos; e desvantagens: imposição de normas que não atendem às diversas particularidades a diferentes níveis, harmonização na ótica dos países mais desenvolvidos, normas de carácter geral e com muitas opções.

Sallaberry e Vendruscolo (2012, p.2) analisaram o tratamento contabilístico dos ativos fixos tangíveis de entidades públicas de acordo com a IPSAS 17, “a adesão das orientações das NBCASP, bem como o processo de convergência da contabilidade nacional (pública) às normas internacionais emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC)”. Usaram os métodos qualitativo, descritivo e bibliográfico. Verificaram que existiam discrepâncias entre a IPSAS 17 e as Normas Brasileiras de Contabilidade, principalmente na revalorização dos ativos

fixos, na revisão do cálculo do período de vida útil e na contabilização das reavaliações e das depreciações.

Vicente, Morais e Platt Neto (2012, p.3) procuraram identificar as implicações e perspectivas decorrentes da “adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Adaptadas ao Setor Público (NBCASP) no modelo de Contabilidade aplicada ao setor público brasileiro”. Para o efeito adotaram os métodos qualitativo; descritivo; documental; e bibliográfico. Verificaram o seguinte (VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012, p.15):

- “A principal implicação da reforma está associada ao sistemático acompanhamento tanto do resultado primário do governo (excedente necessário para a cobertura das despesas financeiras) quanto do património das entidades do setor público”;

- “As alterações no conteúdo das demonstrações contábeis e a utilização da depreciação no setor público ampliarão a transparência fiscal (prestação de contas) dos governos, ...”;

- “... tem-se o aperfeiçoamento da evidenciação de ativos e passivos, inclusive os contingentes, a ampliação da interpretação do significado da declaração operacional de resultados e a implementação do sistema de informações de custos no setor público”.

3 METODOLOGIA

3.1 Métodos de Pesquisa e de Recolha de dados

No presente estudo segue-se o método qualitativo de pesquisa pois, entre outros aspetos, “o ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. É descritiva” (SILVA; MENEZES, 2005, p. 20). Segue-se, também, o método “estudo de caso” pois, tal como defende Yin (1994), procura-se explorar, descrever ou explicar o “caso”. Trata-se de um estudo de caso exploratório e descritivo uma vez que, como referem Ryan *et al.* (2002:143-144), procura-se efetuar uma investigação preliminar sobre como e porquê são adotadas práticas particulares (por exemplo, quanto à revalorização dos AFT, tendo em conta os normativos aplicáveis) e se descreve as práticas contabilísticas correntes de uma entidade, em termos dos procedimentos adotados. Neste estudo a unidade de análise é a entidade pública CFP a qual foi selecionada pela facilidade de acesso à informação crucial num estudo desta natureza.

Para a elaboração do estudo foi obtida autorização dos órgãos de decisão do CFP e dada a garantia de confidencialidade. Desta forma alguns dados de identificação não são explícitos e, para que a integridade do estudo não fosse afetada, todos os valores foram sujeitos a um mesmo coeficiente,. A caracterização tem por base documentos pertencentes à própria entidade que, pelo motivo exposto, não são aqui identificados respeitando assim a ética que deve estar inerente a qualquer trabalho de investigação.

Foi efetuado um levantamento das IPSAS (apenas, os aspetos de maior relevância nelas contidos) que regulam os casos relatados na prestação de contas de 2012 e que deveriam estar sujeitos a análise. Foram, ainda, efetuados os devidos ajustamentos e adaptações às IPSAS nas demonstrações financeiras referidas, que tinham sido apresentadas em conformidade com o POCP. Depois, verificou-se o respetivo impacto e retiraram-se conclusões.

É de salientar que, na data da pesquisa, não existia, à semelhança da IFRS 1, uma IPSAS específica para a adoção pela 1ª vez deste normativo. Porém, cada uma das IPSAS contém um parágrafo com as indicações, se necessário, relacionadas com a transição para a implementação da IPSAS em causa. No entanto, o IPSASB está a desenvolver o processo de criação de uma norma que trate a problemática da adoção pela 1ª vez das IPSAS (IPSASB, 2013b). É de referir, ainda, que foram respeitadas as designações dadas aos conceitos por cada um dos normativos.

Este estudo procura contribuir para a resposta a eventuais necessidades que poderão surgir com a implementação das IPSAS e apurar quais os impactos no ano de transição no balanço e na demonstração dos resultados.

3.2 A Entidade CFP

A CFP é um organismo dotado de personalidade jurídica de direito público, sem fins lucrativos, com autonomia e património próprio, com gestão participada, criado por protocolo há mais de 20 anos que, para além da sua sede, conta também com uma delegação noutra região geográfica. Está certificada por variadíssimos organismos na área de certificações técnicas e da qualidade. Tem por missão a formação e certificação profissional, procurando afirmar-se como um centro de formação de referência na valorização dos recursos humanos de parceiros e empresas em geral, visando a excelência na qualificação, inspirada por valores humanistas e assente num ambiente de valorização do desempenho da atividade otimizando a aplicação dos seus recursos humanos e técnicos. Presta serviços de formação de forma gratuita para os utentes que se qualifiquem e de acordo com os objetivos políticos para esta área. De forma a dar persecução aos protocolos vigentes, a aproveitar a capacidade instalada e um nicho de mercado existente, presta serviços à medida para empresas e clientes que procuram uma certificação profissional pelos quais obtém o respetivo réditio. É, ainda, de salientar que a sua principal fonte de financiamento são transferências anuais, superiormente decididas e com origem noutra organismo estatal.

