



Ricardo Jorge Madaíl Jesus Impactos da Aplicação do Regulamento nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho. Pode o Regulamento nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho ser tido como indutor de modificações ao nível da Contabilidade Pública Portuguesa, nomeadamente POC-Educação?

Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica de Prof. Augusta Ferreira, Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

ao Miguel e à Carolina

Júri

PRESIDENTE: Graça Maria do Carmo Azevedo
Equiparada a Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

ORIENTADOR: Augusta da Conceição Santos Ferreira
Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

ARGUENTE: João Baptista da Costa Carvalho
Professor Associado da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho

Agradecimentos

O meu sincero agradecimento à orientadora desta Dissertação de Mestrado, Prof. Augusta Ferreira, pelo forte incentivo, dedicação e amizade que incondicionalmente prestou durante todo este trabalho.

Agradeço também o apoio e a compreensão que a minha esposa e filhos prestaram ao longo de todo este meu trajecto académico.

Um especial agradecimento ao grupo de colegas de estudo, que sempre com o seu espírito de equipa e de entreaajuda permitiram ultrapassar todas as dificuldades.

A todos, o meu muito obrigado.

palavras-chave

Contabilidade Pública, Informação Financeira, IPSAS, Sector Público

resumo

A aplicação do Regulamento nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho vem obrigar as sociedades com valores cotados nos mercados financeiros, a apresentarem as suas contas consolidadas baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade.

Em Portugal a CNC (Comissão de Normalização Contabilística) iniciou um processo de aproximação do normativo nacional às Normas Internacionais de Contabilidade, desenvolvendo para o efeito um SNC (Sistema de Normalização Contabilística) que visa substituir o POC (Plano Oficial de Contabilidade) e a legislação complementar. Deste modo foram propostas NCRF (Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro), tendo inclusivamente, ajustado estas normas para as Pequenas Entidades.

O POCP (Plano Oficial de Contabilidade para o Sector Público) surgiu baseado no POC, tendo sido ajustado naquilo que é específico do Sector Público. Contudo o POC, continua a ser a referência quer do POCP quer dos Planos Sectoriais de Contabilidade Pública que posteriormente foram aprovados e que remetem para o POC situações específicas ou omissas.

Importa assim analisar o eventual impacto que o novo normativo baseado nas NCRF provocará nas entidades do sector Público, considerando o percurso histórico do suporte do normativo público no privado, ou, se pelo contrário, será o surgir da oportunidade do Sector Público criar as condições necessárias para a adopção das Normas Internacionais de Contabilidade Pública elaboradas pelo IFAC (Comité de Contabilidade Pública da International Federation of Accountants).

keywords

Public Accounting, Financial Reporting, Accounting Standards
International Public Sector

Abstract

The application of Regulation No 1606/2002 of the European Parliament and the Council is requiring companies with values quoted in the financial markets, to submit their consolidated accounts based on International Accounting Standards.

In Portugal, CNC (Accounting Standards Committee) began a process of harmonization of national standards to international accounting standards developed for the effect of SNC System (Accounting Standards), to replace the POC (Official Plan off Accounting) and legislation complementary. Thus were proposed NCRF (Accounting Standards and Financial Reporting), and even set the standards for small entities

The POCP (Official Plan of Accounts for the Public Sector) emerged based on POC, having been set in what is specific to the public sector. However, the POC, remains the reference or the POCP or sectoral plans of the Public Accounts which were subsequently adopted and that relate to specific situations or POC missing.

It thus analyze the possible impact the new rules based NCRF lead in public sector entities, given the history of legislative support of the private public, or if the contrary, will be the opportunity arise in the public sector create the conditions necessary for the adoption of international accounting standards developed by IFAC Public (Public Accounts Committee of the International Federation of Accountants).

ÍNDICE:

1 INTRODUÇÃO.....	1
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	5
2.1 ASPECTOS INDUTORES DA EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA.....	5
2.2 REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA	7
2.2.1 AO NÍVEL INTERNACIONAL	7
2.2.1.1 ORGANISMOS DE NORMALIZAÇÃO EM DIVERSOS PAÍSES.....	10
2.2.1.2 A IFAC.....	13
2.2.2 EM PORTUGAL.....	17
2.3 ESTRUTURA CONCEPTUAL DA CONTABILIDADE PÚBLICA.....	19
2.4 OBJECTIVOS DA INFORMAÇÃO PROPORCIONADA PELA CONTABILIDADE PÚBLICA	20
2.5. O REGULAMENTO (CE) N.º 1606/2002 DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO, DE 19 DE JULHO COMO INDUTOR DE MODIFICAÇÕES AO NÍVEL DA CONTABILIDADE PÚBLICA PORTUGUESA.....	22
2.6 IDENTIFICAÇÃO DO PROBLEMA E DAS QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO	24
3. ADOÇÃO DAS IPSAS	26
3.1 A NÍVEL INTERNACIONAL	26
4 POC-EDUCAÇÃO.....	33
4.1 APLICABILIDADE	33
4.2 CARACTERÍSTICAS INTRÍNSECAS	33
4.3 INFLUÊNCIAS EXTERNAS.....	36
5 COMPARAÇÃO E EVENTUAIS IMPACTOS	38
5.1 CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA.....	38

5.1.1. ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS	38
5.1.1.1 POC-EDUCAÇÃO	38
5.1.1.2 IPSAS 17	40
5.1.1.3 COMPARAÇÃO E EVENTUAL IMPACTO EM CASO DE ADOPÇÃO DA IPSAS	42
5.1.2 EXISTÊNCIAS/INVENTÁRIOS.....	42
5.1.2.1 POC-EDUCAÇÃO	42
5.1.2.2 IPSAS 12	44
5.1.2.4 COMPARAÇÃO E EVENTUAL IMPACTO EM CASO DE ADOPÇÃO DA IPSAS	47
5.1.3 INVESTIMENTOS FINANCEIROS EM PARTES DE CAPITAL EM FILIAIS E ASSOCIADAS.....	48
5.1.3.1 POC-EDUCAÇÃO	48
5.1.3.2 IPSAS 7	50
5.1.3.3 COMPARAÇÃO E EVENTUAL IMPACTO EM CASO DE ADOPÇÃO DA IPSAS	53
6. NOTAS FINAIS E PROPOSTA DE TRABALHOS FUTUROS.....	55
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58

ÍNDICE DE QUADROS:

QUADRO 1 - Ano de revisão IAS e das IPSAS.....	15
QUADRO 2 - Influência anglo-saxónica e influência continental.....	17
QUADRO 3 - Evolução da adopção das IPSAS e da base de relato ao nível mundial....	27
QUADRO 4 - Percentagem de países que já implementaram, estão em processo de implementação ou adoptam normativos próprios baseados nas IPSAS.....	30

GLOSSÁRIO:

AASB	- <i>Australian Accounting Standards Board</i>
ACSB	- <i>Accounting Standards Board</i>
ACSOC	- <i>Accounting Standards Oversight Council</i>
AECA	- <i>Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas</i>
APPC	- Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas
ASRB	- <i>Accounting Standards Review Board</i>
CE	- Comissão Europeia
CEE	- Comunidade Económica Europeia
CIBE	- Cadastro e Inventario de Bens do Estado
CICA	- <i>Institute of Chartered Accountants</i>
CNC	- Comissão de Normalização Contabilística
CNCAP	- Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
CTOC	- Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
DC	- Directriz Contabilística
DGO	- Direcção Geral do Orçamento
Eurostat	- Gabinete de Estatísticas da União Europeia
FACPCE	- <i>Argentine Federation of Economic Science</i>
FASAB	- <i>Federal Accounting Standards Advisory Board</i>

FASB	- <i>Financial Accounting Standards Board</i>
FEE	- <i>Fédération des Experts Comptables Européens</i>
FIFO	- <i>First in First Out</i>
GAGI	- <i>Comptroller and Auditor General of Índia</i>
GASB	- <i>Governmental Accounting Standards Board</i>
IAS	- <i>International Accounting Standards</i>
IASB	- <i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	- <i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	- <i>International Financial Reporting Standards</i>
INTERPOL	- <i>International Criminal Police Organization</i>
IPSAS	- <i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	- <i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
NAO	- <i>National Accounting Office</i>
NATO	- <i>North Atlantic Treaty Organization</i>
NCRF	- Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
NICSP	- Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Publico
NPM	- <i>New Public Management</i>
NSS	- National Standards Setters
OCDE	- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
ONU	- Organização das Nações Unidas
OROC	- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PGCP	- <i>Plan General de Contabilidad Pública</i>
POC	- Plano Oficial de Contabilidade
POCP	- Plano Oficial de Contabilidade Pública
PSAB	- <i>Public Sector Accounting Board</i>
PSASB	- <i>Public Sector Accounting Standards Board</i>
SEC	- Sistema Europeu de Contas
SNC	- Sistema de Normalização Contabilística
TFHPSA	- <i>Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting</i>
UE	- União Europeia

1 INTRODUÇÃO

A globalização tem vindo cada vez mais a tornar-se um factor condicionante da evolução da Contabilidade Pública a nível internacional.

Os tradicionais destinatários da informação financeira prestada pela Contabilidade Pública há muito que deixaram de estar limitados exclusivamente aos governos, e passaram a ter também como destinatários, entre outros, organismos supra nacionais, fornecedores, credores e cidadãos.

As organizações que têm âmbitos de actuação diferenciados, que vão desde o financiamento a países carenciados, ajudas ao desenvolvimento, coesões regionais, programas alimentares e de saúde, organizações militares etc., necessitam de informação financeira tanto quanto possível comparável e elaborada com base nos mesmos princípios.

Neste âmbito, estas organizações já adoptaram normas internacionais de contabilidade e desenvolveram esforços que condicionam alguns países que a elas recorrem, no sentido da sua adopção.

Para além do referido, a gestão pública tem vindo a ser influenciada pelos conceitos da gestão privada e pela a incorporação dos mesmos na Administração Pública.

Assim, começamos a assistir a uma aproximação dos princípios orientadores da gestão pública aos princípios orientadores da gestão privada, valorizando os critérios de economia, eficiência e eficácia em termos de gestão de recursos públicos.

Esta mudança de paradigma não é possível só com a implementação de novos sistemas de informação, é necessário ajustar a legislação a esta nova realidade, criando as condições legais e funcionais que permitam a evolução no Sector Público.

Em Portugal, a reforma da Administração Pública iniciou-se através da aprovação da Lei 8/90 de 20 de Fevereiro que constitui o marco inicial da Reforma Administrativa e Financeira do Estado na linha do verificado nos países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) e baseado sobretudo numa gestão por objectivos.

Como refere Ferreira e Santos (2007), esta reforma tem por objectivo ir ao encontro de um novo modelo de governação designado NPM (*New Public Manageman*) que foi iniciado em meados dos anos 70 do século passado no seio dos países da OCDE e tem como eixo central a modernização das administrações públicas.

Face ao NPM, a exigência em termos de informação a prestar pelas organizações e instituições do Sector Público, aliada ao facto de ser necessário apurar responsabilidades pela aplicação dos recursos, conduzem ao desenvolvimento de novos sistemas contabilísticos para o Sector Público.

Assim, a Contabilidade Pública tem assistido a uma forte evolução nestes últimos anos, tanto a nível nacional como a nível internacional.

A nível nacional constata-se que na base da reforma da Contabilidade Pública estiveram a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei nº 8/90 de 20 de Fevereiro), a Lei do Enquadramento Orçamental (Lei nº 6/91 de 20 de Fevereiro), o Regime Administrativo e Financeiro do Estado (Dec.Lei nº 155/92 de 28 de Julho) e a aprovação do POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública) (Decreto-Lei Nº. 232/97 de 3 de Setembro) (Ferreira e Santos, 2007).

Com estes documentos verifica-se que os objectivos fundamentais da Contabilidade Pública não são exclusivamente o cumprimento da legalidade, mas também a satisfação da necessidade de informação não só em termos orçamentais, mas também económicos e patrimoniais.

Procurando ainda dar resposta às necessidades de informação específicas de vários sectores de actividade foram também aprovados quatro planos sectoriais.

No contexto desta reforma, também foi atribuída à Contabilidade Pública a importante função de disponibilizar a informação necessária à Contabilidade Nacional para a elaboração das contas correspondentes aos subsectores da Administração Pública Nacional (Circular n.º 1294 da DGO (Direcção Geral do Orçamento)).

É nosso objectivo analisar qual a evolução da Contabilidade Pública visando a adopção generalizada da base do acréscimo dado que tal evolução se enquadra no esforço global de modernização da gestão financeira do Estado.

Constitui igualmente um objectivo avaliar em que medida a evolução da Contabilidade Pública passa pela adopção, ao nível internacional, das normas do IFAC para o Sector Público e/ou em que medida o Regulamento nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, que obriga as sociedades com valores cotados nos mercados financeiros a apresentarem as suas contas consolidadas baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade pode ser indutor de uma reforma da Contabilidade Pública, nomeadamente no sector da educação.

Finalmente, é ainda nosso objectivo avaliar os eventuais impactos da adopção de das normas internacionais de contabilidade para o sector público.

Para além da introdução, o presente trabalho é ainda composto por cinco capítulos.

No segundo capítulo é feita uma revisão bibliográfica sobre os aspectos indutores da evolução da Contabilidade Pública. As necessidades de informação para a nova gestão pública bem como a globalização, despoletaram uma reforma na administração pública e, conseqüentemente, na Contabilidade Pública, quer a nível nacional quer internacional. Neste capítulo, ainda será efectuada uma referência aos organismos de normalização de diversos países, bem como a análise dos sistemas e bases contabilísticas em que é elaborado o relato financeiro. O importante papel que o IFAC (*International Federation of Accountants*) tem assumido, ao nível internacional, em termos de normalização da Contabilidade Pública, será objecto de enquadramento no âmbito da normalização internacional bem como normalização de referência para alguns

países que elaboram normas próprias em tudo similares as normas internacionais.

