



**Universidade de
Aveiro**

ano 2011

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração

**Ana Maria Valente
da Cunha**

**O Impacto da Adoção das IPSAS no Relato
Financeiro das Autarquias**

[ESTA PÁGINA FOI INTENCIONALMENTE DEIXADA EM BRANCO]



**Universidade de
Aveiro**

ano 2011

Instituto Superior de
Contabilidade e Administração

**Ana Maria Valente da
Cunha**

**O Impacto da Adoção das IPSAS no
Relato Financeiro das Autarquias**

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

[ESTA PÁGINA FOI INTENCIONALMENTE DEIXADA EM BRANCO]

ao Vitor

[ESTA PÁGINA FOI INTENCIONALMENTE DEIXADA EM BRANCO]

o júri

presidente

Mestre Elda Maria da Costa e Melo Guimarães

Universidade de Aveiro

arguente

Professora Doutora Maria José da Silva Fernandes

Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

orientador

Professora Doutora Augusta da Conceição Santos Ferreira

Universidade de Aveiro

[ESTA PÁGINA FOI INTENCIONALMENTE DEIXADA EM BRANCO]

agradecimentos

Agradeço à minha orientadora da Dissertação de Mestrado, Professora Doutora Augusta Ferreira, pelo seu apoio e disponibilidade incondicionais, demonstrados ao longo da realização do trabalho.

Agradeço igualmente ao Presidente da Câmara Municipal de Estarreja – Dr. José Eduardo de Matos, bem como aos técnicos superiores das áreas de contabilidade, financeira, recursos humanos e qualidade, que disponibilizaram a informação necessária para a realização do estudo de caso.

[ESTA PÁGINA FOI INTENCIONALMENTE DEIXADA EM BRANCO]

palavras-chave

contabilidade pública, ipsas, pocal, relato financeiro

resumo

O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) emite normas de contabilidade para o setor público que se denominam, *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Estas normas constituem adaptações das *International Financial Reporting Standards* (IFRS), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). O IPSASB tem vindo a desenvolver esforços no sentido da harmonização contabilística a nível mundial e, nesse sentido, conseguiu já o apoio da União Europeia (UE) que já emitiu orientações para que os Estados-Membros adaptem a contabilidade do setor público às IPSAS.

Em Portugal, a normalização contabilística para o setor público seguiu de perto a normalização contabilística para o setor privado.

A reforma contabilística para o setor privado culminou no ano de 2010, com a introdução de um novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), resultante da convergência de Portugal com a estratégia da UE em termos contabilísticos - adaptação dos normativos nacionais de cada Estado-Membro às normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB.

Face ao exposto, antecipamos que em Portugal irá ocorrer uma nova reforma para a contabilidade pública e nesse sentido julgamos importante estudar o impacto de uma eventual adoção, em Portugal, das IPSAS. O trabalho de comparação desenvolvido permitiu identificar numerosas divergências entre as IPSAS e o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), divergências essas ao nível da apresentação das demonstrações financeiras, da valorimetria e das divulgações exigidas. Não obstante, o estudo de caso, talvez por se tratar de uma Autarquia de média dimensão, permitiu concluir que a aplicação das IPSAS teria um maior impacto ao nível da apresentação das demonstrações financeiras e das divulgações exigidas.

[ESTA PÁGINA FOI INTENCIONALMENTE DEIXADA EM BRANCO]

keywords

public accounting, international public sector accounting standards, local government official accounting plan, financial reporting

abstract

The *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) issues accounting standards for the public sector who call themselves International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). This standards are adjustments of the International Financial Reporting Standards (IFRS), issues by the International Accounting Standards Board (IASB). The IPSASB has been working towards harmonization of global accounting and, in that sense, already got the support of the European Union (UE) has issues guidelines for the Member States to adapt the public sector accounting to IPSAS.

In Portugal, the accounting standard for the public sector followed closely the accounting standard for the private sector.

The accounting reform led to the private sector in 2010, with the introduction of a new System of Accounting Standards (SNC), resulting from the convergence between Portugal and UE strategy in terms of accounting – adaptation of the national normative each Member State to international accounting standards issues by the IASB.

Given the above, we anticipate that will occur in Portugal a new reform for the public accounting and in that sense we consider important to study the impact of a possible adoption in Portugal of IPSAS. The work of comparison developed allowed identify many differences between IPSAS and Official Accounting Plan of Local Governments (POCAL), these differences in terms of presentation of financial statements, of valuation and disclosures required. Nevertheless, the case study, perhaps because it is a medium-size independent local authority, allowed conclude that the implementation of IPSAS would have a great impact on the presentation of financial statements and disclosures required.