Os órgãos sociais são compostos pelo Conselho de Administração, Conselho Técnico-Pedagógico e Conselho de Fiscalização, tendo a obrigação legal de ter as suas contas certificadas por Revisores Oficiais de Contas. Para além disso é obrigada a prestar informação financeira mensal, trimestral, semestral e anualmente a vários organismos, nomeadamente, Organismos Intermédios, à respetiva Tutela, à Direção Geral do Orçamento e ao Tribunal de Contas.

É uma entidade de dimensão média, contando nos seus quadros com mais de 50 funcionários, várias oficinas e laboratórios ajustados à área científica e técnica onde atua, com um total de ativo líquido de 1.095.768,60€ e um orçamento anual no valor de 5.945.245,20€, dados de 2012. Em termos de execução física, também relativamente ao ano de 2012, obteve um volume de formação 537.809 horas, para 2.582 formandos e 182 ações de formação.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DE DADOS OBTIDOS

4.1 POCP

A CFP adotou o POCP para a elaboração e prestação de contas desde que foi legalmente obrigada a isso, cumprindo todos os requisitos e políticas contabilísticas inerentes a este normativo. Desta forma adotou o regime do acréscimo e o regime de caixa modificado. A mensuração dos ativos é efetuada exclusivamente ao custo histórico e tem montada uma contabilidade de custos que lhe permite dar informação aos seus órgãos de gestão internos e a vários organismos externos a quem é obrigada a prestar contas com a periodicidade atrás referida. Tal como previsto no normativo nacional em vigor, o balanço e a demonstração dos resultados integram a prestação de contas da entidade. Assim, analisa-se estas demonstrações financeiras, referentes a 2012.

Quanto ao balanço o ativo fixo, o ativo circulante e os acréscimos e deferimentos representavam, respetivamente, 72,5%; 23,3%; e 4,3% do ativo total da entidade.

Os ativos fixos (794.113,51€), todos provenientes de aquisições onerosas e detidos sob responsabilidade e gestão da própria entidade, representavam a maior fatia dos seus ativos e integravam equipamentos para laboratórios, oficinas e salas de aula, incluindo os equipamentos informáticos, para além de equipamentos com fins administrativos e outros bens imobilizáveis indispensáveis ao fornecimento dos serviços prestados pela entidade.

O ativo circulante (254.919,02€) estava subdividido em:

- Existências (52.363,54€): compostas pelas matérias utilizadas em ambiente de sala de aula, sendo efetuadas contagens físicas frequentes;
- Clientes (72.825,60€): representavam sobretudo os valores não pagos por parte de formandos individuais que frequentavam ou tinham frequentado cursos de formação onerosos. Existiam clientes (empresas) em mora há mais de 24 meses, tendo sido reconhecida a respetiva provisão pela totalidade do débito em mora, conforme normativo legal em vigor;
- Outros devedores (5.540,00€): correspondiam à última tranche, ainda não recebida, de um projeto comunitário em que a entidade era co-promotora;
- Contas do Tesouro (124.189,88€): fundos monetários da entidade que representavam o saldo do orçamento do exercício em estudo.

Os custos diferidos (46.736,06€) correspondiam às existências finais do armazém de economato (25.899,52€) e o restante representava outros custos diferidos.

Enquanto o passivo era composto pelas rubricas outros credores, acréscimos de custos e proveitos diferidos que representavam, respetivamente, 11,1%, 10,5% e 78,4%, do passivo total da entidade.

A rubrica Outros Credores (119.359,46€) era o único elemento que compunha os saldos a pagar desta entidade, correspondente ao *superavit* orçamental do exercício corrente que deve ser devolvido no ano seguinte ao organismo estatal competente. É de notar que os fundos monetários da entidade eram superiores em 4.830,32€, montante a transitar para o ano seguinte e que diz respeito ao saldo financeiro do projeto comunitário referido anteriormente.

O passivo incluía os seguintes acréscimos e diferimentos:

- Acréscimo de custos (113.014,82€):

- Remunerações a liquidar (113.014,82€): referente a férias a liquidar aos empregados em 2013, vencidas em 2012.
 - Proveitos diferidos (843.567,25€):
- Subsídios ao investimento (791.601,55€): conta em que vão sendo reconhecidos os proveitos pelo mesmo montante do reconhecimento dos gastos de depreciação dos respetivos bens subsidiados à medida que o subsídio é utilizado.
- Cursos transitados (41.628,72€): correspondia aos valores de prestação de serviços já faturados pela totalidade no início do curso e que transitam para o ano seguinte.
- Projetos comunitários (10.336,98€): valor ainda não imputado a proveitos referente ao projeto comunitário. Os proveitos vão sendo imputados na mesma medida que os gastos vão sendo imputados ao projeto.

Finalmente, os fundos próprios da CFP, apenas, constituídos pelos resultados transitados (27.396,67€) e pelo resultado líquido do período (-7.569,61€), representavam em termos absolutos 19.827,06€ para um total de ativo líquido de 1.095.768,50€ e um total de passivo de 1.075.941,54€, Ou seja, os fundos próprios não tinham grande expressão pois representavam, apenas, 1,8% do total do balanço.

Os custos e proveitos desta entidade estavam divididos em operacionais e extraordinários, não existindo custos e proveitos financeiros. É de realçar que os resultados operacionais negativos de elevado montante eram consequência de as amortizações advirem quase na sua totalidade de bens imobilizados subsidiados, sendo a sua compensação reconhecida em proveitos extraordinários, conforme previsto no POCP. Daí os resultados extraordinários positivos.