Com base na revisão bibliográfica efectuada, abordamos necessidade da elaboração de uma estrutura conceptual para a Contabilidade Pública, bem como o objectivo da informação que é proporcionada pela Contabilidade Pública.

No termo deste capítulo é identificado o problema, bem como definidas as questões a investigar.

No terceiro capítulo é efectuado um breve estudo sobre a adopção das IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) a nível mundial, segmentado por continentes. Neste capítulo a adopção por parte de organizações supra nacionais e os processos de imposição destes organismos sobre os países que recorrem aos seus apoios, também serão objecto de análise.

O quarto capítulo será integralmente destinado ao POC-Educação (Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação): a sua aplicabilidade, as suas características e as influências externas que moldaram, serão também abordadas neste capítulo.

No capítulo quinto será efectuado um estudo comparativo, tendo como objectivo avaliar os eventuais impactos na adopção das IPSAS, relativamente ao POC-Educação. Neste estudo serão analisados os critérios de valorimetria relativamente aos Activos Fixos Tangíveis, aos Inventários versus Existências e aos Investimentos Financeiros em Partes de Capital em Filiais e Associadas. Este estudo centra-se na valorimetria inicial e subsequente no POC-Educação e da IPSAS correspondente.

As notas finais deste trabalho relativas aos impactos do Regulamento CE 1606/2002, relativamente ao Sector Público e em particular ao POC-Educação, bem como as propostas de trabalho futuro, farão parte integrante do sexto capítulo.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 ASPECTOS INDUTORES DA EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA

O tradicional modelo de administração pública foi perdendo supremacia face, designadamente:

- Às dificuldades emergentes do envelhecimento das populações em consequência de uma maior longevidade e de uma diminuição da natalidade, provocando a redução da população activa e consequentemente, a escassez de recursos, implicando assim que cada vez mais, a gestão dos recursos tenha de ser efectuada de forma eficaz e eficiente;
- Ao facto de pertencermos à União Europeia e à relação com entidades supranacionais bem como às exigências de controlo do défice orçamental que daí decorrem e que implicam que os utilizadores da informação contabilística passem também a ser entidades externas.

Em contrapartida, foi emergindo um novo modelo que coloca o cidadão no centro da reforma através de um vasto programa de modernização que visa reduzir as formalidades e aumentar a transparência administrativa, levando a uma aproximação dos modelos de gestão pública, aos modelos de gestão privada, entrando assim na era do NPM (Giacomo, 2005:169).

Segundo Caiado (1997:22) ¹, "*A Administração Pública visa a realização dos interesses colectivos da sociedade, concretizados em objectivos definidos via autoridade pela criação de bens e prestação de serviços fora do mercado. A Administração distingue-se de actividade económica de criação de utilidades, mediante a produção de bens e serviços, **sujeitos a critérios de racionalidade económica.***"

¹ Sublinhado nosso.

Nesse sentido, o NPM assenta essencialmente em quatro pontos fulcrais;

- Orientação para resultados e clientes;
- Esforço para mudar valores e atitudes;
- Qualidade nos serviços e a procura de melhor desempenho;
- Preocupação com o pragmatismo.

É também de salientar os processos de desburocratização, de desintervenção do estado e das parcerias público-privadas que têm possibilitado uma maior agilização dos processos de gestão e a conseqüente diminuição dos respectivos custos.

Neste contexto, *“a contabilidade surge como parte integrante de um processo que permite a competição e a maximização da eficiência constituindo um importante instrumento de avaliação de desempenho, de controlo e de responsabilização da gestão pública.”* (Ferreira e Santos, 2007:2)

Não obstante o necessário cumprimento da legalidade, o NPM necessita, para além da informação em base caixa proporcionada pela contabilidade orçamental, da informação económico-financeira que é proporcionada pela contabilidade patrimonial e pela contabilidade analítica. Este sistema contabilístico possibilita ao gestor público a elaboração de indicadores de gestão que permitem a análise e o controlo da eficácia e eficiência na atribuição dos recursos públicos.

Para além do já enunciado, o NPM tem como objectivo agilizar as funções de planeamento, organização, liderança, controlo e coordenação, através da descentralização e delegação de poderes e de um rigoroso mecanismo de controlo do desempenho. O NPM contribui para implementar mudanças que explicitem melhor os mecanismos de responsabilização. Daí a necessidade de proceder à Reforma da Administração Pública e conseqüentemente, à implementação de modelos de Contabilidade Pública que permitam fornecer a informação necessária à tomada de decisão neste novo contexto de governação.

A Reforma da Administração Pública não é um acaso específico e localizado, pelo contrário tem sido promovido por inúmeros países, embora com graus e intensidades de acções variáveis em função das condições de cada país. Assim muitos são os países e organismos de normalização que têm promovido a reforma da Contabilidade Pública legislando ou emitindo normas de contabilidade para o Sector Público.

Também a necessidade de informação uniformizada ao nível Macro contribuiu para a implementação de sistemas de contabilidade Macro como é exemplo o Sistema Europeu de Contas (SEC).

O SEC 95 implica a utilização, em vários países, dos mesmos critérios contabilísticos impondo de algum modo uma uniformização de tratamento da informação financeira e económica, promovendo assim a harmonização dos processos e conseqüentemente, permitindo a comparabilidade das demonstrações financeiras.

2.2 REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA

2.2.1 AO NÍVEL INTERNACIONAL

Segundo Carvalho (2005), podemos agrupar os países de acordo com a classificação actual dos sistemas contabilísticos quanto ao grau de desenvolvimento da Contabilidade Pública.

O autor referido considera que esse agrupamento pode ser efectuado em três blocos. Um primeiro bloco em que o sistema contabilístico tem um baixo desenvolvimento (a Contabilidade Pública é elaborada numa óptica de caixa) e onde encontramos a Alemanha, a Coreia do Sul, o Japão e a Rússia. Um segundo bloco em que o sistema contabilístico tem um médio desenvolvimento (a Contabilidade Pública é elaborada de acordo com um sistema misto: óptica de caixa e óptica do acréscimo) e onde encontramos a Argentina, a Áustria, o Canadá, a Finlândia, a Itália, o México, Portugal, a Espanha, a França, a Bélgica, a Noruega e o Chile. Finalmente, um terceiro bloco em que o sistema contabilístico tem um elevado grau de desenvolvimento (a Contabilidade Pública é

elaborada na óptica do acréscimo) e onde encontramos a Austrália, os Estados Unidos, a Holanda, a Nova Zelândia, o Reino Unido, a Suécia e a Suíça.

As alterações efectuadas vão no sentido de considerarem a introdução da contabilidade financeira e da contabilidade de gestão suportadas pela base do acréscimo, para além da tradicional contabilidade em base caixa assente fundamentalmente, em princípios de equilíbrio orçamental e em critérios de legalidade.

Nogueira e Ribeiro², mencionando Montesinho Julve (1996), defendem que a reforma dos sistemas de Contabilidade Pública deverá ter em conta as seguintes orientações:

- *“Controlo do cumprimento da legalidade, dos princípios contabilísticos e das normas geralmente aceites para a protecção e gestão dos recursos confiados aos gestores públicos;*
- *Conhecimento e análise da situação financeira da entidade e acompanhamento da execução orçamental;*
- *Avaliação da gestão pública, nomeadamente ao nível da qualidade dos serviços prestados, da adequação aos objectivos fixados, do custo das prestações, da análise das actividades e da atribuição dos resultados aos seus responsáveis;*
- *Análise do impacto económico da actividade pública através da contribuição da Contabilidade Pública para a Contabilidade Nacional e para a elaboração das contas nacionais;*
- *Introdução do sistema digráfico de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e com uma progressiva aproximação ao modelo contabilístico empresarial;*
- *Aproximação da Contabilidade Pública à Contabilidade Nacional de forma*

² Consultado em 27/08/2008, no site
http://dialnet.unirioja.es/servlet/fichero_articulo?codigo=2233239&orden=75136

a obter, com maior segurança, o resultado das grandezas macroeconómicas;

- *Abordagem integrada dos processos de produção de informação que garantam a economia dos meios, a segurança dos resultados e a oportunidade na disponibilidade da informação de modo a garantir a sua utilidade e a proteger de forma razoável os recursos da entidade;*
- *Adaptação e desenvolvimento da informação pública de acordo com os princípios do New Public Management, introduzindo nas entidades públicas uma moderna gestão empresarial”.*

Para além do referido, o processo de modernização aborda três tópicos principais:

- Conformidade com os princípios contabilísticos recentemente elaborados e reconhecidos internacionalmente para o Sector Público, especialmente no respeitante à contabilidade base de acréscimo;
- Integração dos sistemas financeiros e contabilísticos existentes em diferentes plataformas informáticas;
- Melhoramento do funcionamento do sistema actual em especial, no que diz respeito à segurança e à coerência dos dados provenientes de diferentes origens.

O que exige esforços em três domínios interdependentes:

- Contabilidade;
- Exigências dos utilizadores;
- Plataforma informática.

Dentro de cada país o esforço de normalização contabilística para o Sector Público tem sido levado a cabo por diversos organismos de normalização. Quanto ao tipo de organismos, encontramos situações em que esta é encetada por um órgão normalizador autónomo que emite normas para a Contabilidade Pública

(por analogia com a situação que se verifica a nível internacional em que a IFAC emite normas para o Sector Público e o IASB (*International Accounting Standards Board*), que emite normas para o Sector Privado) ou pelo mesmo organismo normalizador que emite normas contabilísticas, quer para o Sector Público, quer para o Sector Privado.

Na secção seguinte apresentamos a situação concreta de alguns países quanto aos organismos responsáveis pela normalização contabilística para o Sector Público e as suas opções em termos de modelo contabilístico.

2.2.1.1 ORGANISMOS DE NORMALIZAÇÃO EM DIVERSOS PAÍSES

Nos Estados Unidos existe um organismo de normalização para o Sector Privado - o FASB (*Financial Accounting Standards Board*) enquanto existem dois organismos responsáveis pela emissão de normas contabilísticas para o Sector Público: o FASAB (*Federal Accounting Standards Advisory Board*) que emite conceitos e normas para o governo federal e suas agências, e o GASB (*Governmental Accounting Standards Board*) que emite conceitos e normas para o governo central e suas agências. As normas emanadas pelos organismos de normalização para o Sector Público aproximam-se das emitidas para o Sector Privado e adoptam a base do acréscimo. De acordo com o estudo efectuado pelo CAGI (*Comptroller and Auditor General of Índia*), os EUA utilizam uma base de acréscimo modificada, e um orçamento elaborado em base de caixa (CAGI, 2008).

No caso do Canadá, o ACSB (*Accounting Standards Board*) é responsável por estabelecer normas de contabilidade e normas de relato financeiro para as empresas canadianas e para as organizações sem fins lucrativos, enquanto que o PSAB (*Public Sector Accounting Board*) é responsável por estabelecer normas contabilísticas para o Sector Público. No ano 2000 foi criado pelo CICA (*Canadian Institute of Chartered Accountants*) o ACSOC (*Accounting Standards Oversight Council*) que a partir de 2003 passou a supervisionar as actividades do ACSB e do PASB e a produzir um relatório público sobre as actividades dos mesmos. O ACSOC também irá proporcionar oportunidades para o público fazer comentários

sobre todos os aspectos da contabilidade. O Governo do Canadá prepara o orçamento e contas públicas na base do acréscimo desde o ano fiscal de 2003-2004 (AcSOC,2007), elaborando o orçamento nacional numa base de caixa (CAGI,2008).

Na Austrália, até Maio de 2000, o ASRB (*Accounting Standards Review Board*) emitia normas de contabilidade para o Sector Privado e o PSASB (*Public Sector Accounting Standards Board*) emitia normas de contabilidade para o Sector Público. Em Maio de 2000 ocorreu uma significativa mudança institucional quando o governo australiano nomeou o AASB, que tem como objectivo assumir o lugar do ASRB e do PSASB e consequentemente, a responsabilidade pela harmonização com os normativos mundiais, quer para as empresas, quer para as entidades do Sector Público quer ainda para as entidades sem fins lucrativos.

Até 2005 a convergência contabilista Australiana procurava a harmonização regional com a Nova Zelândia (Pederiva, 2004:78). A estrutura conceptual adoptada foi a do IASB, sendo definido como objectivo das demonstrações financeiras o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa de uma entidade bem como proporcionar informação económica para a tomada de decisão. Este objectivo só é conseguido com o relato financeiro elaborado na base do acréscimo (AAS, 2008). A Austrália e a Nova Zelândia, elaboram o orçamento numa base de acréscimo (CAGI, 2008).

Na Argentina a FACPCE (*Argentine Federation of Economic Science*) é o órgão responsável pela emissão de normas de contabilidade para o Sector Privado. O NAO (*National Accounting Office*) é um órgão do governo que é responsável pela emissão de normas e regulamentos de contabilidade para o Sector Público, sendo responsável pelo desenvolvimento e implementação do sistema contabilístico governamental. Em 1993 foi tomada a decisão de implementar a base do acréscimo na contabilidade do Sector Público. De acordo com o *Occasional Paper No. 7* do IFAC, sobre o Sistema de Contabilidade Governamental na Argentina somente o orçamento de receitas de impostos, é que são reconhecidas numa base de caixa. Até aqui, a contabilidade do Sector Público era

principalmente focada nos aspectos legais do registo das transacções e controlo do cumprimento contratual e outras obrigações.