[ESTA PÁGINA FOI INTENCIONALMENTE DEIXADA EM BRANCO]

ÍNDICE GERAL

	<i>Página</i>
Introdução	1
Parte I – Revisão de Literatura	5
Capítulo 1 – A Evolução da Contabilidade Pública em Portugal	5
1.1 – Período anterior à Reforma da Administração Financeira do Estado	5
1.2 – A Reforma da Administração Financeira do Estado	7
1.2.1 – O Plano Oficial de Contabilidade Pública e os Planos Setoriais	10
1.3 – O <i>New Public Management</i>	13
1.3.1 – Origem e Desenvolvimento do <i>New Public Management</i>	13
1.3.2 – O <i>New Public Management</i> e a Contabilidade Pública	17
Capítulo 2 – Harmonização e Normalização Contabilística no Setor Público	19
2.1 – A Normalização Contabilística em Portugal	19
2.1.1 – Organismo Normalizador Nacional	20
2.2 – Organismos Normalizadores Internacionais	22
2.2.1 – O <i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>	23
2.3 – Processo de Convergência com as <i>International Public Sector Accounting Standards</i>	26
2.3.1 – União Europeia	26
2.3.2 – Espanha	30
2.3.3 – França	34
2.3.4 – Reino Unido	37
2.3.5 – Nova Zelândia	39
2.3.6 – Estado Unidos da América	42
Parte II – Estudo Empírico	47
Capítulo 3 – Identificação do Problema, Questões e Metodologia de Investigação	47
3.1 – Problema e Questões de Investigação	47
3.2 – Metodologia	48
3.2.1 – Recolha de Dados	50
Capítulo 4 – Estudo de Caso: A Câmara Municipal de Estarreja	53
4.1 – Caracterização da Entidade	53
4.1.1 – Enquadramento Geográfico, Demográfico e Socioeconómico	53
4.1.2 – Estrutura Organizacional	53
4.1.3 – Prestação de Contas, Sistema de Controlo Interno e Certificação da Qualidade	56
4.2 – Demonstrações Financeiras	62
4.2.1 – Critérios de Valorimetria e Métodos Específicos	62
4.2.2 – <i>International Public Sector Accounting Standards</i> não aplicáveis à Câmara Municipal de Estarreja	64
4.2.3 – Análise Comparativa entre o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais e as <i>International Public Sector Accounting Standards</i> e o seu efeito no Relato Financeiro da Câmara Municipal de Estarreja	67
4.2.3.1 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 1: Apresentação das Demonstrações Financeiras	67
4.2.3.1.1 – Comparação	67
4.2.3.1.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	70
4.2.3.2 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 2: Demonstrações de Fluxos de Caixa	71
4.2.3.2.1 – Comparação	71
4.2.3.2.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	74
4.2.3.3 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 3: Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas e Erros	75
4.2.3.3.1 – Comparação	75
4.2.3.3.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	78

4.2.3.4 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 5: Custos dos Empréstimos Obtidos	82
4.2.3.4.1 – Comparação	82
4.2.3.4.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	84
4.2.3.5 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 7: Contabilização de Investimentos em Associadas	84
4.2.3.5.1 – Comparação	84
4.2.3.5.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	86
4.2.3.6 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 9: Rédito de Transações de Troca	87
4.2.3.6.1 – Comparação	87
4.2.3.6.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	90
4.2.3.7 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 11: Contratos de Construção	91
4.2.3.7.1 – Comparação	91
4.2.3.7.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	93
4.2.3.8 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 12: Inventários	93
4.2.3.8.1 – Comparação	93
4.2.3.8.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	96
4.2.3.9 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 13: Locações	99
4.2.3.9.1 – Comparação	99
4.2.3.9.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	103
4.2.3.10 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 14: Acontecimentos Após a Data de Relato.....	104
4.2.3.10.1 – Comparação	104
4.2.3.10.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	105
4.2.3.11 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 16: Propriedades de Investimento	105
4.2.3.11.1 – Comparação	105
4.2.3.11.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	110
4.2.3.12 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 17: Ativos Fixos Tangíveis	110
4.2.3.12.1 – Comparação	110
4.2.3.12.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	116
4.2.3.13 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 19: Provisões, Passivos e Ativos Contingentes	117
4.2.3.13.1 – Comparação	117
4.2.3.13.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	121
4.2.3.14 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 21: Imparidade de Ativos Não Geradores de Caixa	122
4.2.3.14.1 – Comparação	122
4.2.3.14.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	124
4.2.3.15 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 23: Rédito de Transações de Não Troca (Impostos e Transferências)	125
4.2.3.15.1 – Comparação	125
4.2.3.15.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	128
4.2.3.16 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 24: Apresentação de Informação Orçamental nas Demonstrações Financeiras	129
4.2.3.16.1 – Comparação	129
4.2.3.16.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	132
4.2.3.17 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 25: Benefício dos Empregados	133
4.2.3.17.1 – Comparação	133
4.2.3.17.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	136
4.2.3.18 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 26: Imparidade de Ativos Geradores de Caixa	137
4.2.3.18.1 – Comparação	137
4.2.3.18.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	141
4.2.3.19 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nºs 28, 29 e 30: Instrumentos Financeiros: Apresentação, Reconhecimento e Mensuração e Divulgação	141
4.2.3.19.1 – Comparação	141
4.2.3.19.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	144