Os custos com o pessoal (1.723.797,70€), seguidos dos fornecimentos e serviços externos (1.359.868,33€), destacavam-se dos restantes custos pois representavam 44,7% e 35,2%, respetivamente, do total dos custos (3.859.934,92€) da entidade. As transferências concedidas (301.217,15€) correspondiam aos benefícios pagos aos formandos que se

qualificavam para tal, de acordo com o normativo específico, nomeadamente bolsas, despesas de transporte e alimentação, etc. Estas transferências representavam 7,8% dos custos. Com um pouco maior expressão estavam as amortizações e provisões do exercício (9,4%) e com menor expressão o custo das matérias consumidas (2,2%), custos e perdas extraordinários (0,7%) e outros custos e perdas operacionais (0,02%).

A análise aos proveitos evidenciava que esta entidade era financiada, sobretudo, por transferências do orçamento do Estado (3.388.165,22€), tendo as receitas arrecadadas por fundos próprios (113.204,12€) muito pouco significado. Assim, as transferências do Tesouro representavam 88% do total dos proveitos (3.852.365,30€) da entidade, enquanto as prestações de serviços e os proveitos e ganhos extraordinários representavam, respetivamente, 2,9% e 9,1% do total daqueles proveitos.

4.2 Aplicação das IPSAS²

A CFP tem necessidade de prestar informação financeira desagregada aos órgãos internos com objetivos de controlo dos dispêndios por natureza e informação de conformidade. Porém, a estrutura do relato interno não atinge os objetivos do relato externo para o enquadramento nos parágrafos 25 e 26 da IPSAS 18. Em termos do relato externo e “...de avaliação do desempenho passado das principais atividades para atingir os seus objetivos e de tomar decisões acerca da imputação futura de recursos” (IPSAS 18, §25) seria interessante identificar dois segmentos geográficos e segmentos de serviços, conforme a IPSAS 18 (§§ 9 e 23). Os segmentos de serviços poderiam estar agregados pelo tipo de influxos, conforme resultem de operações de troca ou de não troca, e/ou agregados pelos serviços com características e objetivos políticos comuns.

As prestações de serviços efetuadas pela CFP que resultam de operações de troca são mensuradas ao justo valor, respeitando assim o parágrafo 14 da IPSAS 9 Rébito de transações de troca (2001). Estas prestações são efetuadas durante um período que pode ultrapassar um exercício económico, sendo que o respetivo rébito é reconhecido ao longo do período temporal em que a prestação de serviço decorre. O serviço é faturado no início da prestação de serviço sendo reconhecido em cada exercício económico o rébito respetivo, tendo em conta a fase de acabamento (este valor consta na rubrica proveitos diferidos no balanço), estando assim de acordo com o parágrafo 19 da IPSAS 9. Existe, no entanto, um valor de 8.376€ considerado incobrável no próprio exercício, pela desistência de utentes, que foi abatido ao rébito, devendo ser reclassificado em gastos, no âmbito do parágrafo 21. Por outro lado, existem débitos em mora de utentes, no valor de 22.116€, que podem ser considerados incobráveis. Apesar de o respetivo certificado de frequência não ter sido entregue pela falta de pagamento, os utentes dos cursos não fizeram questão de os requisitar mediante o pagamento do montante em falta. Deve então ser feito o ajustamento do valor em causa (IPSAS 3, §37).

As transferências recebidas de outro organismo público enquadram-se na IPSAS 23 Receitas provenientes de operações de não troca (2006). A CFP como organismo recebedor está sujeito a estipulações, ou seja reconhece um ativo mas incorre também numa obrigação presente de transferir futuros benefícios económicos ou potencial de serviços a terceiros, por esta razão deve reconhecer também uma obrigação (§17). Esta obrigação está reconhecida no balanço da CFP (outros credores 119.359,46€), e assim deve manter-se, pois satisfaz os critérios do parágrafo 50 para ser reconhecido como uma obrigação. As transferências decorrentes de operações de não troca foram inicialmente reconhecidas como ativo e passivo, este passivo foi sendo reduzido e reconhecido como rébito do período, pela medida em que as obrigações ou

² A aplicação das IPSAS teve em consideração a IPSAS 3, nomeadamente os parágrafos 24 e 28, mas também o parágrafo 29 já que não foi possível, pela falta de elementos disponíveis, aplicar as alterações retrospectivamente.

estipulações foram sendo satisfeitas (§§44 e 45). Neste caso, o rédito é reconhecido pela mesma medida dos dispêndios necessários ao fornecimento dos serviços a terceiros (§47).

Uma parte das transferências decorrentes de operações de não troca, nesta entidade, tem como estipulação o investimento em AFT. Inicialmente é atribuído e transferido um valor global máximo para dispêndio em investimento em cada ano orçamental, sendo o passivo reduzido pela utilização deste valor e o rédito reconhecido pelo valor igual ao gasto de depreciação desse ativo. O valor considerado na demonstração da posição financeira corresponde ao remanescente a ser devolvido à entidade pagante (IPSAS 23, §47).

Nesta entidade os AFT estão escriturados, na sua totalidade, ao custo histórico, não tendo sofrido qualquer tipo de revalorização ao longo do tempo, deixando antever que os valores escriturados estejam desfasados dos justos valores dos itens que compõem estes ativos. Por outro lado, no ano transato foi efetuada uma inventariação criteriosa do imobilizado corpóreo (corresponde aos AFT), procedendo-se ao abate de todos os bens em desuso.