Em Espanha cabe ao poder legislativo a aprovação das normas de contabilidade quer se destinem ao Sector Privado, quer se destinem ao Sector Público. Não obstante, fá-lo sobre proposta da AECA (*Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*). Este organismo tem um comité para o Sector Público. O PGCP (*Plan General de Contabilidad Pública*), tal como o POCP, como também se baseou no plano das empresas (Rua, 2006). Também o PGCP desde a sua aprovação de 1983, adoptou o regime de acréscimo ou “*devengo*” (Marti, 2004). Contudo continua a adoptar a base de caixa para a elaboração do orçamento (CAGI, 2008).

Em Portugal, tal como em Espanha, o poder legislativo tem a função de normalização contabilística, no entanto a CNCAP (Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública), criada em 1997 pelo mesmo diploma que aprovou o POCP tem como objectivos:

- Coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP;
- Coordenar e acompanhar a aplicação sectorial do POCP;
- Elaborar projectos com vista á criação de normas interpretativas do POCP;
- Pronunciar-se sobre a aprovação dos planos sectoriais;
- Promover estudos com vista à adopção de princípios, conceitos e procedimentos.

O POCP exige informação preparada na base caixa e na base do acréscimo, esta última com o objectivo de obter resultados económicos, permitindo a avaliação da eficiência e eficácia.

Segundo o estudo realizado pelo FEE (*Fédération des Experts Comptables Européens*), em Itália a lei permite o uso da contabilidade na base do acréscimo para o Sector Público, mas o orçamento e as demonstrações financeiras são ainda preparadas na base de caixa (FEE, 2007:21).

Na Alemanha o governo federal opera unicamente numa base de caixa, e não são conhecidos planos para executar neste momento contabilidade na base do acréscimo. Contudo este modelo verifica-se só ao nível do governo federal pois a nível de estados, já foi adoptada a contabilidade em regime de acréscimo, como são os casos particulares de Berlim, Bremen, e Hamburgo (FEE, 2007:24).

A Hungria usa a base de caixa em todos os níveis da administração.

A Suíça utilizava a base de caixa ao nível governo central, tendo transitado para a base do acréscimo a partir de 2008. Contudo os Cantões já utilizam o acréscimo desde 1973 (FEE, 2007:24).

Ainda segundo este estudo, verifica-se que a transição da base caixa para a base de acréscimo tem sido efectuada de baixo para cima, isto é, começa por haver a adopção do acréscimo pela administração local e pela administração regional, pois em boa verdade são estas que em primeira linha gerem os recursos, e só a posterior é que se verifica a transição ao nível governamental (FEE, 2007:24).

Para além do esforço de normalização encetado ao nível dos países, existe um esforço de harmonização contabilística que também tem sido desenvolvido. A IFAC, através do IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*) tem dinamizado muito este movimento.

2.2.1.2 A IFAC

A IFAC é um organismo que foi constituído em 1977, resultando de um acordo entre 63 organismos profissionais representativos de 49 países, onde também esteve representada a APPC (Associação Portuguesa de Peritos Contabilistas) (Costa e Alves, 1999:61). Actualmente, a IFAC tem os mesmos membros do IASB. Porém, o IASB tem a exclusiva responsabilidade e autoridade na área da contabilidade financeira, enquanto o IFAC tem uma actividade mais diversa, incluindo, através de comités, a preparação e divulgação de normas internacionais de auditoria, formação e ética em contabilidade, contabilidade de gestão e contabilidade para o Sector Público.

No que respeita ao Sector Público, o IPSASB é que tem por missão a emissão de normas de contabilidade que permitam “...proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade, necessária para a tomada de decisão de uma vasta gama de utilizadores e para demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados.” (IPSAS 1, 2001, §13).

Estas Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público, baseiam-se nas normas emanadas pelo IASB, sendo modificadas somente no que respeita à especificidade do Sector Público. O IPSASB, também já emitiu uma norma de fluxos de caixa específica para este sector.

No quadro 1 apresentamos as revisões das IAS e das IPSAS. As primeiras oito normas de contabilidade para o Sector Público foram publicadas em Maio de 2000 pelo IFAC. Em 2003 as IPSAS foram objecto de revisão. Esta revisão resultou do processo de convergência com o IASB, aproximando as normas para o Sector Público das do Sector Privado.

Verifica-se que todas as revisões da IPSAS são sustentadas pela última actualização das IAS. Sendo as IPSAS baseadas nas IAS, isto sugere que a estrutura conceptual subjacente nas mesmas tenha sido herdado por estas.

Tal como o IASB, o IPSASB tem, para além do seu objectivo de normalização, o objectivo de harmonização contabilística e por isso tal como refere Pozzoli numa comunicação efectuada no IX Prolatino e noticiada pela CTOC (Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas), uma das principais funções do IPSASB, “é a de facilitar a convergência das normas internacionais de contabilidade do Sector Público a nível nacional e internacional.”

Não obstante este objectivo, as divergências em matéria de normalização contabilística, entre os países de influência anglo-saxónica e os países de influência continental (com fortes influencias Germânicas e Francófonas) podem ser um obstáculo à adopção generalizada das IPSAS, tal como constituíram um obstáculo à adopção das IAS (*International Accounting Standards*).

Ano da revisão pelo IASB		Ano da revisão pelo IFAC	
1997	IAS n.º 1 – Apresentação das demonstrações Financeiras	2003	IPSAS n.º 1 – Apresentação das demonstrações Financeiras
1993	IAS n.º 2 – Inventários	2003	IPSAS n.º 12 – Inventários
1992	IAS n.º 7 – Demonstração de Fluxos de Caixa	2003	IPSAS n.º 2 – Demonstração de fluxos de Caixa
1993	IAS n.º 8 – Resultados Líquidos do Período, erros fundamentais e Alterações nas políticas contabilísticas	2003	IPSAS n.º 3 – Excedente ou Deficit liquido do período, erros fundamentais e alterações nas políticas contabilísticas
1999	IAS n.º 10 – Acontecimentos após a data do balanço	2003	IPSAS n.º 14 – Acontecimentos após a Data do balanço
1993	IAS n.º 11 – Contratos de construção	2003	IPSAS n.º 11 – Contratos de construção
1997	IAS n.º 14 – Relato por segmentos	2003	IPSAS n.º 18 – Relato por segmentos
1998	IAS n.º 16 – Activos fixos tangíveis	2003	IPSAS n.º 17 – Activos fixos tangíveis
1997	IAS n.º 17 – Locações	2003	IPSAS n.º 13 – Locações
1993	IAS n.º 18 – Redito	2003	IPSAS n.º 9 – Proveitos de transacções de intercâmbio
1993	IAS n.º 21 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio.	2003	IPSAS n.º 4 – Efeitos de alterações em taxas de câmbio
1993	IAS n.º 23 – Custos de Empréstimos Óbidos	2003	IPSAS n.º 5 – Custo de Empréstimos Obtidos
1994	IAS n.º 24 – Divulgação de partes Relacionadas	2003	IPSAS n.º 20 – Divulgação de partes Relacionadas
2000	IAS n.º 27 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e contabilização dos investimentos em subsidiárias	2003	IPSAS n.º 6 – Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização de entidades controladas
2000	IAS n.º 28 – Contabilização de Investimentos em associadas	2003	IPSAS n.º 7 – Contabilização dos investimentos em entidades associadas
1994	IAS n.º 29 – Relato financeiro em economias hiper inflacionárias	2003	IPSAS n.º 10 – Relato financeiro em economias hiper inflacionadas
2000	IAS n.º 31 – Relato financeiro de interesses em empreendimentos Conjuntos	2003	IPSAS n.º 8 – Relato Financeiro de interesses em empreendimentos conjuntos.
1998	IAS n.º 32 – Instrumentos financeiros – divulgação e apresentação	2003	IPSAS n.º 15 – Instrumentos financeiros divulgação e apresentação
1998	IAS n.º 37 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes	2003	IPSAS n.º 19 – Provisões, passivos contingentes e activos contingentes
2000	IAS n.º 40 – Propriedades de Investimento	2003	IPSAS n.º 16 – Propriedades de Investimento

Quadro 1 – Ano de revisão IAS e das IPSAS (Elaboração própria)

Segundo Nobes (1996) uma das principais causas para estas diferenças tem sobretudo a ver com o método de financiamento das empresas em cada um dos

dois blocos. Os EUA (Estados Unidos da América) e o RU (Reino Unido), expoentes máximos do modelo anglo-saxónico, têm uma longa história de obtenção de recursos financeiros de investidores pelo que a informação financeira está orientada para o investidor bolsista. No bloco continental, caso da Alemanha, França, Itália, Japão, existe uma tradição de financiamento das empresas por parte dos bancos ou de pequenos grupos financeiros familiares. Também no que se refere ao financiamento de algumas instituições públicas, existe esta divergência. Nos países de influência anglo-saxónica existe tradição da emissão de dívida pública a ser transaccionada nos mercados financeiros, enquanto nos países de influência continental, existe o recurso a financiamento bancário.

Outra causa para o desequilíbrio internacional é a influência da fiscalidade na contabilidade em que em muitos casos, as regras fiscais se sobrepõem às regras contabilísticas, obrigando as empresa a registar custos e proveitos de acordo com as regras fiscais. Por analogia, os países de influência continental têm mais regras e imperativos legais no que se refere ao cumprimento estrito do orçamento.

No quadro 2, da página seguinte, apresentam-se algumas divergências entre os países cujas normas contabilísticas sobrem influência anglo-saxónica e os países cujas normas sofrem influência continental.

Não obstante as divergências apontadas já existem alguns países que adoptam as IPSAS.

Influência Anglo-saxónica	Influência Continental
Antecedentes	
Direito Inglês	Direito Romano
Profissão Antiga de grande dimensão e fortes antecedentes	Profissão ainda recente de pequena dimensão e fracos antecedentes
Grandes mercados de Capitais	Pequenos mercados de Capitais
Características da Informação Contabilística	
Orientação para o investidor	Orientação para o credor
Muita divulgação	Pouca divulgação
Separação entre regras contabilísticas e fiscais	A fiscalidade influencia as regras contabilísticas
Exemplos de Alguns Países	
Austrália Canadá Dinamarca Estados Unidos da América Holanda Nova Zelândia Reino Unido	Alemanha Bélgica França Grécia Itália Japão Espanha Portugal

Quadro 2 – Influência anglo-saxónica e influência continental (Adaptado de NOBES (1996))

2.2.2 EM PORTUGAL

A integração de Portugal na CEE (Comunidade Económica Europeia), em 01-01-1986, agora UE (União Europeia) foi um ponto de viragem nas políticas da Administração Pública, por ser necessário tomar medidas no sentido da convergência com as Administrações Públicas do Espaço Comunitário Europeu. O Pacto de Estabilidade e Crescimento e do Procedimento de Défices Excessivos, tem por objectivo a convergência das economias mais débeis aos padrões das melhores economias europeias. Nesse sentido, a adesão de Portugal à UE também trouxe novas exigências à economia.

Portugal não ficou alheio ao paradigma do NPM nem às novas exigências decorrentes da adesão à UE, nessa medida iniciou também uma reforma da Administração Pública na qual a Contabilidade Pública assumiu um papel

importante, porque a informação por ela proporcionada é um factor de competição que permite a avaliação do desempenho das instituições pertencentes ao Sector Público administrativo.

Assim, sentiu-se a necessidade de implementar reformas na Contabilidade Pública que permitam alargar o seu horizonte e área de acção de forma a satisfazer as necessidades de informação dos diferentes utilizadores.

Em Portugal, na base da reforma da Contabilidade Pública estiveram a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei nº 8/90 de 20 de Fevereiro), a Lei do Enquadramento Orçamental (Lei nº 6/91 de 20 de Fevereiro), o Regime Administrativo e Financeiro do Estado (Dec.Lei nº 155/92 de 28 de Julho) e a aprovação do POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública) (Decreto-Lei Nº. 232/97 de 3 de Setembro).

O POCP, no seu preâmbulo refere: "*O principal objectivo do POCP, aprovado pelo presente diploma, é, assim, a criação de condições para a integração dos diferentes 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.*"

Deste modo, os objectivos fundamentais não são exclusivamente o cumprimento da legalidade, mas também a satisfação da necessidade de informação não só em termos financeiros, mas também económicos e patrimoniais.

Procurando ainda dar resposta às necessidades de informação específicas de vários sectores de actividade foram também aprovados quatro planos sectoriais:

- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) (Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de Fevereiro), para ser aplicado pelas entidades do Sector da Administração Autárquica;
- Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (Portaria n.º 794/2000 de 20 de Setembro) para ser aplicado pelas entidades que pertencem ao Sector da Educação;

-
- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (Portaria n.º 898/2000 (I-B Série), D.R. n.º 225, de 28/09/2000) para ser aplicado pelas instituições que pertencem ao Sector da Saúde;
 - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSS) (Decreto-Lei n.º 12/2002 de 25 de Janeiro), para ser aplicado pelas instituições que pertencem ao Sector da Solidariedade e Segurança Social.

No contexto desta reforma, também foi atribuída à Contabilidade Pública a importante função de disponibilizar a informação necessária à Contabilidade Nacional para a elaboração das contas correspondentes aos subsectores da Administração Pública Nacional (Circular n.º 1294 da Direcção Geral do Orçamento).