4.2.3.20 – POCAL <i>versus</i> IPSAS Nº 31: Ativos Intangíveis	144
4.2.3.20.1 – Comparação	144
4.2.3.20.2 – Impacto nas Demonstrações Financeiras da CME	150
Capítulo 5 – Análise dos Documentos de Prestação de Contas Elaborados de Acordo com as <i>International Public Sector Accounting Standards</i> Comparativamente aos Elaborados de Acordo com o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais	153
5.1 – Balanço <i>versus</i> Demonstração da Posição Financeira	153
5.2 – Demonstração de Resultados <i>versus</i> Demonstração do Desempenho Financeiro	157
5.3 – Mapa de Fluxos de Caixa <i>versus</i> Demonstração de Fluxos de Caixa	160
5.4 – Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados <i>versus</i> Notas	166
5.5 – Demonstração de Alterações no Ativo Líquido/Capital Próprio	182
5.6 – Principais Divergências	183
Capítulo 6 – Notas Finais e Base de Trabalho para Investigação Futura	185
Referências Bibliográficas	189
Anexos	195
Anexo 1 – Países que já adotaram as IPSAS	195
Anexo 2 – Países que estão em processo de adoção das IPSAS	196
Anexo 3 – Demonstrações Financeiras exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº1	198
Anexo 4 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº1	199
Anexo 5 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 2	203
Anexo 6 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 3	204
Anexo 7 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 5	206
Anexo 8 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 7	207
Anexo 9 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 9	208
Anexo 10 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 11	209
Anexo 11 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 12	210
Anexo 12 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 13	211
Anexo 13 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 14	213
Anexo 14 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 16	214
Anexo 15 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 17	216
Anexo 16 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 19	218
Anexo 17 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 21	220
Anexo 18 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 23	221
Anexo 19 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 24	222
Anexo 20 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 25	223
Anexo 21 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 26	227
Anexo 22 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 30	230
Anexo 23 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº 31	231

ÍNDICE DE FIGURAS

	<i>Página</i>
Figura 1 – Estrutura orgânica dos serviços da Câmara Municipal de Estarreja	55

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução da conta 51 – Património da Câmara Municipal de Estarreja	<i>Página</i> 60
--	---------------------