Conclui-se que todos os bens inventariados estão em funcionamento apesar de o ativo líquido representar apenas 15% do total do ativo bruto e, retirando os bens amortizados a 100% que representam os bens de valor unitário sem materialidade, os bens cujo valor líquido é nulo representam 70,7% do total do ativo bruto, reforçando a necessidade de revalorizar e rever a vida útil dos AFT desta entidade. No âmbito da IPSAS 17 parece ser desejável, o desenvolvimento de um projeto de avaliação técnica eficaz de forma a calcular os valores de mercado e rever a vida útil de todos os bens que compõem os AFT da CFP. Sendo de todo impossível efetuar um projeto desta envergadura no âmbito do presente estudo, a título de exemplo, foi revalorizada apenas a classe de ativos mais relevante.

Aos bens do ativo imobilizado é atribuído uma identificação de acordo com o CIBE que os divide por classe, tipo de bem e bem, ficando desta forma agrupados em grupos homogêneos, sobre os quais incidem amortizações técnicas segundo o método das quotas constantes, de acordo com as taxas fixadas neste classificador geral, para cada grupo homogêneo. Pelos motivos referidos, os períodos de vida útil atribuídos aos grupos homogêneos e o método das quotas constantes (ou da linha reta), foram mantidos.

O grupo homogêneo com maior relevância nos AFT da CFP é o dos “outros equipamentos para a indústria”, representando 61,2% do ativo total bruto e 37,4% do total do ativo líquido. Os restantes itens estão distribuídos por 83 agrupamentos que por si só não têm representação de relevo quer no ativo bruto, quer no ativo líquido. Excetuando o grupo dos “computadores” e de “outro equipamento informático” que representam 6,6% e 5,2% do ativo bruto e 6,3% e 6,9% do ativo líquido, respetivamente. O grupo homogêneo referido foi desagregado em classes de ativos fixos, com natureza ou função semelhante na atividade da CFP (IPSAS 17, §52), encontrando-se as classes de ativos fixos com maior significado evidenciadas na tabela 1.

A revalorização, apenas com efeitos indicativos, foi efetuada, apenas, a estas duas classes. No caso a IPSAS 17 sugere a aplicação do método do custo de reposição depreciado. Esta Norma indica a forma como devem ser tratadas as depreciações acumuladas quando se efetua a revalorização de ativos (IPSAS 17, §50). Para as classes de ativos consideradas no presente estudo, o método mais adequado seria o descrito na alínea a) do parágrafo 50, usando-se um índice de revalorização que poderia ser calculado da seguinte forma:

$$\text{Índice de Revalorização} = \text{Custo de reposição depreciado} / \text{Quantia escriturada líquida}$$

Posteriormente o valor do índice seria multiplicado, por um lado, pelo custo de aquisição e, pelo outro, pelas depreciações acumuladas. O excedente de revalorização seria obtido pela diferença entre o acréscimo verificado na quantia escriturada bruta e o acréscimo obtido nas depreciações acumuladas.

A tabela 1 evidencia as classes de ativos que foram objeto de revalorização.

Tabela 1 - Revalorização de AFT

Descrição	Ativo bruto	Depreciações acumuladas	Ativo líquido	% A.B.	Justo valor	Acréscimo de vida útil
Bancadas modulares e ensaio	298.069,13 €	298.069,13 €	-	9,41%	90.000 €	7 anos
Sistemas recepção via satélite	170.675,45 €	170.675,45 €	-	5,39%	30.000 €	7 anos
Total	468.744,58 €	468.744,58 €	-	14,80%	120.000 €	-

Legenda: % A.B. - peso no total do grupo homogêneo

Fonte: Dados da pesquisa

Verifica-se que, no caso específico dos bens selecionados para revalorização, os ativos estão totalmente depreciados. Desta forma torna-se impossível aplicar o índice. É necessário optar pelo método indicado na alínea b). Ou seja, deve-se optar por anular a quantia escriturada bruta pela respetiva depreciação acumulada, reexpressando desta forma a quantia líquida para a quantia revalorizada dos ativos (IPSAS 17, §50), obtendo-se um excedente de revalorização de 120 000,00€ que deve ser reconhecido em ativos, creditando diretamente o excedente de revalorização (IPSAS 17, §54).

A avaliação foi efetuada pelos técnicos que trabalham diretamente com estes bens. Ou seja, foi seguido o método de indicado na IPSAS 17 (§44).

Na CFP há dois tipos de armazéns distintos, um que se relaciona com os materiais que são incorporados no processo de prestação de serviços aos utentes e clientes e outro de economato que vão sendo consumidos pelos gastos administrativos. Os primeiros têm os seus inventários finais reconhecidos no balanço em existências e os segundos em custos diferidos. Tendo em conta a IPSAS 12 (§15) a mensuração de inventários deve ser efetuada ao “mais baixo entre o custo e o valor realizável líquido”. Considera-se que os inventários detidos se encontram mensurados do acordo com esta IPSAS, pois foi efetuado um estudo à data da divulgação, não encontrando diferenças significativas de relato. Com exceção dos inventários obsoletos relacionados com o armazém de matérias, são itens que pela sua especificidade técnica deixaram de ser incorporados no processo de formação, representando 6.800€, que devem ser ajustados. Os gastos com inventários vão sendo reconhecidos ao longo do período da prestação do serviço, estando a ser utilizada a fórmula de custeio *First In First Out* (FIFO) para a sua valorização.