2.3 ESTRUTURA CONCEPTUAL DA CONTABILIDADE PÚBLICA

Atendendo ao referido por Caiado³ a respeito da importância para a melhoria da qualidade da informação que é proporcionada pela *framework* do IASB, “...a empresa, perante os elementos do ambiente em que actua, de que recebe e fornece influências e os objectivos das demonstrações financeiras que pretendem dar resposta às necessidades de diversos destinatários ou utentes, tem que elaborar informação contabilística com determinadas características qualitativas e adoptar determinados princípios contabilísticos.” Ainda segundo o mesmo autor, “Os elementos de tais demonstrações devem ser objecto de reconhecimento e medida, a par da existência dos conceitos de capital e da sua manutenção”, podemos inferir que a existência de uma *framework* para a Contabilidade Pública, proporcionaria igualmente uma melhoria na qualidade de informação a prestar pelas entidades do Sector Público.

Tendo como objectivo a melhoria da qualidade da informação a prestar pelas instituições do Sector Público, o IPSASB vem desde 2006 a desenvolver um

³ Consultado em 24/08/2008, [www.min-financas.pt/cncap/Docs/O_POCP_E_A ESTRUTURA CONCEPTUAL.pdf](http://www.min-financas.pt/cncap/Docs/O_POCP_E_A ESTRUTURA_CONCEPTUAL.pdf).

projecto que envolve também o NSS (*National Standards Setters*) e organizações similares da Argentina, Austrália, Canadá, França, Israel, Malásia, Itália, Holanda, Nova Zelândia, Espanha, África do Sul, Suíça, Reino Unido e Estados Unidos da América.

Participam também neste processo, mas numa fase de discussão, os membros do Comité do Sector Público do FEE, do IASB, a TFHPSA (*Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting*) e o Eurostat.

Este projecto tem um comité presidido pelo presidente do IPSASB, cinco países membros do IPSASB, nomeadamente a Argentina, Japão, Nova Zelândia, Noruega e Estados Unidos, três representantes dos ministros das finanças da China, França e Itália, três representantes do NSS da Austrália, África do Sul e Reino Unido, e um representante do Fundo Monetário Internacional.

As discussões envolvendo o projecto de estrutura conceptual para a contabilidade no Sector Público estão focadas na preparação e apresentação das demonstrações financeiras numa base de acréscimo.

Do mesmo modo que as IPSAS, a estrutura conceptual para a Contabilidade Pública deverá ser aplicável às entidades do Sector Público, mas não às empresas públicas nem às entidades sem fins lucrativos do Sector privado (Loweth 2008).

2.4 OBJECTIVOS DA INFORMAÇÃO PROPORCIONADA PELA CONTABILIDADE PÚBLICA

Para o IFAC, os objectivos da informação financeira são o de facultar informação útil para a tomada de decisão e para demonstrar a responsabilidade da entidade na gestão dos recursos que lhe foram confiados. Nesse sentido, deve proporcionar informação acerca das fontes de financiamento da entidade, permitir avaliar a capacidade da entidade de financiar as suas actividades e de satisfazer os seus passivos e compromissos, proporcionar informação agregada útil na avaliação de desempenho da entidade em termos de custos de serviços, eficiência e cumprimento de objectivos (IFAC, NICSP 1:13).

O POCP define como objectivos da informação, a legalidade, a economia, a eficiência, a eficácia, a transparência, o controlo financeiro, o contributo para a contabilidade nacional e a informação sobre a situação patrimonial de cada entidade.

Em França, os objectivos da Contabilidade Pública foram aprovados pelo decreto de 29 de Dezembro de 1962 (RGCP) (Montesinhos Julve, 2004:511):

- *“Conhecer, controlar, e prestar contas sobre a execução orçamental do exercício e sobre a situação de tesouraria;*
- *Construir um instrumento de informação sobre o património, a situação das finanças Públicas e os resultados anuais;*
- *Permitir o cálculo dos preços de custo, assim como o custo e os rendimentos dos serviços públicos;*
- *Proporcionar informação homogénea susceptível de ser integrada na Contabilidade Económica Nacional”.*

De acordo com Pina Martinez (2004:208), para a Nova Zelândia, o objectivo da informação financeira é o de proporcionar informação para ajudar os utilizadores a:

- *“Valorizar os rendimentos financeiros e dos serviços, a posição financeira e os fluxos de caixa;*
- *Verificar o cumprimento da entidade com a legislação, a regulação e as leis públicas e acordos contratuais, na medida em que estas estão relacionadas com o rendimento dos serviços, a posição financeira e os fluxos de caixa,*
- *Tomar decisões sobre o fornecimento de recursos ou a realização de transacções com a entidade”.*

Verificamos assim que os objectivos estabelecidos por diversos países para a informação a prestar pelas entidades do Sector Público são coincidentes com os objectivos estabelecidos pelo IPSASB.

2.5. O REGULAMENTO (CE) N.º 1606/2002 DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO, DE 19 DE JULHO COMO INDUTOR DE MODIFICAÇÕES AO NÍVEL DA CONTABILIDADE PÚBLICA PORTUGUESA

“De acordo com o Regulamento n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, as sociedades que tiverem valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro deverão preparar as suas contas consolidadas em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS), em relação a cada exercício com início em, ou após 1 de Janeiro de 2005.”⁴

Face ainda à estratégia da UE através da directiva n.º 2003/51/CE também designada por Directiva da Modernização Contabilística, transposta para a ordem jurídica interna pelo Decreto Lei nº 35/2005, de 17 de Fevereiro, a CNC (Comissão de Normalização Contabilística) disponibilizou em 2007, um conjunto de normas que irão integrar o SNC (Sistema de Normalização Contabilístico). Este sistema irá substituir o POC (Plano Oficial de Contabilidade) e as DC (Directrizes Contabilísticas), em princípio, a partir de 1 de Janeiro de 2010.

Estamos perante uma profunda alteração de normativo, com implicações na generalidade do Sector Privado e no Sector Empresarial do Estado.

A Comissão de Controlo Orçamental do Parlamento Europeu emitiu em Dezembro de 2003, um documento de trabalho sobre a reforma do seu sistema contabilístico, onde refere que *“Por imperativo legal do Regulamento Financeiro, as demonstrações financeiras de 2005 devem ser elaboradas e publicadas com base no sistema de contabilidade de exercício, em conformidade com as normas internacionais de contabilidade do Sector Público.”* Este documento de trabalho refere ainda que *“o sistema de contabilidade futuro deve garantir a*

⁴ <http://www.euronext.com/fic/000/004/882/48824.pdf>

compatibilidade total com a contabilidade de exercício, a coerência dos dados e o acesso seguro.”⁵ (DT\518383PT.doc,6).

A Comissão Europeia emitiu em 2002 um documento sobre a “Modernização da contabilidade na UE”, REF COM/2002/0755, em que traça um conjunto de medidas que deverão ser tomadas com vista a uma uniformização da informação nos estados membros, que se verifica não permitir no seu conjunto qualquer tipo de análise global. Esta comunicação impõe claramente aos estados membros e aos organismos supra nacionais a adopção da contabilidade do exercício de acordo com as normas emanadas pelo Comité do Sector Público do IFAC. O próprio Presidente da FEE, David Devlin, refere nesse documento que “*A Federação dos Contabilistas Europeus recomenda vivamente a utilização da contabilidade de exercício pelos governos e entidades de Sector Público, dado que esta aumenta a responsabilidade e a transparência da informação financeira e fornece a melhor informação para fins de planeamento e de gestão.*” Refere ainda que “*A utilização pela Comissão Europeia das normas internacionais de contabilidade do Sector Público no desenvolvimento das suas novas regras de contabilidade é uma etapa importante na reforma da gestão financeira no sentido de uma informação financeira completamente transparente.*”

A reforma da Contabilidade Pública visando a adopção generalizada da base do acréscimo, faz parte do esforço global de modernização da gestão financeira da UE realizado pela Comissão. Nesse sentido, em Dezembro de 2002, a Comissão Europeia apresentou um ambicioso plano de acção que visava, em apenas dois anos, passar para um sistema de contabilidade em base de acréscimo a partir de 2005. Como previsto, em Janeiro de 2005 passou a aplicar-se o novo sistema de contabilidade, tendo entrado em vigor um novo conjunto de regras contabilísticas.

O Esforço de modernização contabilística da EU, impõe que “*As novas regras baseiam-se nas normas internacionais de contabilidade do Sector Público (IPSAS) e relativamente aos factos contabilísticos ainda não abrangidos por estas, nas normas internacionais de contabilidade IAS (International Accounting*

⁵ <http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/committees/cont/20040112/518383pt.pdf>

Standards) e nas normas internacionais de informação financeira (IFRS)”(Modernização da Contabilidade na UE:3).

Este trabalho da Comissão Europeia refere alguns países da OCDE que utilizam contabilidade em base do acréscimo integral, como a Austrália, Finlândia, França, Grécia, Nova Zelândia, Suécia, Reino Unido e Estados Unidos, e outros que utilizam a contabilidade de exercício com alguns elementos de contabilidade de caixa, por exemplo o Canadá, Islândia e Itália.

2.6 IDENTIFICAÇÃO DO PROBLEMA E DAS QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO

Face ao exposto verificamos a existência de uma corrente internacional no sentido da adopção das IPSAS quer pelos países quer pelas diversas organizações internacionais de projecção regional e mundial. Os Países que adoptam ou projectam adoptar as IPSAS, adoptam-nas já com carácter definitivo em base do acréscimo, ou optam por uma adopção mais suave, evoluindo de forma sustentável da base de caixa para a base de acréscimo, mais rica em matéria de relato financeiro.

Atendendo a que, em Portugal a evolução da normalização contabilística para o Sector Público tem seguido um modelo muito próximo de o do Sector Privado (POCP e os planos sectoriais tiveram como suporte o POC e as Directrizes Contabilísticas):

“Pode o Regulamento no 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho ser tido como indutor de modificações ao nível da Contabilidade Pública Portuguesa, nomeadamente no que respeita ao POC-Educação?”

“Será de esperar que sejam as IPSAS a influenciar uma eventual modificação da Contabilidade Pública Portuguesa, nomeadamente no que respeita ao POC-Educação?”

Sendo certo que o regulamento 1606/2002 é destinado às empresas, mas que: a evolução da Contabilidade Pública quer internacionalmente quer em Portugal tem sido no sentido da adopção da base do acréscimo; a IFAC, através do IPSASB

tem trabalhado não só na emissão de normas para o Sector Público, as IPSAS, mas também na harmonização contabilística internacional dinamizando a adopção dessas normas ao nível internacional e em que as IPSAS são adaptações efectuadas das IAS e das NIRF emitidas pelo IASB. Procuramos dar resposta às questões colocadas através da análise da tendência que tem vindo a ser seguida em diversos países quanto à adopção das IPSAS.

3. ADOÇÃO DAS IPSAS

3.1 A NÍVEL INTERNACIONAL

O estudo que vamos realizar tem como base o documento "IPSAS ADOPTION BY GOVERNMENTS" que se encontra no sítio da internet www.ifac.org/PublicSector/Downloads/IPSAS_Adoption_Governments.pdf. Muito embora o IPSASB não seja responsável pelo controlo dos Países ou Organizações de âmbito mundial que adoptam as suas normas, possui uma relação no referido documento, datada de 2007, onde indica os países que adoptaram as IPSAS, ou que estão em fase de autorização legislativa para a sua adopção.

Esta lista não representa um documento vinculativo do IFAC, pois o mesmo é elaborado com base em informações fornecidas pelos países ou organismos nacionais, sem qualquer obrigatoriedade, com o objectivo de divulgar a adopção das IPSAS.

Da análise do documento, verifica-se que os países que adoptaram a base de caixa são países jovens caso de Timor-leste, ou países de pequenas e débeis economias sem necessidade de informação financeira mais complexa, como é o caso das Ilhas Fiji e do Nepal.

Entre os países que adoptaram a base do acréscimo e que aplicam, ou vão aplicar as IPSAS constata-se duas realidades antagónicas. Por um lado são países com necessidades de financiamento em que a adopção das IPSAS é imposta pelo Banco Mundial como é o caso do Paquistão, ou por outros organismos financeiros de apoio ao desenvolvimento regional como o ADB (*Asian Development Bank*) em alguns países da região Ásia-Pacífico como no caso da Mongólia. Por outro lado, são países com economias modernas e com outro nível de desenvolvimento em que a adopção das IPSAS ocorreu por necessidades de um relato financeiro mais enriquecido dado que é um instrumento fundamental de gestão (IFAC, 2007). Outros países adoptaram as IPSAS, por imposição do

Fundo Monetário Internacional, caso dos Barbados e da Índia, o Banco Mundial está a trabalhar com estes Governos, para a adopção das IPSAS (IFAC, 2007).

Esta adopção tem a sua justificação pois a base de caixa não permite determinar os activos e passivos da entidade, não reconhece os custos e proveitos como numa base de acréscimo, incentiva a um comportamento não económico, dificulta a avaliação de “capitais próprios” inter-gerações, ou seja, não permite analisar se uma geração está a viver “dentro das suas possibilidades” ou está a consumir recursos que não está a produzir, comprometendo as gerações futuras (Carvalho, 2005).

A base do acréscimo está patente nos países que iniciaram a reforma da Administração Pública e que se encontram actualmente na linha da frente em termos da qualidade das suas demonstrações financeiras. A Austrália, o Canadá, a Nova Zelândia, O Reino Unido e os Estados Unidos da América, não adoptaram as IPSAS, pois já utilizam normas consistentes com as exigências das IPSAS (*Public Sector Conceptual Framework Project Brief*, Dezembro 2006). A Argentina encontra-se em processo de adopção das IPSAS e a Espanha pretende adoptar em 2009 ou 2010.