ÍNDICE DE QUADROS

	<i>Página</i>
Quadro 1 – Planos de contabilidade setoriais públicos e sua aplicação	12
Quadro 2 – IPSAS emitidas pelo IPSASB	25
Quadro 3 – Principais acontecimentos associados à introdução do RAB	39
Quadro 4 – Efetivos por grupo profissional da Câmara Municipal de Estarreja	55
Quadro 5 – Plano de implementação do sistema de gestão da qualidade na Câmara Municipal de Estarreja	61
Quadro 6 – Critérios de valorimetria e métodos específicos aplicados nas demonstrações financeiras da Câmara Municipal de Estarreja	63
Quadro 7 – A não aplicabilidade das IPSAS nºs 4, 6, 8, 10, 18, 20, 22 e 27 à CME	64
Quadro 8 – Estrutura do capital próprio	79
Quadro 9 – Movimentos efetuados na conta 59 – Resultados Transitados, no ano de 2010 – Valores a diminuir	79
Quadro 10 – Movimentos efetuados na conta 59 – Resultados Transitados, no ano de 2010 – Valores a crescer	80
Quadro 11 – Reexpressão retrospectiva de erros – Demonstração da posição financeira ...	81
Quadro 12 – Reexpressão retrospectiva de erros – Demonstração do desempenho Financeiro	81
Quadro 13 – Reexpressão retrospectiva de erros – Demonstração de alterações no capital próprio	81
Quadro 14 – Valores de contas patrimoniais à data de 31/12/2010 e 31/12/2009	98
Quadro 15 – Reexpressão retrospectiva de erros – Demonstração da posição financeira ...	98
Quadro 16 – Reexpressão retrospectiva de erros – Demonstração do desempenho financeiro	99
Quadro 17 – Balanço da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (POCAL).	155
Quadro 18 – Demonstração da Posição Financeira da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (IPSAS)	157
Quadro 19 – Demonstração de Resultados da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (POCAL)	159
Quadro 20 – Demonstração do Desempenho Financeiro da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (IPSAS)	160
Quadro 21 – Mapa de Fluxos de Caixa da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (POCAL)	162
Quadro 22 – Demonstração de Fluxos de Caixa da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (IPSAS) – Método direto	166
Quadro 23 – Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (POCAL)	167
Quadro 24 – Notas da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (IPSAS)	176
Quadro 25 – Demonstração de Alterações ao Ativo Líquido/Capital Próprio da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (IPSAS)	182

LISTA DE SIGLAS

ACCORD - *Appllication Coordonnée de la Comptabilisation, d'Ordonnancement et de Règlement de la Dépense*
ASB - *Accounting Standards Board*
ASRB - *Accounting Standards Review Board*
CAE – Classificação Portuguesa de Atividades Económicas
CEFA – Centro de Estudos e Formação Autárquica
CIBE – Cadastro do Inventário dos Bens do Estado
CME – Câmara Municipal de Estarreja
CNCAP – Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
CPSAS - *Committee for Public Accounting Standards*
EUA – Estados Unidos da América
FASAB – *Federal Accounting Standards Advisory Board*
FASB – *Financial Accounting Standards Board*
FEE – *Fédération des Experts Comptables Européens*
FRAB - *Financial Reporting Advisory Board*
FRS - *Financial Reporting Standards*
FRSB - *Financial Reporting Standards Board*
GAO - *General Accounting Office*
GASB – *Governmental Accounting Standards Board*
GBE – Empresas Comerciais Governamentais
GRAA - *Government Resources and Accounts Act*
IAS – *International Accounting Standards*
IASB – *International Accounting Standards Board*
IFAC – *International Federation of Accountants*
IFAC – PSC – *International Federation of Accountants – Public Sector Committee*
IFRS – *International Financial Reporting Standards*
IGAE - *La Intervención General de la Administración del Estado*
IMBCL - *Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local*
IMF – *International Monetary Fund*
IMNCL - *Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local*
IMSCL - *Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local*
INE – Instituto Nacional de Estatística
IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*
ME – Município de Estarreja
NATO - *North Atlantic Treaty Organization*
NBDR – Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados
NCGA - *National Council on Governmental Accounting*
NCMA - *National Committee on Municipal Accounting*
NIPC – Número de Identificação de Pessoa Coletiva
NPM – *New Public Management*
NPSAS - *National Public Sector Accounting Standards*
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE – Orçamento do Estado
ONU – Organização das Nações Unidas
OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PGP – Plano Geral de Contabilidade
PGCP – Plano Geral de Contabilidade Pública
POC – Plano Oficial de Contabilidade
POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POC – Educação – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor de Educação
POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública
POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

PSC – *Public Sector Committee*
PUMA – *Public Management Committee and Secretariat*
RAB - *Resource Accounting and Budgeting*
RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado
RAM - *Resource Accounting Manual*
SATAPOCAL – Subgrupo de Trabalho de Apoio Técnico à Implementação do POCAL
SEC – Sistema Europeu de Contas Económicas Integradas
SIGMA – Sistema Integrado de Gestão Municipal
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
SNCSP – Sistema de Normalização Contabilística para o Setor Público
SPA – Setor Público Administrativo
TQM – *Total Quality Management*
UE – União Europeia

INTRODUÇÃO

Ao longo dos tempos, a contabilidade do setor público em Portugal confrontou-se com diversas reformas, designadamente a maior e mais profunda foi iniciada no ano de 1990 com a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE), que permitiu uma maior flexibilidade e um maior rigor na gestão nos serviços públicos. Consequentemente, a qualidade e quantidade de informação a prestar aos vários níveis hierárquicos dos diversos serviços públicos, aumentou significativamente.