Na rubrica “Ordenados, salários e benefícios dos empregados” não foi efetuada estimativa para o gasto de 2012 com subsídios de férias a serem pagos em 2013. Apesar da Lei do Orçamento de Estado para o ano de 2013 não ter previsto o pagamento deste benefício aos empregados da função pública, a lei estava em contencioso no Tribunal Constitucional, existindo uma possibilidade real da obrigação se concretizar. Deverá, então, ser constituída uma provisão no valor de 113.014,82€ que corresponde ao valor do benefício a pagar aos empregados no ano de 2013, referente ao direito adquirido em 2012 de receber os subsídios de férias (IPSAS 25 Benefícios dos Empregados, 2008, §1) porque a possibilidade da Lei do Orçamento de Estado para 2013 (Lei 66-B/2012 de 31 de dezembro), nesta matéria, ser declarada inconstitucional é provável, tendo em conta os exemplos recentes, estando assim preenchidos os critérios de reconhecimento desta provisão (IPSAS 19, §22).

Estão reconhecidos na demonstração dos resultados, em custos e perdas e proveitos e ganhos extraordinários, valores referentes a correções de exercícios anteriores, no montante de 24.885,70€ relacionados com benefícios dos empregados e 2.796,16€, referente ao excesso de provisão, respetivamente. No âmbito da IPSAS 3 (§47) deverão ser alvo de reclassificação.

A tabela 2 apresenta a síntese dessas alterações relativas aos ajustamentos necessários identificados para a aplicação das IPSAS.

Tabela 2 - Síntese dos ajustamentos em resultado da aplicação das IPSAS

Facto	Normas	Afetação	Ativo	Passivo	Fundos Próprios	Réditos	Gastos
Incobabilidade, no próprio exercício, tratamento do rédito	IPSAS 9 (§ 21)	DDF				8.376,0 €	8.376,0 €
Débitos de utentes em mora	IPSAS 3 (§ 37)	DPF DDF	-22.116€				22.116,0 €
Revalorização dos AFT	IPSAS 17 (§ 43)	DPF	120.000€		120.000,0 €		
Inventários obsoletos	IPSAS 12 (§ 12)	DPF DDF	- 6.800€				6.800,0 €
Subsídios de férias 2012	IPSAS 19 (§ 22)	DPF DDF		113.014,8 €			113.014,8€
Correções de anos anteriores - Gasto	IPSAS 3 (§§47-48)	DPF DDF			-24.885,7 €		-24.885,7€
Correções de anos anteriores - Rédito	IPSAS 3 (§§ 47-48)	DPF DDF			2.796,2 €	-2.796,2 €	
Total	-	-	91.084 €	113.014,8 €	97.910,5 €	5.579,8 €	125.421,1€

Fonte: Elaboração própria

Confirma-se que o maior impacto ocorreu nos AFT, pela sua revalorização influenciando o total dos ativos e fundos próprios e pelo reconhecimento do passivo relacionado com os benefícios a pagar a funcionários, influenciando os resultados do período. Em termos de totais na transição do balanço para a DPF, o ativo sofreu um aumento de 91.084€, o passivo um aumento de 113.014,8€ e os fundos próprios um decréscimo de 21.931€, influenciado diretamente pelo acréscimo de 97.910,5€ e indiretamente, pelo decréscimo dos resultados do período em 119.841€.

4.3 Análise Comparativa

De acordo com a IPSAS 1 as entidades devem preparar, entre outras, uma demonstração da posição financeira (DPF) e uma demonstração do desempenho financeiro (DDF). Estas demonstrações financeiras correspondem, respetivamente, ao balanço e à demonstração dos resultados. São elaboradas com base na contabilidade do acréscimo em conformidade com as IPSAS. A base de mensuração aplicada é o custo histórico ajustado por revalorizações de ativos. São, também, ajustadas as rubricas derivadas das alterações da estrutura do próprio mapa, tendo em conta algumas diferenças estruturais entre normativos. Por exemplo o POCP considera custos extraordinários que em IPSAS são considerados gastos operacionais. Foi mantido o critério da liquidez decrescente utilizado pela entidade na elaboração da DPF.

A figura 2 representa as conversões das rubricas do balanço para as rubricas da DPF.