Em Portugal, a OROC (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas), que é também o representante de Portugal junto do IFAC tem assumido alguma preocupação de divulgação das IPSAS, mas ainda não é conhecido nenhum projecto para a sua adopção.

Como a modernização contabilística do Sector Público não é um exclusivo de países é também uma necessidade de organizações a nível mundial, alguns organismos já adoptaram, sem qualquer emenda, as IPSAS. Disto são exemplo a ONU (Organização das Nações Unidas), a NATO (*North Atlantic Treaty Organization*), a OCDE, a INTERPOL (*International Criminal Police Organization*) e a própria Comissão Europeia.

Tal como já referimos, no que respeita à Comissão Europeia, esta iniciou em 2003 um processo de modernização do sistema contabilístico.

O objectivo de harmonização contabilística para o Sector Público do IFAC é exigente e implica que os diferentes países estejam dispostos (ou isso lhes seja imposto) a proceder e/ou a continuar a reforma da Contabilidade Pública. Com o objectivo de analisar qual a percentagem de países que em cada continente já adoptaram as IPSAS, ou estão em vias de adopção, construímos a quadro 3 que apresentamos a seguir.

África			
Pais	Adopção das IPSAS	Base	Normativo
Argélia	Em Processo	Acrécimo	IPSAS
Gambia	Adopção	Caixa → Acrécimo	IPSAS
Marrocos	Adopção	Não indica	IPSAS
Nigéria	Em Processo	Caixa → Acrécimo	IPSAS
Uganda	Adopção	Não indica	IPSAS
Zâmbia	Adopção	Caixa	IPSAS
América			
Pais	Adopção das IPSAS	Base	Normativo
Argentina	-	Acrécimo	Similar IPSAS
Barbados	Em Processo	Acrécimo	IPSAS
Canada	-	Acrécimo	Similares IPSAS
El Salvador	Adopção	Não indica	IPSAS
Estado Unidos América	-	Acrécimo	Similares IPSAS
Ilhas Caimão	Adopção	Acrécimo	IPSAS
Jamaica	Adopção	Acrécimo	IPSAS
Peru	Adopção	Não indica	IPSAS
Uruguai	Em Processo	Não indica	IPSAS

Europa			
Pais	Adopção das IPSAS	Base	Normativo
Albânia	Adopção	Acréscimo	IPSAS
Arménia	Em Processo	Caixa → Acréscimo	IPSAS
Chipre	Adopção	Caixa	IPSAS
Eslováquia	Em Processo	Não indica	IPSAS
Espanha	Em Processo	Acréscimo	IPSAS
França	Adopção	Acréscimo	IPSAS e IFRS
Holanda	Em Processo	Acréscimo	IPSAS
Hungria	Adopção	Não indica	IPSAS
Letónia	Em Processo	Não indica	IPSAS
Lituânia	Em Processo	Não indica	IPSAS
Macedónia	Em Processo	Caixa → Acréscimo	IPSAS
Noruega	Adopção	Acréscimo	IPSAS
Reino Unido	-	Acréscimo	Similares IPSAS
Roménia	Adopção	Acréscimo	IPSAS
Rússia	Adopção	Acréscimo	IPSAS
Suiça	Adopção	Não indica	IPSAS
Ucrânia	Adopção	Acréscimo	IPSAS
Ásia			
Pais	Adopção das IPSAS	Base	Normativo
Afeganistão	Em Processo	Caixa → Acréscimo	IPSAS
Azerbaijão	Adopção	Acréscimo	IPSAS
Bangladesh	Adopção	Não indica	IPSAS
Cambodja	Em Processo	Não indica	IPSAS
China	Em Processo	Não indica	IPSAS
Filipinas	Adopção	Acréscimo	IPSAS
Índia	Em Processo	Acréscimo	IPSAS
Indonésia	Em Processo	Não indica	IPSAS
Israel	Adopção	Acréscimo	IPSAS
Kazakistão	Em Processo	Não indica	IPSAS
Laos	Em Processo	Não indica	IPSAS
Líbano	Em Processo	Não indica	IPSAS
Malásia	Adopção	Caixa	IPSAS
Maldivas	Em Processo	Não indica	IPSAS
Mongólia	Adopção	Acréscimo	IPSAS
Nepal	Adopção	Caixa	IPSAS
Paquistão	Em Processo	Caixa → Acréscimo	IPSAS
Sri Lanka	Adopção	Caixa → Acréscimo	IPSAS
Timor-leste	Adopção	Caixa	IPSAS
Vietname	Em Processo	Não indica	IPSAS

Oceânia			
Pais	Adopção das IPSAS	Base	Normativo
Austrália	-	Acréscimo	Similares IPSAS
Ilhas Fiji	Adopção	Caixa	IPSAS
Nova Zelândia	-	Acréscimo	Similares IPSAS

Quadro 3 – Evolução da adopção das IPSAS e da base de relato ao nível mundial

Os países Anglo-saxónicos e a Argentina, adoptaram para a elaboração das suas demonstrações financeiras um normativo próprio, cujos objectivos, estrutura e forma de relato é convergente com as IPSAS.

No continente Asiático deparamos com um elevado número de países em vias de desenvolvimento que adoptaram as IPSAS. Tal situação deve-se ao facto de serem países que são objecto de financiamento do Asian Development Bank.

Esta Instituição Financeira, da qual Portugal é o 30º maior accionista, tem como objectivo o desenvolvimento dos países da zona do pacífico, impondo aos estados regionais a adopção de um sistema de contabilidade capaz de satisfazer as suas necessidades de informação financeira e do controlo de gestão.

Situação análoga se passa no que se refere ao continente Africano, pois o *African Development Bank Group* tem como missão financiar o desenvolvimento com vista à diminuição da pobreza no continente.

No quadro 4, a seguir apresentado, são evidenciados os resultados de uma análise percentual de países que desencadearam processos direccionados à implementação das IPSAS e os que já culminaram com a sua adopção. Esta análise baseou-se na quantificação do número de países que adoptou ou está em processo de adopção no universo de países de cada continente. Também contemplamos as ocorrências de países que não adoptaram as IPSAS, mas que utilizam um normativo em tudo similar não existindo diferenças materialmente relevantes com estas.

Continente	% De países que já adoptaram as IPSAS	% De Países em processo de adopção das IPSAS	% Países que adoptam normas próprias baseadas nas IPSAS	Total de Países por Continente
África	8	4	0	53
América	11	6	9	17
Ásia	20	22	0	49
Europa	16	14	2	50
Oceânia	6	0	13	16

Quadro 4 – Percentagem de países que já implementaram, estão em processo de implementação ou adoptam normativos próprios baseados nas IPSAS

Da análise do quadro 4, verifica-se que existe alguma tendência mundial para uma efectiva adopção das IPSAS, ou de normalização nacional baseada nas IPSAS.

Os continentes com maior percentagem de países que já adoptaram ou que estão em processo de adopção são a Ásia ao qual se segue de imediato a Europa.

Face ao levantamento realizado junto da CNCAP, não existe nenhuma indicação de que a aplicabilidade do regulamento (CE) 1606/2002 venha a ser alargada às instituições do Sector Público.

Tendo em consideração o estudo realizado e o facto do regulamento (CE) 1606/2002 se dirigir apenas às empresas com valores cotados que são obrigadas a consolidar, somos de opinião que tal regulamento não pode ser directamente indutor de alterações ao nível da Contabilidade Pública, nomeadamente no POC-Educação.

Face aos resultados do levantamento efectuado, quanto à adopção das IPSAS ao nível internacional e apresentando a Europa aproximadamente 30% de países que já adoptaram e que estão em processo de adopção das IPSAS, somos de opinião que as IPSAS poderão vir a influenciar a normalização contabilística para o Sector Público, nomeadamente no que respeita ao POC-Educação.

Face a estes resultados, entendemos incluir um pequeno estudo em que procedemos à análise do POC-Educação e sua comparação com as IPSAS, no que respeita a alguns critérios valorimétricos.

Pretendemos assim com este estudo comparativo, evidenciar em que medida, a utilização de diferentes critérios poderão ter influência nos resultados da entidade.

4 POC-EDUCAÇÃO

4.1 APLICABILIDADE

Em sequência da reforma da Administração Financeira do Estado, marcada pela Reforma da Contabilidade Pública, foi publicado em 1990 o Plano Oficial de Contabilidade Pública e posteriormente dirigido ao Sector da Educação, o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação.

Estão abrangidas por este plano, as Universidades, Faculdades, Institutos Politécnicos, Escolas Superiores, Escolas do Ensino Básico e Secundário. Agrupamentos de Escolas, Centros de Formação, Direcções do Ministério da Educação e actualmente também o Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior.

A especificidade e a dimensão do Sector da Educação e a diversidade das entidades que engloba, nomeadamente, escolas, serviços de administração desconcentrada, instituições do ensino superior com modelos estatutários e organizacionais diferentes justificaram uma adequação do modelo contabilístico previsto no POCP para o Sector da Educação.

4.2 CARACTERÍSTICAS INTRÍNSECAS

A nova gestão pública, exige cada vez mais informação sobre a aplicação dos meios financeiros, de acordo com o aprovado pelas entidades competentes, bem como a uniformização de critérios contabilísticos de modo a verificar que na realização das despesas públicas, os requisitos de economia, eficiência e eficácia a par da conformidade legal e regularidade financeira, são respeitados.

Como refere Almeida e Marques (2003)⁶, o POC-Educação vem criar as condições para a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa Contabilidade Pública moderna que constitui um instrumento de apoio aos

⁶ <http://epaa.asu.edu/epaa/v11n42>

órgãos de decisão e outros utilizadores da informação, visando colmatar as deficiências de informação contabilística sentidas anteriormente.

A nível estrutural o POC-Educação obriga a três tipos de contabilidade, a orçamental, a patrimonial e a analítica. A contabilidade orçamental utiliza as contas da classe 0, que neste plano se designam por “Contas do controlo orçamental e de ordem”, onde se registam todas as operações de gestão e de controlo orçamental, incluindo as fases de realização das receitas e das despesas.

Esta classe inclui a movimentação relativa à execução orçamental da despesa, que se traduz na aprovação do orçamento, nas modificações introduzidas nas dotações de despesa, referentes aos cabimentos e aos compromissos, reservando-se as fases restantes à contabilidade patrimonial nomeadamente a contabilização das obrigações, as autorizações de pagamento e os pagamentos.

“As contas da classe 0 são desagregadas segundo a classificação económica das receitas e das despesas, podendo ser agrupadas, simultaneamente, segundo outros critérios, por exemplo, por projectos, fontes de financiamento, etc.” (nota 2.6.5 do POC-Educação).

O POC – Educação prevê a disponibilização de informação sobre compromissos futuros, desagregando os três primeiros anos e incluindo numa conta residual os valores referentes aos exercícios seguintes. As contas das classes 1 a 8 inclusive destinam-se à contabilidade financeira e as da classe 9 à contabilidade analítica.

O POC – Educação, seguindo o modelo já preconizado no POCP, criou uma conta 25 – Devedores e Credores pela execução do orçamento, onde se registam os movimentos correspondentes à liquidação da receita e ao processamento ou liquidação da despesa, bem como os subsequentes recebimentos e pagamentos. É esta conta que faz a ligação entre a contabilidade orçamental e a patrimonial.

Como já referimos, o POC-Educação obriga à implementação de um sistema de contabilidade analítica, com o objectivo desta poder ser um instrumento de

análise e controlo de custos bem como de análise dos proveitos e resultados obtidos por cada actividade no Sector da Educação.

A contabilidade analítica deve permitir *“Conhecer o custo dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço pago pelo utente enquanto beneficiário do serviço prestado, de modo a fundamentar o montante exigido”* bem como *“conhecer os custos e proveitos de actividades complementares à actividade principal do serviço, de modo a poderem ser tomadas decisões sobre a entrega, ou não, da exploração dessas mesmas actividades complementares a entidades externas”*. (Araújo, 2005:53)

Deve ainda permitir *“justificar, a aplicação das receitas constituídas por subsídios e outro tipo de transferências externas, quer em termos de valor, quer em termos de actividade específica de aplicação, e de extrema importância a nível de gestão determinar o desvio encontrado entre os custos inicialmente previstos e os realmente verificados, de forma a poderem ser efectuadas as necessárias correcções.”* (Araújo, 2005:54)

Estas referências são essenciais para a elaboração e apresentação de indicadores de eficiência e eficácia económica de cada entidade.

De notar que em termos de contabilidade analítica, o exercício económico deve coincidir com o ano escolar e não com o ano civil.

O POC-Educação obriga também à existência de um sistema de controlo interno que deverá incluir um plano de organização interno, das políticas, técnicas métodos e procedimento de controlo de modo a garantir a fiabilidade e integridade da informação financeira.

Este sistema deverá respeitar os princípios básicos do manual de controlo interno, nomeadamente: a segregação de funções; o controlo das operações; a definição de autoridade e de responsabilidade e o registo metódico dos factos.

No fundo, o objectivo principal a atingir com o POC-Educação é o de, no futuro, se poder medir com maior rigor os níveis de eficiência e de eficácia do

investimento público no Sector da Educação, bem como a forma como são aplicados os fundos à sua disposição nas suas diversas áreas de actuação.

Em termos de prestação de contas, as entidades abrangidas pelo regime simplificado podem ficar dispensadas da apresentação dos documentos de prestação de contas previstos, ou seja, o Balanço, a Demonstração dos Resultados, o Anexo às Demonstrações Financeiras, os Mapas de Fluxos de Caixa, o Mapa da Situação Financeira e o Parecer do órgão fiscalizador.