Até à aprovação da RAFE, o sistema de contabilidade pública era pautado quase, exclusivamente, pelo controlo orçamental e pelo controlo da legalidade. A RAFE veio criar as condições necessárias para o aparecimento de um novo sistema de contabilidade pública materializado no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

O POCP marcou decisivamente o processo de mudança verificado no setor público em matéria contabilística, uma vez que constitui a base para toda a contabilidade pública, tendo determinado igualmente uma mudança ao nível do modelo de gestão pública em Portugal, nomeadamente constitui um instrumento essencial para o apoio à gestão e avaliação das entidades públicas.

Os serviços públicos enfrentam um processo de transformação que se traduz no aumento da eficiência, eficácia e na responsabilidade pela prestação de serviços públicos e que se enquadra no âmbito do *New Public Management* (NPM). Este modelo de gestão relaciona-se diretamente com o processo de modernização e reforma da gestão pública, baseado no pressuposto de que o anterior modelo tradicional era ineficiente.

O NPM tem como principal propósito transformar as entidades do setor público em entidades semelhantes às entidades do setor privado – orientam-se para os resultados e têm metas de desempenho. Acresce referir que alguns autores consideram que o NPM foi um marco decisivo para as mudanças verificadas ao nível contabilístico e ao nível do orçamento do setor público, uma vez que a contabilidade com base no regime do acréscimo possibilita a medição da *performance* que contribui para o aumento da transparência e a responsabilidade

das entidades descentralizadas, bem como os gestores públicos têm maior liberdade na gestão, contribuindo assim para melhorar a eficiência e os resultados.

Nos últimos anos, com o avanço da globalização económica, a que se encontram sujeitos os países a nível mundial, o paradigma da harmonização contabilística constitui um fator determinante no processo de reformas da contabilidade dos setores privado e público.

O processo de harmonização contabilística permite que as informações financeiras dos diversos países sejam comparáveis e apresentadas dentro de critérios de uniformidade.

Neste sentido, em Portugal, a reforma da normalização contabilística para o setor privado culminou, no ano de 2010, com a introdução de um novo SNC, abolindo-se por completo o anterior POC e diretrizes contabilísticas. O SNC foi criado com o intuito de modernizar o sistema contabilístico português (o POC data do ano de 1989), bem como a necessidade de convergência de Portugal com a estratégia da UE em termos contabilísticos – adaptação dos normativos nacionais de cada Estado-Membro às normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB, designadas por IFRS.

Transpondo este processo de normalização/modernização contabilística para o setor público, constatamos que a questão será mais complexa relativamente ao ocorrido no setor privado, uma vez que devemos atender que no processo de integração e expansão dos países à UE, existem características muito próprias inerentes a cada Estado-Membro, designadamente económicas e políticas, que podem restringir todo o processo de harmonização contabilística internacional. Contudo, a estratégia da UE, em matéria de normalização contabilística para o setor público, prende-se com a adaptação das normas emitidas pelo IPSASB, denominadas IPSAS, que por sua vez são adaptações às normas estabelecidas pelo IASB – as IFRS.

Alguns Estados-Membros da UE – caso da França, Espanha ou Reino Unido – direcionaram as suas normas contabilísticas nacionais para o setor público, no

sentido das IPSAS. Em Portugal, ainda não se verificou o início da reforma da normalização contabilística para o setor público.

É nosso propósito estudar qual o impacto da eventual adoção, em Portugal, das referidas IPSAS nas demonstrações financeiras do setor público, em particular, nas Autarquias Locais.

Constitui igualmente um objetivo indagar sobre se o POCAL é uma adaptação das normas internacionais de contabilidade para o setor público, bem como aferir se o mesmo difere substancialmente do prescrito nas IPSAS.

Neste trabalho, para além da introdução, nele fazem parte seis capítulos.

No primeiro capítulo efetuamos uma revisão de literatura relativamente à evolução da contabilidade pública em Portugal, designadamente são focados aspetos fundamentais nos períodos anteriores à RAFE, no período da vigência da RAFE, bem como a fase atual em que se encontra a contabilidade pública – a aprovação do POCP e planos setoriais – que contribuiu para a implementação das especificidades inerentes ao NPM (regime do acréscimo, responsabilidade e medição da *performance*, descentralização, entre outras).