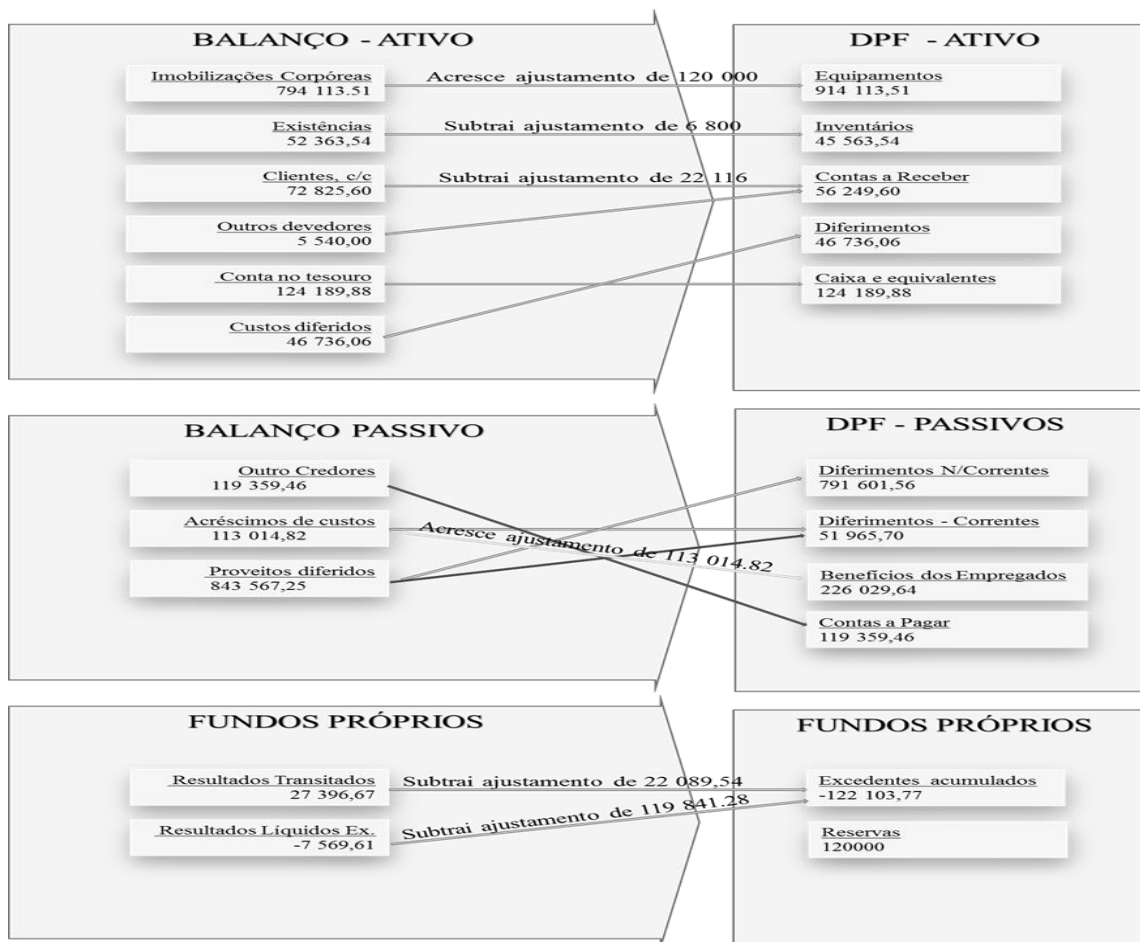


Figura 2 - Movimentos de conversão para a DPF (valores em €) (€)

Fonte: Elaboração própria

Verifica-se que os totais do ativo e do passivo sofreram alterações derivadas dos ajustamentos efetuados em função da mudança de normativo. O ativo aumentou cerca de 8,31% devido sobretudo à revalorização dos AFT e o passivo sofreu um aumento de cerca 24,29%, principalmente, pelo reconhecimento dos benefícios dos empregados. Estas variações influenciam negativamente os fundos próprios em 10,61%.

Em termos da estrutura das grandezas, verifica-se que o ativo corrente sofreu uma ligeira diminuição na DPF mas, em compensação, o ativo não corrente aumentou 15,11%, o que contribui para o aumento do total do ativo, como referido. No balanço da CFP não são considerados passivos não correntes, no entanto em termos de DPF estes devem ser considerados. Sendo o aumento de 100% nesta classe de passivo, devido ao entendimento que os proveitos diferidos referentes aos subsídios ao investimento reconhecidos no balanço devem ser considerados na classe de passivos não correntes. Os excedentes (*déficits*) acumulados sofreram uma alteração negativa derivada dos ajustamentos considerados nos excedentes de exercícios anteriores e nos resultados do próprio exercício. No balanço não constam reservas de qualquer natureza. Pela revalorização dos AFT foram consideradas reservas de revalorização na DPF desta entidade.

A figura 3 representa a conversão da demonstração dos resultados elaborada em POCP para a DDF.