O Relatório de Gestão e os Mapas de Execução Orçamental continuam a ser, para estas entidades, de prestação obrigatória.

O POC-Educação introduz ainda a obrigatoriedade de consolidação de contas que, até a data, nenhum outro instrumento de normalização contabilística pública havia contemplado. Por isso, inclui também um capítulo destinado à temática da consolidação de contas com vista à definição de regras que tornem coerentes as contas dos diversos grupos públicos deste sector.

Este plano define dois grupos Públicos distintos: as Universidades e os Institutos Politécnicos constituído cada um deles pelas suas faculdades, escolas ou outras unidades orgânicas, serviços de acção social, sua participação em fundações, associações ou empresas, sempre que se verifiquem condições de controlo ou de presunção de controlo.

4.3 INFLUÊNCIAS EXTERNAS

O referencial contabilístico nacional para o Sector Privado e Empresarial do Estado é claramente influenciado pelas Normas Internacionais de Contabilidade. Das 29 Directrizes Contabilísticas, 20 têm influência directa das IAS, embora com excepção da DC 18, que foi revista em 2005, mais nenhuma foi objecto de revisão em consequência da revisão das normas. (revista TOC Março 2007, pag. 84.)

O POCP não é indiferente a estas influências, dado que foi fortemente influenciado pelo POC, remetendo inclusivamente para este, todos os casos omissos ou não previstos. O mesmo acontece nos planos sectoriais para o Sector Público.

Nesta conformidade o POCP e conseqüentemente, o POC-Educação, foi influenciado pelo referencial considerado na normalização contabilística para o Sector Privado com pequenos ajustamentos tendo em consideração as particularidades do Sector Público.

No que se refere à consolidação, o POC-Educação, baseou-se na vasta experiência da CNC motivada pela transposição para a legislação nacional da VII Directiva Comunitária, que desencadeou a aprovação de um importante conjunto de directrizes contabilísticas que contemplam e esclarecem as disposições do POC, nomeadamente:

DC 1 – Tratamento Contabilístico de Concentrações de Actividades Empresariais;

DC 6 – Eliminação dos Resultados não Realizados nas Transacções entre Empresas do Grupo;

DC 9 – Contabilização nas Contas Individuais da Detentora, de Partes de Capital em Filiais e Associadas;

DC 12 - Conceito Contabilístico do Trespasse;

DC 13 - Conceito de Justo Valor;

DC 24 - Empreendimentos Conjuntos;

Foi também considerada a experiência na matéria de consolidação das contas públicas de outros países, nomeadamente o Canada, a Nova Zelândia, a Austrália e a Suécia, e também as disposições do Estudo n.º 8 do IFAC, pois não se encontrava aprovada nesta altura a IPSAS n.º 6⁷.

⁷ POC Educação Explicado capítulo 7

5 COMPARAÇÃO E EVENTUAIS IMPACTOS

A aplicação das normas não é neutra, mediante a utilização de um ou outro critério de valorimetria, o valor do activo da entidade poderá aumentar ou reduzir bem como o resultado.

Nesta secção iremos analisar qual o impacto nos activos de uma entidade provocados pelas diferenças dos critérios de valorimetria do POC-Educação e os critérios previstos pelas IPSAS.

5.1 CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA

Na análise dos critérios de valorimetria optámos pelos que se relacionam com a valorização dos activos fixos tangíveis, dos investimentos financeiros e das existências.

A nossa opção baseia-se no facto de serem estas as rubricas em que será expectável um maior impacto motivado por uma eventual alteração do normativo.

Por outro lado a análise de todas as rubricas levariam a uma extensão elevada deste trabalho.

5.1.1. ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS

5.1.1.1 POC-EDUCAÇÃO

A - Valorimetria Inicial

De acordo com o POC-Educação, o activo imobilizado, incluindo os investimentos adicionais ou complementares, devem ser valorizados ao custo de aquisição ou ao custo de produção, desde que não sejam obtidos a título gratuito ou que não sejam objecto de transferência de outra entidade. Entende-se como custo de aquisição a soma do respectivo preço de compra, com os gastos suportados directa ou indirectamente para as colocar no seu estado actual. Considera-se custo de produção, a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais

directos consumidos, mão-de-obra directa e de outros custos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra.

Quando se trate de activos do imobilizado obtidos a título gratuito deverá considerar-se o valor resultante da avaliação ou o seu valor patrimonial definidos nos termos legais, ou o valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos adequados em caso de inexistência de disposições legais.

Na impossibilidade de se atribuir um valor aos bens, estes deverão ser identificados em anexo e justificar essa impossibilidade (nota 8.2.14 do POC-Educação).

Se se tratar de transferências de activos entre entidades sujeitas ao POCP, o valor a considerar deve ser o constante dos registos contabilísticos da entidade de origem, a não ser que o diploma que autorizou a transferência estabeleça montante diferente ou então um valor acordado pelas partes e autorizado superiormente.

O POC-Educação, estabelece que os bens do domínio público serão incluídos no activo imobilizado da entidade responsável pela sua administração ou controlo independentemente de estarem, ou não, afectos à sua actividade operacional. Excepciona o caso dos bens em que essa valorização é impraticável (nota 8.2.14 do POC-Educação). Na valorização destes activos utiliza-se o custo de aquisição ou o custo de produção e em caso de impossibilidade da sua aplicação, recorre-se à avaliação segundo critérios técnicos adequados.

B - Valorimetria Subsequente

O POC-Educação prevê que os elementos do activo imobilizado que tiverem uma vida útil limitada, estão sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período de tempo. Para o cálculo das amortizações do exercício prevê o método das quotas constantes. Contudo, podem ser fixadas quotas diferentes das previstas na lei, devendo esse facto ser mencionado e justificado no respectivo anexo.

Regra geral, os bens de imobilizado não são susceptíveis de reavaliação, salvo se existirem normas que o autorizem e que definam os respectivos critérios de valorização.

Estas reavaliações, a ocorrerem, não estão referenciados no Plano, mas sim no Cadastro e Inventário de Bens do Estado (CIBE)⁸.

O CIBE define que as avaliações a que houver lugar devem basear-se a preços correntes de mercado, ao seu valor actual. O valor actual dos bens móveis é o seu valor em estado novo e se for o caso, deduzido da depreciação ocorrida até a data da avaliação (CIBE, art. 6).

5.1.1.2 IPSAS 17

A - VALORIMETRIA INICIAL

“Um elemento do activo fixo tangível que se qualifique para reconhecimento como um activo deve inicialmente ser mensurado pelo seu custo” (IPSAS 17, §22).

“Quando um activo seja adquirido sem custo, ou por um custo nominal, o seu custo é o justo valor à data de aquisição” (IPSAS 17, §23).

A IPSAS 17, deixa ao critério da entidade o reconhecimento ou não dos bens do domínio público no seu activo imobilizado tangível. No entanto e caso opte pelo seu reconhecimento este tem de obedecer aos seguintes critérios:

- Seja expectável que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou serviços potencialmente associados ao referido activo;
- O custo ou o justo valor do bem possam ser mesurados com fiabilidade.

⁸ Cadastro e Inventário de Bens do Estado (CIBE) é um conjunto de instruções de inventariação de bens Estado. O CIBE abrange os inventários de base dos bens do activo imobilizado, com carácter permanente, que não se destinam a ser vendidos, nomeadamente:

- a)- O Cadastro e Inventário dos Bens Móveis do Estado (CIME);
- b)- O Cadastro e Inventário dos Veículos do Estado (CIVE);
- c)- O Cadastro e Inventário dos Imóveis e Direitos do Estado (CIIDE).

B - VALORIMETRIA SUBSEQUENTE

A mensuração subsequente ao reconhecimento inicial é efectuada de acordo com o tratamento de referência exarado na IPSAS 17 e que refere que na mensuração subsequente ao reconhecimento inicial, os activos fixos tangíveis devem ser escriturados ao seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas.

Também é permitido um tratamento alternativo que possibilita a sua escrituração por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização, deduzida da depreciação acumulada e de perdas de imparidade acumuladas subsequentes. Refere ainda que as revalorizações devem ser efectuadas com regularidade suficiente de modo a garantir que a quantia escriturada não difira materialmente da que seria determinada pela utilização do justo valor à data do relato. Ainda de acordo com a IPSAS 17 o justo valor de itens de activos tangíveis é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação. Refere ainda esta norma que, “ *Quando um item de activos fixos tangíveis for revalorizado, toda a classe de activos fixos tangíveis à qual esse activo pertence deve ser revalorizado*” (IPSAS 17, §46).

A IPSAS 17 faz também referência à perda por imparidade. O tratamento contabilístico da perda por imparidade é remetida para a IAS 36 - “Imparidade de Activos”. Esta norma do IASB contém as orientações sobre a revisão da quantia escriturada, a determinação da quantia recuperável e do reconhecimento de perdas por imparidade. Entende-se que os activos fixos tangíveis serão remensurados com a regularidade suficiente que assegure que não são escriturados por uma quantia que não seja materialmente diferente dos seus justos valores, não sendo por isso âmbito de tratamento através da IPSAS 21 “Imparidade de activos Não Geradores de Caixa”.

A IPSAS 21 define o significado de depreciação e amortização que são a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil. No caso de um activo intangível, o termo “amortização” é geralmente usado em

vez de "depreciação", contudo ambos os termos têm o mesmo significado (IPSAS 21, §18).

5.1.1.3 COMPARAÇÃO E EVENTUAL IMPACTO EM CASO DE ADOPÇÃO DA IPSAS

A adopção desta norma teria como principal impacto nas Entidades que apresentam as suas Demonstrações Financeiras de acordo com o POC-Educação, numa redução dos activos fixos tangíveis, pelo facto de o normativo nacional incluir os bens do domínio público no activo imobilizado, mesmo que não estejam afectos a sua actividade operacional. A IPSAS 17 considera-os como activo imobilizado desde que sejam expectáveis benefícios económicos futuros ou potencial serviço associado, caso contrário, mesmo que estejam sobre controlo da entidade, não satisfazem os requisitos para serem reconhecidos como activo imobilizado.

O POC-Educação determina que regra geral os bens do imobilizado não são susceptíveis de reavaliação, salvo se existirem normas que a autorizem e que definam os respectivos critérios de valorização.

A IPSAS 17 refere que a mensuração dos activos fixos tangíveis deve ser efectuada de acordo com o seu justo valor a data da revalorização, ou como tratamento de referência, ao seu custo deduzido de depreciações ou perdas por imparidade.

5.1.2 EXISTÊNCIAS/INVENTÁRIOS

5.1.2.1 POC-EDUCAÇÃO

A - VALORIMETRIA INICIAL

De acordo com o POC-Educação, as existências são valorizadas inicialmente ao custo de aquisição ou ao custo de produção.

O custo de aquisição e o custo de produção das existências é determinado de acordo com o determinado para o imobilizado.

Assim, considera-se por o custo de aquisição a soma do respectivo preço de compra, com os gastos suportados directa ou indirectamente para as colocar no seu estado actual. Considera-se custo de produção, a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, mão-de-obra directa e de outros custos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra.

B - VALORIMETRIA SUBSEQUENTE

Se o custo de aquisição ou de produção for superior ao preço de mercado, será este o utilizado.

O preço de mercado deverá ser considerado sempre que à data do balanço, haja obsolescência, deterioração física parcial ou quebra de preços, bem como outros factores análogos. A diferença relativa ao custo de produção ou de aquisição resultante da aplicação dos critérios de valorimetria definidos deverá ser registada numa conta designada por «Provisões para depreciação de existências».

O POC-Educação entende por preço de mercado, o custo de reposição para bens adquiridos para a produção, e o valor realizável líquido no caso de bens para venda. O custo de reposição de um bem é aquele que a entidade teria de suportar para o substituir nas mesmas condições, qualidade, quantidade e locais de aquisição e utilização. O valor realizável líquido de um bem é o seu preço de venda esperado deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e venda.

Os subprodutos, desperdícios resíduos e refugos serão valorizados, na falta de critérios mais adequados pelo valor realizável líquido.

C – MÉTODOS DE CUSTEIO

O POC – Educação indica que “*Os métodos de custeio das saídas de armazém a adotar são o custo específico, o custo médio ponderado ou o custo padrão*” (Portaria 794/200, §4.2.10).

Contudo, o método de custeio das existências ao custo padrão só poderá ser utilizado se for apurado de acordo com princípios técnicos e contabilísticos adequados. Caso a determinação do custo padrão implicar encargos excessivos face a relevância do correspondente benefício, poderá utilizar-se o seu valor realizável líquido deduzido da margem de comercialização como critério de valorimetria.

5.1.2.2 IPSAS 12

A IPSAS 12 não considera a designação de «Existências» mas sim de «Inventários» e contempla expressamente a possibilidade destes incluírem fornecimentos que se relacionem com a prestação de serviços (isto porque em muitas entidades do Sector Público os inventários relacionam-se com a prestação de serviços e não com bens comprados e detidos para revenda ou manufacturados para revenda).

A - VALORIMETRIA INICIAL

Inicialmente, os inventários devem ser reconhecidos pelo custo de aquisição ou de produção.

Face à definição de inventários, a IPSAS 12 contempla a fórmula de determinação do custo para os bens e para os serviços. Assim: o custo dos inventários deve contemplar todos os custos relacionados com a compra, custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os inventários na sua localização e condições presentes.

Os custos de compra compreendem o preço de compra propriamente dito, os direitos de importação e outros impostos, transportes, manuseamento e outros custos atribuídos à aquisição dos bens acabados, materiais e fornecimentos.