Num segundo capítulo abordamos as temáticas da harmonização e normalização contabilística no setor público. Na primeira parte deste capítulo, definimos os conceitos de harmonização e normalização para um melhor entendimento das partes seguintes deste capítulo – a normalização contabilística em Portugal, os organismos normalizadores internacionais e o processo de convergência com as IPSAS. Abordamos ainda o trabalho desenvolvido pelo organismo normalizador nacional - Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) – bem como alguns organismos normalizadores internacionais, com destaque para o IPSASB, uma vez que é aquele com maior responsabilidade ao nível do processo de convergência entre as normas nacionais de cada país e as normas internacionais por ele emitidas. Na última parte do segundo capítulo, estudamos a forma como decorreu o processo de convergência em alguns países, nomeadamente a UE, Espanha, França, Reino Unido, Nova Zelândia e Estados Unidos da América.

O terceiro capítulo visa identificar o problema e as questões de investigação do presente estudo, bem como apresentar a metodologia utilizada no estudo de caso, mencionando-se igualmente o procedimento de recolha de dados.

No quarto capítulo debruçamo-nos sobre o estudo de caso – a Câmara Municipal de Estarreja (CME). Numa primeira parte deste capítulo, caracterizamos a entidade em termos geográficos, demográficos e socioeconómicos, descrevemos a sua estrutura organizacional, o seu sistema de controlo interno e o processo de certificação da qualidade, bem como apresentamos uma breve evolução do sistema contabilístico da CME. Ainda neste capítulo, numa segunda parte, demonstramos quais os critérios de valorimetria e métodos específicos adotados pela entidade na elaboração e apresentação das suas demonstrações financeiras. Numa terceira parte deste capítulo identificamos as IPSAS que não se aplicam à entidade em estudo. Finalmente efetuamos uma análise comparativa entre o POCAL e as IPSAS que se aplicam à CME, com o objetivo primordial de responder ao problema e questões de investigação.

O capítulo cinco tem como principal propósito apresentar as demonstrações financeiras da CME elaboradas de acordo com as IPSAS, analisar e comparar as referidas demonstrações financeiras com as apresentadas pela CME segundo o POCAL.

Por último, pretendemos com o capítulo seis reunir algumas notas finais sobre o impacto da eventual adoção, em Portugal, das IPSAS, em particular nas Autarquias Locais, bem como demonstrar quais as limitações do presente estudo e apresentar bases de trabalho para investigações futuras.

PARTE I – REVISÃO DE LITERATURA

CAPÍTULO 1 – A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL

1.1 - PERÍODO ANTERIOR À REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO

Anteriormente à publicação da Reforma da Administração Financeira do Estado, a base legal da contabilidade pública portuguesa “(...) *correspondia na íntegra ao modelo tradicional da “fase legalista”*” (NOGUEIRA, 2006:2).

O setor público português, com a revolução do 25 de Abril de 1974, foi confrontado com profundas alterações, entre as quais a passagem do regime político ditatorial para a democracia. A conseqüente separação de poderes, legislativo e executivo, bem como a independência dos tribunais – entre os quais o Tribunal de Contas – conduziu a diversas modificações no regime legal do sistema orçamental. Na contabilidade pública, foram verificadas alterações ao nível da exigência de divulgação de informação nas demonstrações financeiras (NOGUEIRA, 2006).

Com a adesão de Portugal à UE, no ano de 1986, “(...) *tudo fazia antever uma reforma da contabilidade pública portuguesa semelhante à dos países mais desenvolvidos*” (NOGUEIRA, 2006:2). Contudo, o que veio a verificar-se foi somente a aprovação do POC, em 1989, decorrente da IV Diretiva da Comunidade Europeia, sendo esse diploma legal considerado um instrumento determinante para o desenvolvimento da contabilidade em Portugal.

Segundo CARVALHO (1999), a contabilidade pública tradicional apresentava determinadas características básicas:

- denominava-se “Contabilidade Administrativa” - aplicava-se unicamente às entidades públicas cuja natureza era administrativa;
- era uma Contabilidade de Fluxos - não apresentava a situação patrimonial da entidade contabilística;
- designava-se “Contabilidade do Orçamento” - funcionava basicamente como um instrumento adequado para o exercício do controlo da

legalidade. Nesses termos, a contabilidade estava muito aquém da noção de informação contabilística, que se pretende que seja útil para a tomada de decisões dos diversos destinatários;

- a contabilidade pública tradicional tinha como objetivo principal a apresentação das contas públicas e a execução orçamental, não permitindo a avaliação da eficácia e da eficiência;
- utilizava o método de registo unigráfico – fazendo corresponder a cada facto patrimonial apenas um registo contabilístico;
- era uma contabilidade em base de caixa (pagamentos e recebimentos), tornando-se limitativa por não facultar informação financeira e económica.