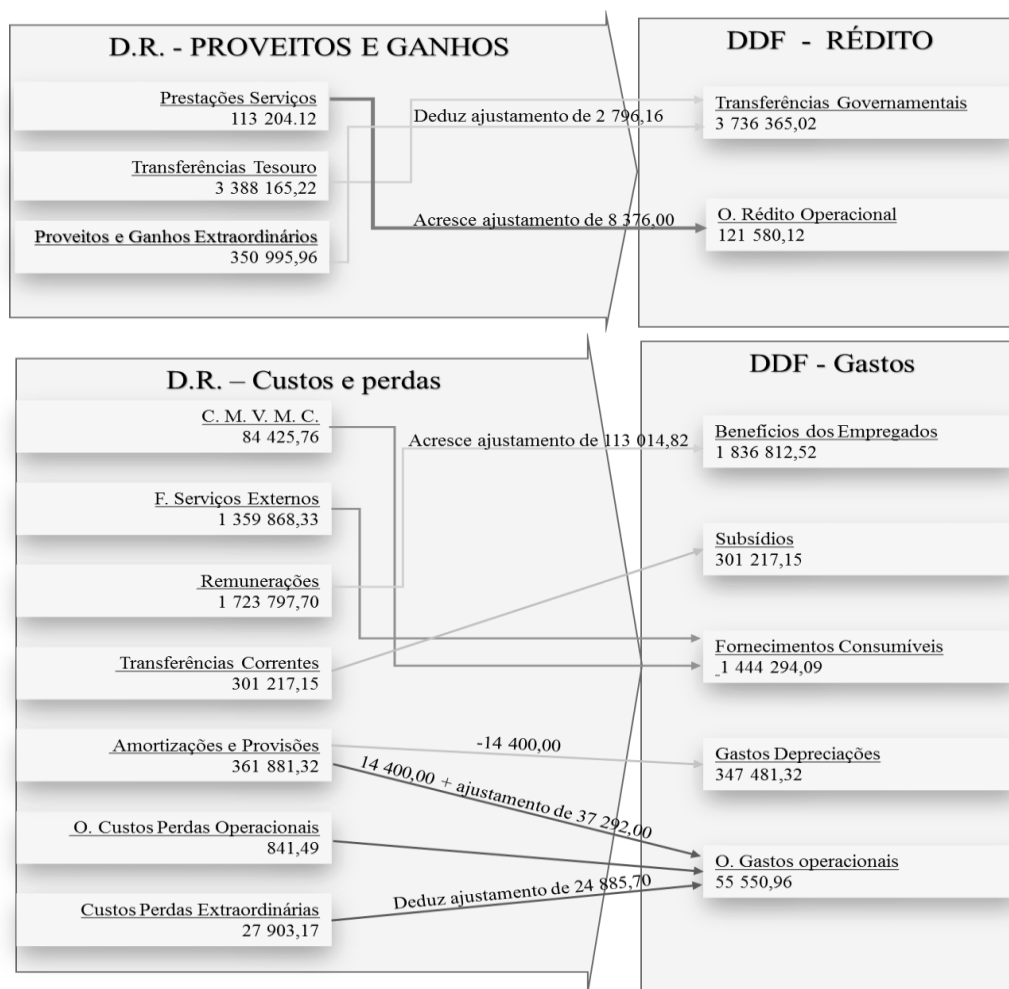


Figura 3 - Movimentos de conversão para a DDF (valores em €)

Legenda: D.R - demonstração dos resultados; CMVCV – custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas

Fonte: Elaboração própria

A comparação entre a demonstração dos resultados e a DDF, permite verificar que a variação em termos de totais não é muito acentuada, sendo praticamente nula no caso do rédito. Na DDF os gastos registam um aumento de 3,25%, o que implica um aumento do *deficit* do período em cerca de 120 mil euros, devido essencialmente, ao reconhecimento dos benefícios dos empregados como gastos do período. Analisando a estrutura de resultados das duas demonstrações financeiras em estudo, originados em normativos distintos, são evidentes diferenças entre esses normativos relativamente à classificação de gastos, réditos e resultados. Assim, custos e proveitos que em POCP são considerados como extraordinários devem, em IPSAS, ser considerados gastos e réditos operacionais, daí a inexistência de resultados extraordinários na DDF, e a variação de cerca de 200 mil euros nos resultados operacionais.

5 CONCLUSÃO

No contexto da crise financeira instalada, a informação financeira assume um papel fulcral. Os países têm de prestar informação a entidades internacionais que os regulam e controlam, levando a que a harmonização contabilística se torne fundamental para que seja, entre outros fatores, garantida a comparabilidade informativa. Em Portugal sentem-se pressões internacionais para que se proceda à integração das IPSAS de forma célere.

Tendo em conta que o relato financeiro das entidades públicas influencia a informação financeira prestada, foi objetivo do presente estudo averiguar os impactos da adoção das IPSAS, no balanço e na demonstração dos resultados elaborados em conformidade com o POCP, da entidade pública CFP, no ano de implementação. Na sequência da análise do normativo (visando o cumprimento das IPSAS) e de trabalhos publicados sobre o tema, foram efetuados os necessários ajustamentos de forma a elaborar para o mesmo momento de relato, a DPF e a DDF. Verificou-se que:

- As disposições do POCP aproximam-se das IPSAS no que concerne aos regimes de contabilidade utilizados: o regime do acréscimo para a contabilidade patrimonial e, para a elaboração do orçamento e contabilidade orçamental, o regime de caixa modificado, ficando evidenciados os compromissos plurianuais assumidos.
- Existem diferenças substanciais entre os dois normativos em termos de conceitos, reconhecimento de ativos e passivos, mensuração dos ativos e testes de imparidades, que influenciam as operações contabilísticas e o relato financeiro dos organismos públicos. Estão inerentes às IPSAS princípios de *accountability* e de transparência, respeitando a realidade financeira. Enquanto o POCP mantém o controlo da legalidade como uma das suas principais preocupações. Concretamente, analisou-se o caso dos ativos fixos tangíveis, e constatou-se a existência de divergências entre a IPSAS 17 e o POCP, tal como Sallaberry e Vendruscolo (2012) haviam encontrado entre a IPSAS 17 e as Normas Brasileiras de Contabilidade, com destaque para o tratamento das revalorizações dos ativos fixos tangíveis e das depreciações. A tónica dada às depreciações contribuirá, como defendem Vicente, Morais e Platt Neto (2012) para o aumento da transparência na prestação de contas.
- Relativamente ao relato financeiro, apesar da prestação de contas dos organismos públicos ter aumentado recentemente pela publicação de diplomas legais (por ex. o DL 127/2012) que obrigam a um profundo controlo orçamental e do endividamento, a IPSAS 1; a IPSAS 2 Demonstração dos Fluxos de Caixa (2000); e a IPSAS 24 indicam um relato financeiro exaustivo e em profundidade que procura dar resposta aos múltiplos *stakeholders*, reforçando o relato de informação que permita uma correta avaliação de desempenho e eficiência das entidades públicas. Prevendo, também, a inclusão de informação orçamental nas demonstrações financeiras e a reconciliação entre o saldo orçamental e os excedentes (*deficits*) do período. Como Vicente, Morais e Platt Neto (2012, p. 15) crê-se, desta forma, na melhoria do relato financeiro relativamente aos ativos e aos passivos, incluindo os passivos contingentes; da interpretação do significado da demonstração dos resultados; e “a implementação do sistema de informações de custos no setor público”.
- Os impactos evidenciados traduziram-se em aumentos do ativo líquido, do passivo, do ativo não corrente, do passivo não corrente, das reservas, do *deficit* do período corrente; em diminuições do ativo corrente, do passivo corrente, do *deficit* acumulado, do *deficit* operacional; e na extinção dos resultados extraordinários. A revalorização de duas classes homogêneas de ativos fixos tangíveis pela aplicação da IPSAS 17 permitiu constatar um impacto negativo no resultado líquido do período de cerca de cento e vinte mil euros. Esta situação comprova, como defendem Vicente, Morais e Platt Neto (2012), a existência de ativos sobre o controlo do Estado que não estão reconhecidos em conformidade com o seu valor real.