Os descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares concorrem para a formação do custo da compra.

De acordo com o tratamento alternativo permitido pela IPSAS 4 – Efeito de Alterações em Taxas de Câmbio, os custos de compra podem ainda contemplar as diferenças de câmbio que surjam directamente na aquisição recente de inventários em moeda estrangeira.

Por custos de conversão entendem-se os custos de converter trabalhos em curso em bens acabados. Inclui os custos directamente relacionados com as unidades produtivas, tais como a mão-de-obra directa, os gastos gerais de produção e os gastos variáveis de produção.

No caso dos fornecedores de serviços, os custos dos inventários consistem principalmente nos custos com a mão-de-obra e de outros custos de pessoal directamente empenhado em prestar o serviço. Não são incluídos neste custo, a mão-de-obra e outros custos empenhados na venda e do pessoal administrativo geral, mas que são reconhecidos como gasto no período em que são incorridos. Estes serviços são reconhecidos como inventários desde que a entidade ainda não tenha reconhecido o respectivo rédito. O reconhecimento deste rédito é obtido de acordo com as orientações expressas na IPSAS 9 – Redito de Transacções de Troca.

B - VALORIMETRIA SUBSEQUENTE

“Os inventários devem ser mensurados ao mais baixo do custo e do valor realizável líquido” (IPSAS 12, §11). No entanto, quando os inventários se destinarem a: “(a) Distribuição sem qualquer custo ou por um débito nominal; ou (b) Consumo no processo de produção de bens para serem distribuídos sem qualquer custo ou por um débito nominal” (IPSAS 12, §12) devem ser mensurados ao mais baixo do custo e do custo de reposição.

A IPSAS 12 define como valor realizável líquido, o preço de venda estimado no curso ordinário das operações, menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para realizar a venda, troca ou distribuição.

O custo de reposição, é o custo que a entidade ocorreria para adquirir a o bem á data de relato.

O custo dos inventários poderá não ser recuperável, se os inventários estiverem danificados, se estiverem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. Pode também não ser recuperado esse valor se os custos estimados a serem incorridos tiverem aumentado, ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda, troca ou distribuição tiverem aumentado. Assim importa reduzir os inventários que se encontram abaixo do custo para o seu valor realizável líquido, de modo a não serem escriturados em excesso dos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço a serem realizados a partir da sua venda, troca, distribuição ou uso (IPSAS 12, §30).

Materiais e outros fornecimentos detidos para uso na produção de inventários, não são escriturados abaixo do custo, se se prever que os produtos acabados em que serão incorporados sejam vendidos, trocados ou distribuídos acima do seu custo. Contudo um declínio de preços indique que o custo dos produtos acabados excederá o seu valor realizável líquido, deverá ser considerado o custo de reposição dos materiais.

Quando sejam vendidos, trocados ou distribuídos inventários, a quantia escriturada será reconhecida como um gasto do período em que é reconhecido o respectivo redito.

Se não existir rédito, o gasto relacionado com a distribuição dos bens ou da prestação do serviço, é reconhecido nesse período.

A quantia de qualquer redução de inventários e todas as perdas dos mesmos serão reconhecidas como gastos no período em que ocorrem.

“Para um fornecedor de serviços, o ponto quando os inventários são reconhecidos como gastos ocorre normalmente quando os serviços são prestados, ou após facturação de serviços debitáveis.” (IPSAS 12, §38)

“Alguns inventários podem ser imputados a outras contas de activo, por exemplo, inventário usado como um componente de activo fixo tangível auto construído. Os

inventários imputados desta forma a um outro activo são reconhecidos como um gasto durante a vida útil desse activo.” (IPSAS 12, §39)

C – MÉTODOS DE CUSTEIO

A IPSAS 12, refere que “O custo de inventários de itens que não sejam geralmente inter mutáveis e bens ou serviços produzidos e segregados para projectos específicos deve ser atribuído usando identificação específica dos seus custos individuais” (IPSAS 12, §23) e que nos restantes casos o “custo dos inventários devem ser atribuídos usando as fórmulas de custo primeira entrada primeira saída (FIFO - First in First Out) ou custo médio ponderado” (IPSAS 12, §27 e §28).

5.1.2.4 COMPARAÇÃO E EVENTUAL IMPACTO EM CASO DE ADOÇÃO DA IPSAS

A IPSAS 12 reconhece e orienta o reconhecimento dos inventários de um prestador de serviços, o que não está previsto expressamente no POC-Educação. Nesta perspectiva poderão ser escriturados inventários que não o seriam de acordo com o POC-Educação.

Os métodos de custeio também prevêem diferentes critérios que permitem a alteração de resultados consoante o método a utilizar. O POC-Educação permite como método de custeio o custo específico, custo médio ponderado ou em algumas situações o custo padrão, a IPSAS 12 restringe ao método FIFO ou ao custo médio ponderado. A utilização de um ou outro método não é indiferente, pois consoante o método utilizado, é possível atribuir valores diferentes aos inventários.

Relativamente ao reconhecimento subsequente, o POC-Educação condiciona ao custo de mercado quando o custo de produção ou de aquisição forem superiores.

A IPSAS 12 refere o menor do custo ou do valor realizável líquido.

O conceito de “custo de mercado” ou de “valor realizável líquido” não é equivalente, pelo que a valorimetria com um ou outro critério traduz-se em resultados diferentes.

As principais diferenças entre o normativo português e o normativo do IPSASB são a imputação dos gastos industriais fixos, juros de financiamentos e os métodos de custeio de saídas.

5.1.3 INVESTIMENTOS FINANCEIROS EM PARTES DE CAPITAL EM FILIAIS E ASSOCIADAS.

5.1.3.1 POC-EDUCAÇÃO

No que se refere à valorimetria dos investimentos financeiros representados por partes de capital o POC-Educação remete para o POC. Neste contexto, entendemos que deve igualmente ser tida em consideração a Directriz Contabilística (DC) nº 9 - “Contabilização nas Contas Individuais da Detentora, de Partes de Capital em Filiais e Associadas”.

A - VALORIMETRIA INICIAL

Tomando em consideração o acabado de referir, os investimentos financeiros representados por partes de capital em filiais e associadas devem ser inicialmente registados ao pelo custo (POC, §5.4.3.1).

B - VALORIMETRIA SUBSEQUENTE

Posteriormente ao registo da aquisição, os investimentos financeiros representados por partes de capital em filiais e associadas devem ser valorizados pela aplicação de um dos seguintes métodos:

1. Do custo;
2. Da equivalência patrimonial;

De acordo com a DC nº9 o método do custo só deve ser aplicado quando:

a) Existam restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora; ou

b) As partes de capital sejam adquiridas e detidas exclusivamente com a finalidade de venda num futuro próximo.

Nos restantes casos deve ser aplicado o método da equivalência patrimonial.

No caso do método de equivalência patrimonial, a participação nos lucros ou prejuízos da filial ou associada, é ajustada por contrapartida de proveitos ou custos financeiros respectivamente.

A participação na distribuição de resultados é ajustada pela contrapartida na conta de “Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas – Lucros atribuídos”. Se os resultados atribuídos forem menores que os imputados, a entidade participante, deve levar a diferença, à conta «Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas – Lucros não atribuídos», por contrapartida de «Resultados Transitados».

Quando as partes de capital em empresas filiais e associadas tiverem, à data do balanço, um valor escriturado superior ao de mercado, os montantes representativos dessas partes deverão ser objecto da correspondente redução por intermédio da conta «Provisões para investimentos financeiros - Partes de capital», que nestes casos terá contrapartida na conta «Ajustamentos de partes de capital em filiais e associadas - Depreciações» (POC, §5.4.3.5).

O POC-Educação remete para o POC das empresas o tratamento do trespasse e conseqüentemente para a Directriz Contabilística n.º 9/92, “Contabilização nas contas individuais da detentora de partes de capital em filiais e associadas”, e para a Directriz Contabilística n.º 1 “Tratamento contabilístico de concentrações de actividades empresariais”.

De acordo com a Directriz Contabilística nº 9, os investimentos financeiros em filiais e associadas são registados pelo seu custo, ou seja o valor do trespasse está implícito no custo do investimento.

Quando o trespasse é positivo ou seja, se o *“justo valor dos activos e passivos identificáveis for inferior ao custo de aquisição, a diferença deve ser reconhecida e amortizada numa base sistemática, num período que não exceda os 5 anos, a menos que vida útil mais extensa possa ser justificada nas demonstrações financeiras, não excedendo, porem 20 anos”* (DC nº1, §3.2.5). A DC n.º 9 refere ainda que esta diferença deve ser *“amortizada por contrapartida de «Custos e perdas Financeiros»* (DC n.º 9, §6).

No caso do trespasse negativo, ou seja se o justo valor dos activos e passivos identificáveis for superior ao custo de aquisição, *“não há que fazer qualquer movimento contabilístico”* (DC n.º 9, §6).

5.1.3.2 IPSAS 7

A - VALORIMETRIA INICIAL

A IPSAS 7 refere que o investimento numa associada é inicialmente reconhecido pelo seu custo.

B - VALORIMETRIA SUBSEQUENTE

O investimento numa associada deve ser contabilizado usando o método de equivalência patrimonial excepto se:

a) Existir evidência que o investimento é adquirido e detido exclusivamente com a finalidade da sua alienação dentro de doze meses a partir da aquisição e que a gerência está activamente a procurar um comprador;

(b) se aplica a excepção do parágrafo 16 da IPSAS 6, permitindo que uma entidade controladora que também tenha um investimento numa associada não apresente demonstrações financeiras consolidadas; ou

(c) se aplique tudo o que se segue:

(i) o investidor é

- *uma entidade totalmente controlada e é provável que não existam utentes de demonstrações financeiras preparadas pela aplicação do método da equivalência patrimonial ou as suas necessidades de informação são satisfeitas pelas demonstrações financeiras da entidade controladora, ou*
- *uma entidade parcialmente controlada de uma outra entidade e os seus outros proprietários, incluindo os que de outra forma tenham direito de votar, foram informados acerca do investidor não aplicar o método da equivalência patrimonial e não objectem tal.*

(ii) os instrumentos de dívida ou de capital próprio do investidor não são negociados num mercado público (uma bolsa doméstica ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);

(iii) o investidor não depositou, nem está em processo de depósito, as suas demonstrações financeiras numa comissão de títulos mobiliários ou outra organização reguladora, com a finalidade de emitir qualquer classe de instrumentos num mercado público; e

(iv) a entidade controladora final ou qualquer intermédia do investidor produz demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumpre as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público.

Ainda de acordo com a IPSAS 7, estes investimentos devem ser classificados como detidos para negociação e contabilizados de acordo com as normas internacionais ou nacionais relevantes que tratem de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros. No caso do normativo internacional seria a IAS 39.

Sempre que se verifique a cessação de influência significativa⁹ sobre uma associada, deve ser descontinuado o uso do método de equivalência patrimonial

⁹ Entende-se por influência significativa:

e contabilizado o investimento de acordo com as normas de contabilidade internacionais ou nacionais apropriadas que tratem do reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros a partir dessa data.

A quantia escriturada do investimento à data da cessação, representa o custo inicial no reconhecimento de um activo financeiro de acordo com as normas de contabilidade internacionais ou nacionais relevantes que trate do reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros. (IPSAS 7, §25).

Após a aplicação do método de equivalência patrimonial, o investidor aplica os requisitos das normas de contabilidade internacionais e nacionais relevantes que tratem do reconhecimento e mensuração dos instrumentos financeiros para determinar se é necessário reconhecer qualquer perda de imparidade com respeito ao investimento líquido do investidor na associada. Sempre que se verifique perda por imparidade, esta deverá ser reconhecida como resultado do exercício. A reversão de qualquer perda por imparidade é também tratada como um resultado.

Os investimentos em associadas contabilizados pelo método de equivalência patrimonial, devem ser classificados como activos não correntes.

A IPSAS 6 – “Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Entidades controladas”, emana as orientações para o tratamento contabilístico dos investimentos em entidades controladas ou filiais.

Nas demonstrações financeiras individuais de uma entidade que controla, as entidades controladas que sejam incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas devem ser contabilizadas usando o método de equivalência patrimonial de acordo com a IPSAS 7, ou contabilizadas como um investimento financeiro.

Representação no conselho de directores ou órgão de gestão equivalente na investida; Participação em processos de tomada de decisão, incluindo participação em decisões acerca de dividendos ou de outras instituições; Intercambio de pessoal de gerência; Fornecimento de informação técnica essencial;
Se o interesse de propriedade do investidor é em forma de acções e detêm directa ou indirectamente 20% ou mais do poder de voto da investida;

As entidades controladas que sejam excluídas da consolidação devem ser contabilizadas como investimentos nas demonstrações financeiras individuais da entidade que controla.

O IPSASB remete para as normas de contabilidade internacionais ou nacionais relevantes que tratem do reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros, os investimentos financeiros em associadas ou entidades controladas.

IAS 28 “Investimentos em Associadas”, é por excelência a referencia para o tratamento do *goodwill*, no investimento em partes de capital.

Esta norma do IASB, refere que “o *goodwill* relacionado com uma associada é incluído na quantia escriturada do investimento. Contudo, a amortização desse *goodwill* não é permitida e não é portanto incluída na determinação da parte da investidora nos lucros ou prejuízos da associada” (IAS 28, §23).

Após a aplicação do método de equivalência patrimonial, a investidora deverá aplicar os requisitos da IAS 39, para determinar se é necessário reconhecer qualquer perda por imparidade referente ao investimento na associada.