Face ao exposto, podemos dizer que a contabilidade pública tradicional preocupava-se basicamente com o controlo orçamental e o controlo da legalidade, pelo que não era uma das principais ferramentas de suporte à tomada de decisões.

O referido sistema contabilístico não permitia que os diferentes utilizadores obtivessem informação relativamente:

- aos custos por atividades ou serviços;
- ao valor do Património de cada organismo do Estado.

Deste modo, a contabilidade pública tradicional não possibilitava que a gestão utilizasse os critérios de eficácia, eficiência e economia essenciais à medição dos recursos utilizados nos organismos do Estado.

Por estas razões, CARVALHO (1999:92) menciona que é “(...) *urgente e necessário complementar (e não substituir) (...)*” o sistema de informação contabilístico público tradicional.

Decorrente das insuficiências verificadas na contabilidade pública tradicional, tem-se vindo a assistir à reforma dos seus princípios básicos, com o objetivo de que o sistema de informação contabilístico se transforme num instrumento de gestão e de apoio à tomada de decisões (CARVALHO, 1999).

Atualmente, o sistema de informação contabilístico, permite que os diferentes utilizadores obtenham informação, não só relacionada com o objetivo orçamental, mas também outras informações de natureza económica e financeira.

A contabilidade pública não deverá abandonar os objetivos tradicionais de controlo da legalidade. No entanto, os mesmos deverão ser complementados com os objetivos de informação de eficácia, eficiência e economia. Isto é, a contabilidade pública (CARVALHO, 1999:29) "(...) deverá:

- *registar a execução do Orçamento nas suas diferentes modalidades;*
- *conhecer em cada momento a situação orçamental e de tesouraria;*
- *referir as variações, composição e situação do Património do Estado;*
- *proporcionar os dados necessários para a elaboração da Conta de Gerência, assim como as demais contas, mapas e documentos que se devem enviar para as entidades financiadoras e para o Tribunal de Contas;*
- *facilitar os dados necessários para a elaboração das contas económicas do sector público;*
- *dar a informação económica, patrimonial e financeira necessária que facilite ou justifique a tomada de decisões".*

1.2 – A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO

Conforme mencionado no ponto 2 da Circular Série A nº 1225/1994, de 4 de Março, "*A Reforma da Administração Financeira do Estado, pelas suas consequências, é uma das mais importantes reformas estruturais que o País pretende concretizar, num enorme esforço de modernização técnica e tecnológica, a fim de obter a informação aos mais diversos níveis para melhor gerir os recursos existentes na Administração Pública*".

A partir dos anos 90 do século passado, com a aprovação da Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro - Lei de Bases da Contabilidade Pública - deu-se início ao processo de reforma da Administração Pública.

O objetivo dessa reforma foi a aproximação ao sistema contabilístico utilizado pelas empresas privadas, onde foram introduzidos novos sistemas contabilísticos (NOGUEIRA, 2006).

O referido diploma legal, que aprovou o regime de administração financeira do Estado, destinou-se a substituir o sistema de contabilidade pública introduzido pelas reformas de 1928-1929 a 1930-1936.

Consequentemente, o regime financeiro, as regras de execução orçamental, o controlo orçamental e a contabilização das receitas e das despesas dos serviços e organismos da Administração Central, passaram a obedecer aos princípios e normas estabelecidos na Lei de Bases da Contabilidade Pública.

As principais alterações verificadas na Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro, foram as seguintes:

- maior autonomia administrativa nos atos de gestão corrente dos serviços e organismos da Administração Central, nomeadamente a realização e o pagamento das despesas deixaram de estar sujeitos ao sistema de autorização prévia pela Direcção-Geral da Contabilidade Pública;
- os dirigentes dos serviços e organismos da Administração Central passaram a poder gerir os meios de que dispõem para realizar os objetivos definidos pela Assembleia da República e pelo Governo.

No que diz respeito à contabilização das despesas e receitas públicas, a Lei de Bases da Contabilidade Pública, prevê duas situações distintas:

- para os serviços e organismos com autonomia administrativa – é obrigatório que os mesmos possuam uma contabilidade orçamental (unigráfico) e uma contabilidade analítica (nº1, do artigo 14º);
- para os serviços e organismos com autonomia administrativa e financeira – é obrigatório que os mesmos utilizem o sistema de contabilidade digráfico (nº2, do artigo 14º).