Assim, na perspectiva da transparência informativa e da comparabilidade da informação, considera-se como desejável a implementação célere das IPSAS. No entanto, reconhece-se que o processo de transição de normativos será, obviamente, complexo e terá custos, por exemplo, relacionados com a formação dos profissionais e com todo o processo de mudança ao nível organizacional e ao nível das mentalidades.

O presente estudo apresenta algumas limitações que derivam por exemplo, da inexistência de um guia ou manual de procedimentos direcionado à realidade portuguesa para apoio à conversão das demonstrações em POCP para IPSAS. E, ainda, a impossibilidade de efetuar um levantamento técnico metucioso de avaliação a todos os ativos da entidade, dado que estavam todos reconhecidos no balanço ao custo histórico. Este problema foi parcialmente superado pelo apoio técnico prestado pelos Colaboradores que trabalham diretamente em cada uma das áreas estudadas.

Devido à dimensão da CFP, muita da problemática que existe em entidades Centrais e Regionais não é aqui estudada e apresentada. Daí que uma linha de investigação futura possível, poderia passar pela aplicação deste estudo a uma entidade Central ou Regional. Outra linha, poderia passar pela comparação dos índices de informação financeira mínima exigida pelas IPSAS com a que é prestada pelas Administrações Públicas, Centrais, Locais e Organismos Autónomos.

REFERÊNCIAS

AMENÁBAR, A. **Harmonização contábil em cinco países da América do Sul**. Biblioteca Digital de Teses e Dissertações da USP. 2001. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/>>. Acesso em: 29 mar. 2013.

BARBOSA, J. **A Harmonização Contábil das NICSP na Contabilidade pública: O caso do Brasil e Portugal**. 2009. Disponível em: <<http://www.google.pt/url>>. Acesso em: 9 out. 2012.

CARVALHO, J. **O futuro da normalização contabilística para o setor público**. 2011. Disponível em: <<http://www.cnc.minfinancas.pt/>>. Acesso em: 29 mar. 2013.

CNC. **Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística - Administrações Públicas (SNC-AP), Documento preliminar de 30 de julho 2013**. 2013. Disponível em: <<http://www.cnc.min-financas.pt>>. Acesso em: 29 set 2014.

DELLOITTE. **IPSAS in your pocket**. Disponível em: <<http://www.iasplus.com/>>. summary-2013. Acesso em: 29 nov. 2014.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB). **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. 2013 ed. Disponível em: <<https://www.ifac.org/>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

_____. 2013b. Exposure Draft 53. **Proposed International Public Sector Accounting Standard**. First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). International Federation of Accountants (IFAC). Disponível em: <<https://www.ifac.org/sites/>>. Acesso em: 5 nov. 2014.

PÉREZ, C. C.; HERNÁNDEZ, A. L. Latin–American public financial reporting: recent and future development. **Public Administration and development**, v. 27, n. 2, p. 139-157, 2007. <http://dx.doi.org/10.1002/pad.441>

PORTUGAL - **Memorando de Políticas Económicas e Financeiras**. 2012. Disponível em: <<https://www.imf.org/>>. Acesso em: 4 dez. 2014.

_____. Decreto-Lei 47/77 de 7 de Fevereiro. **Plano Oficial de Contabilidade**.

____ Decreto-Lei 155/92 de 28 de Julho. Regime Administrativo e Financeiro do Estado.

____ Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de Setembro. Plano oficial de contabilidade pública.

____ Decreto-Lei 26/2002 de 14 de Fevereiro. Classificador Económico.

____ Decreto-Lei 127/2012 de 21 de Junho. Lei dos Compromissos e pagamentos em atraso.

____ Decreto-Lei 134/2012 de 29 de Junho. Regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de normalização Contabilística.

____ Lei 8/90 de 20 de Fevereiro. **Lei de bases da contabilidade pública.** 1990.

____ Lei 91/2001 de 20 de Agosto. **Lei do enquadramento orçamental.** 2001.

____ Lei 52/2011 de 13 de Outubro. **Lei do enquadramento orçamental** (alteração). 2011.

____ Lei 66-B/2012 de 31 de Dezembro. **Lei do orçamento de Estado.** 2012

____ Portaria 671/2000 de 17 de Abril de 2000. **Cadastro e Inventário dos Bens do Estado.** 2000.

RUA, S.; CARVALHO, J. **Contabilidade Pública- Estrutura conceptual.** Lisboa: Publisher Team, 2006.

RYAN, B.; SCAPENS, R. e THEOBALD, M. **Research Method & Methodology in Finance & Accounting**, South Western Cengage Learning, 2nd ed. Croatia, 2002.

SALLABERRY, J., VENDRUSCOLO, M. Padrões Internacionais de Contabilidade para o Setor Público: Análise da IPSAS 17. **Journal of Public Administration & Social Management**, n.1, p. 48-75. 2012. <http://hdl.handle.net/10183/27219>

SILVA, E.; MENEZES, E. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**, 4^a. ed. Florianópolis: UFSC, 2005. Disponível em: <<http://projectos.inf.ufsc.br>>. Acesso em: 27 dez. 2015.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **RIC - Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 2, p. 01-20, Abr-Jun/2012.

YIN, R. **Case Study Research: Design and Methods.** 2nd ed. CA: Thousand Oaks, 1994.