Como o *goodwill* está incluído na quantia escriturada de um investimento numa associada, não é objecto de testes de imparidade separadamente. É sim objecto de teste de imparidade a totalidade da quantia escriturada do investimento acordo com a IAS 36 “Imparidade de Activos”, sempre que a aplicação dos requisitos das IAS 39 “Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, com excepção de certas disposições relacionadas com a contabilização de cobertura”, indicar que o investimento poderá estar em imparidade (IAS 28, §33).

5.1.3.3 COMPARAÇÃO E EVENTUAL IMPACTO EM CASO DE ADOÇÃO DA IPSAS

Para o normativo internacional, o *goodwill* está implícito no custo de aquisição, não é objecto de amortização, sendo obrigatório fazer um teste de imparidade anualmente como mínimo, considerando que existe imparidade se a quantia

escriturada da Unidade Geradora de Caixa que se atribuiu goodwill for maior do que a sua quantia recuperável. As perdas por imparidade não revertem em períodos subsequentes.

Para o normativo nacional, os investimentos financeiros que tiverem, à data do balanço, um valor de mercado inferior ao que resultar da utilização do método da equivalência patrimonial, deverão ser objecto de correcção (“Provisões para investimentos financeiros”).

A IPSAS 7, prevê que após a aplicação do método de equivalência patrimonial, o investidor aplique as normas internacionais ou nacionais relevantes que tratem do reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros para determinar se há necessidade de reconhecer alguma perda por imparidade.

O Normativo internacional não reconhece o conceito de provisão.

A IPSAS 7 exige a realização dos ajustamentos necessários para que as demonstrações financeiras apresentem os valores que teriam sido apurados caso a associada tivesse revalorizado os seus activos e passivos identificáveis para o justo valor na data de aquisição da participação financeira, o normativo português é omissivo.

Para o normativo nacional, o «Trespasse», se positivo é amortizado geralmente pelo período de 5 anos, por contrapartida de custos e perdas financeiras, se for negativo não é objecto de qualquer tratamento.

6. NOTAS FINAIS e PROPOSTA DE TRABALHOS FUTUROS

Com este trabalho constatámos que ao nível internacional, no Sector Público, existe uma tendência crescente na adopção das IPSAS em base de acréscimo.

Constatámos que países com um grau de desenvolvimento contabilístico elevado elaboram também o seu orçamento numa base de acréscimo, mas predominante em base caixa.

A elaboração do relato financeiro em base do acréscimo não é elaborada exclusivamente pelos países, mas também pelas diversas organizações supranacionais que as adoptaram e que impõem a sua adopção aos estados que a elas recorrem.

Em Portugal não é conhecido qualquer estudo com vista a adopção das IPSAS, nem é conhecida qualquer movimentação por parte da CNCAP com esse fim, o que nos coloca em contra ciclo com as mais influentes economias europeias.

A convergência da normalização internacional entre o Sector Público e o privado, está patente nas normas do IPSASB e do IASB, com o objectivo de promover a comparabilidade entre as entidades públicas e privadas, quer aos níveis nacionais quer internacionais.

O regulamento (CE) nº 1606/2002 não poderá ter impacto directo na contabilidade do Sector Público devido à sua não aplicabilidade, uma vez que não foi concebido para a especificidade deste sector.

As normas internacionais de contabilidade do IASB foram desenhadas para satisfazer os mercados de capitais globais (Cravo: 2008) e não para atender às necessidades da generalidade das empresas, muito menos para o Sector Público.

O Sector Público carece de uma estrutura conceptual própria que contemple a especificidade deste sector e que sirva de suporte, quer para a elaboração das normas, quer para a preparação da informação financeira.

O IPSASB começou a desenvolver esforços nesse sentido. Contudo é expectável que a estrutura conceptual para o Sector Público mantenha a mesma cumplicidade que as normas mantiveram relativamente ao IASB, convergindo num tronco comum mas diferindo sempre naquilo que é específico deste sector.

A aplicação a nível global das normas não é pacífica, pois elas devem reflectir a situação, o ambiente envolvente das entidades e os fenómenos socio-económicos que as rodeiam, pelo que a sua aplicação deverá contemplar uma flexibilização que permita um ajustamento as realidades locais sem contudo distorcer a sua génese de modo a prosseguir o objectivo de uma harmonização mundial.

Estamos cientes que o actual momento seria o ideal para iniciar em Portugal o processo dessa adopção, que julgamos ser inevitável a médio prazo, beneficiando de toda a estrutura operacional instalada para a introdução dos actuais planos de contabilidade pública e que facilmente seriam ajustados para um normativo baseado nas IPSAS.

A nível de harmonização europeia para o Sector Público deverá ser desencadeado um mecanismo de “*enforcement*” de modo análogo ao ocorrido no Sector Privado, visto a própria Comissão Europeia já ter desenvolvido esforços no sentido da adopção das IPSAS.

Em termos de impactos, a análise das rubricas que foram alvo de comparação entre o normativo nacional e o normativo internacional verificamos divergências nos critérios de valorimetria privilegiando o normativo internacional, o conceito do justo valor.

O justo valor é transversal à valorização da generalidade dos activos.

Outro conceito que é marcante no normativo internacional são os testes de imparidade, que não estão presentes no normativo nacional que considera o conceito de amortização.

O POC-Educação reconhece o «Trespasse» na aquisição de participações em outra entidade, mas remete o tratamento do mesmo para o POC das empresas. O IPSASB tem procedimento análogo no tratamento do *Goodwill*, pois remete para

as normas nacionais ou internacionais relevantes que contenham orientações sobre o tratamento do *Goodwill*.

Quanto ao desenvolvimento deste trabalho, parece-nos interessante alargar o estudo continuando a verificar o estado da arte a nível mundial.

A monitorização de países e organizações que adoptaram a base do acréscimo no seu relato financeiro e a adopção ou não desta base na elaboração do orçamento seria um indicador do grau de convergência para as IPSAS.

Um outro desenvolvimento possível é o estudo de um caso. A análise das demonstrações financeiras de uma entidade do Sector da Educação, elaboradas em conformidade com o normativo vigente para o sector, por comparação com as mesmas elaboradas de acordo com o normativo do IPSASB, de modo a verificar o impacto no resultado e na situação patrimonial da entidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Australian Accounting Standards, AAS, 2008, “AASB Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”, Acedido a 22/08/2008 em www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/SID-3F57FECB-7978925B/cpa/AASB_fact_sheet_framework_180208.pdf.

Accounting Standards Oversight Council, AcSOC, 2007, “Annual Report 2006-2007”, Acedido a 22/08/2008 em http://www.acsoc.ca/download.cfm?ci_id=39983&la_id=1&re_id=0.

AMARAL, C. 2001, “Processo de Harmonização Contabilística Internacional: Tendências Actuais, Instituto Universitário de Desenvolvimento e Promoção Social” – Pólo de Viseu do Centro Regional das Beiras da Universidade Católica Portuguesa.

ARAÚJO, J. 2005, “A Implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central: Estudo e Análise”, Acedido a 02/09/2008 em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/5400> - 34k.

BARGUES, J. 1994, “Contabilidad Pública y Normaizacion Comtable: Una Especial Referencia al Caso Español”, Revista Española de Financiacion y Contabilidad, Vol .XXIV. 79 Abril-Junio 1994.

BRANCO, M., 2006. “O Porquê de uma nova definição de activo”, Revisores & Empresas, Acedido a 13/11/2008 em http://www.oroc.pt/fotos/editor2/R&E2_61_68_Contabilidade_DefinicaodeActivo.pdf .

CAIADO P. (????), “O POCP e a Estrutura Conceptual”. Acedido a 25/08/2008 em www.min-financas.pt/cncap/Docs/O_POCP_E_A_ESTRUTURA_CONCEPTUAL.pdf.

CAIADO P. (????), “A Contabilidade Pública em Portugal e as Normas da IFAC”, Acedido a 25/08/2008 em [www.min-financas.pt/cncap/Docs/CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL E AS NORMAS D0 IFAC.pdf](http://www.min-financas.pt/cncap/Docs/CONTABILIDADE_PÚBLICA_EM_PORTUGAL_E_AS_NORMAS_D0_IFAC.pdf).

CARVALHO.J., 2005. “Novas tendências da Administração Pública, Governo do Estado de Alagoas”, Acedido a 02/08/2008 em [www.cfa.org.br/html/p_serv/Apreseta%E7%E3oProf\[1\]\[1\].Jo%E3oBatista.ppt](http://www.cfa.org.br/html/p_serv/Apreseta%E7%E3oProf[1][1].Jo%E3oBatista.ppt).

Comptroller and Auditor General of India, CAGI, “Accrual Accounting & Budgeting in Government”, Acedido a 22/11/2008 em http://www.gasab.gov.in/pdf/MoF%20Accrual%20Seminar%2016June2008_Final_web.pdf

COSTA, C., ALVES, G.,1999. “Contabilidade Financeira”, Vislis Editores. Lisboa

CRAVO. D, (2008), “As NIC foram desenhadas para satisfazer mercados de capitais globais”, Acedido a 02/01/2009 em http://www.ctoc.pt/noticias_site/detalhes.php?id=16519&t=Q29t dW5pY2Fkb3M .

CRAVO, D., CARVALHO, J., FERNANDES, O., SUSANA, S., 2002. “POC Educação Explicado”, Editora Rei dos Livros, Lisboa.

Fédération des Expertes Comptables Européens, FEE, 2007. “Accrual Accounting in the Public Sector”, Acedido a 23/11/2008 em http://www.fee.be/publications/default.sp?library_ref=4&content_ref=635.

FERREIRA, A., SANTOS, C., 2007. “Linguagem XBRL: Suporte à Consolidação de Contas na Administração Pública.” Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 4, n. 4, p. 126-139, out./dez. 2008.

GIACOMO, W., 2005. “O New Public Management no Canadá e a Gestão Pública Contemporânea.” Interfaces Brasil/Canada, Rio Grande, nº5.

IFAC, 2004. “Occasional Paper N.º 7 - The Governmental Accounting System in Argentina”, Acedido a 12/09/2008 em <http://www.ifac.org/Members/Downloads/PSC-OP7.pdf>.

IFAC 2008. “IPSAS Adoption by Governments”, September 2008, Acedido a 10/11/2008 em www.ifac.org/PublicSector/Downloads/IPSAS_Adoption_Governments.pdf.

International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB, 2007, “Strategy and Operational Plan 2007-2009”. Acedido a 02/07/2009 em <http://www.ifac.org/Store/Details.tmp?SID=1192129085229631>.

IPSASB 2008. “Financial Reporting by Public Sector Entities”, Acedido a 22/11/2008 em web.ifac.org/download/IPSASB_Process_Final_version_Oct_08.pdf.

LOWETH, D., 2008. “Developing The Public Sector Conceptual Framework”, OCDE Public Sector Accruals Symposium. Acedido a 12/10/2008 em fb.unsystemceb.org/reference/05/2006-International-Organizations/oecds/OECDSYM2008/dluk.

MARQUES, C (????), “Reforçar a eficiência das políticas educativas: O contributo do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-Educação)”, Maria da Conceição da Costa Marques. Acedido a 13/11/2008 em <http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costosVIIIcongreso/003.doc>.

MARTÍ, C., 2004. “Hacia el presupuesto por devengo en las Administraciones Públicas”, Auditoría Pública nº 34 (2004) p.p. 87-94. Acedido em 14/10/2008 em www.auditoriapublica.com/revistas/34/pg87-94.pdf

MONTESINHOS JULVE, V., 2004. “La Contabilidad Pública en Algunos Países de la O.C.D.E (2ª edición)”. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, p 511

MONTINEL E LAMAS 2007. “Normativo Contabilístico Internacional e o Goodwill nas Concentrações de Actividades Empresariais”, Revista TOC n.º 87 , Junho de 2007, p 32-39

NOGUEIRA, S., RIBEIRO, N., 2007, “Divergência entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: Análise as Contas da Administração Pública Portuguesa”. Instituto Politécnico de Bragança. Acedido a 29/09/2008 em http://dialnet.unirioja.es/servlet/fichero_articulo?codigo=2233239&orden=75136.

ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE, “NORMAS INTERNACIONAIS CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO”, Washington, D.C., EUA, 25-29 de Junho de 2007.

PEDERIVA, J., 2004. “Entidade contábil governamental: comparação entre os referenciais e os padrões australianos, norte-americanos, espanhóis, brasileiros e internacionais”. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília.

PINA MARTÍEZ, V. 2004. “La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E (2ª edición)”. Ministerio de Economía y Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

RODRIGUES, M., (2005), “A Nova Gestão Pública na Governação Local: O caso dos municípios dos distritos de Vila Real e Bragança”, Universidade do Minho, <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/8142>.

RUA, S., 2006. “Os Princípios Contabilísticos dos Planos Públicos - Análise comparativa do POCP Português e do PGCP Espanhol”, Revista de Estudos Politécnicos, Vol III n.º 5/6, 175,199.

Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) n.º 1 - Apresentação de Demonstrações Financeiras.

Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) n.º 2 - Demonstrações de Fluxos de Caixa.

Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) n.º 6 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Contabilização de Entidades Controladas.

Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) n.º 12 – Inventários.

Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) n.º 15 – Instrumentos Financeiros Divulgação e Apresentação.

Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (IPSAS) n.º 17 – Activos Fixos Tangíveis.

Norma Internacional de Contabilidade (IAS) n.º 36 – Imparidade de Activos

Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) n.º 3 – Concentrações de Actividades Empresariais.

Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de Setembro.

Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação, Portaria N.º 794/2000 de 20 de Setembro.