Decorrente da publicação da citada lei, que veio estabelecer as bases da contabilidade pública e os regimes aplicáveis, surgiu um novo Regime de Administração Financeira do Estado – a RAFE, cujo principal objetivo foi desenvolver os princípios instituídos pela Lei de Bases da Contabilidade Pública e substituir diversos diplomas fundamentais da contabilidade pública (de 1908 (3ª Carta de Lei) até 1992).

Este novo modelo – a RAFE, aprovado pelo Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, veio permitir:

- definir de uma forma mais rigorosa o âmbito da gestão corrente e os princípios de organização interna, com o propósito de alcançar uma maior racionalização das despesas;
- introduzir a contabilidade de compromissos que se traduz numa nova contabilidade de caixa, permitindo uma verdadeira gestão orçamental e um adequado controlo de execução eficaz;
- adotar o princípio da contabilidade analítica como instrumento de gestão, sistema indispensável ao controlo de resultados;
- traçar um novo sistema de pagamento de despesas públicas, através de transferência bancária ou crédito em conta, ou, excecionalmente, através da emissão de cheques sobre o Tesouro, permitindo desta forma uma gestão integrada da dívida pública;
- rever o sistema de realização das despesas e a sua contabilização, com o objetivo de existir maior autonomia nos serviços;
- desenvolver os princípios aplicáveis ao regime excecional dos serviços e fundos autónomos;
- consagrar um novo sistema de controlo de gestão.

Segundo o estipulado no nº1, do artigo 45º (Sistemas de Contabilidade) da RAFE, os organismos autónomos devem utilizar um sistema de contabilidade que se enquadre no âmbito do POC, com vista a permitir um controlo orçamental permanente, bem como possibilitar uma rigorosa verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e os valores contabilísticos.

A RAFE permitiu uma maior flexibilidade de gestão dos Serviços sem Autonomia e um maior rigor de disciplina nos Serviços com Autonomia Administrativa, bem como nos Serviços com Autonomia Administrativa e Financeira. O referido diploma legal, aumentou substancialmente, quer ao nível quantitativo quer ao nível qualitativo, a forma de prestar informação para os vários níveis hierárquicos de gestão.

Neste sentido, foram criadas as condições necessárias para a existência de um novo sistema de contabilidade pública, nomeadamente “*A generalização do desenvolvimento dos planos sectoriais de contas, a necessidade de desenvolvimento de novos instrumentos de informação e controlo e a integração da contabilidade orçamental, (...)*” (NOGUEIRA, 2006:3).

Esse novo sistema de contabilidade pública, designado por POCP, foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro.

Um outro diploma legal que serviu de arranque para a RAFE foi a Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto - Lei de Enquadramento Orçamental - republicada pela Lei nº 48/2004, de 24 de Agosto.

A referida lei veio estabelecer, de acordo com o seu artigo 1º “(...)”:

- *as disposições gerais e comuns de enquadramento dos orçamentos e contas de todo o sector público administrativo;*
- *as regras e os procedimentos relativos à organização, elaboração, apresentação, discussão, alteração e execução do Orçamento do Estado, incluindo o da segurança social, e a correspondente fiscalização e responsabilidade orçamental;*
- *as regras relativas à organização, elaboração, apresentação, discussão e votação das contas do Estado, incluindo o da segurança social”.*

A Lei de Enquadramento Orçamental enuncia os princípios e regras orçamentais (de execução e de modificação), os critérios de classificação das receitas e das despesas públicas, a possibilidade de as despesas públicas serem apresentadas por programas e reforça a responsabilidade dos dirigentes nos serviços e organismos da Administração Pública (FERNANDES, 2009).

1.2.1 – O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA E OS PLANOS SETORIAIS

De acordo com CARVALHO (2000:239 e 247), “*A aprovação do POCP marca de forma decisiva as mudanças prementes e necessárias para a efectivação da denominada Nova Gestão Pública, (...)*”, e constitui “*(...) a base, ou a referência de toda a Contabilidade Pública*”.

Para NOGUEIRA (2006:4) “(...) o POCP assenta basicamente na necessidade de modernização dos processos contabilísticos dos organismos públicos e da comparabilidade da informação, de modo a que a elaboração da informação seja imparcial e objectiva e, conseqüentemente, mais próxima das normas de contabilidade internacionais”.

O POCP foi um marco histórico para a contabilidade do setor público, uma vez que a sua publicação enquadra-se, por um lado na reforma em curso da administração financeira do Estado e, por outro “(...) constitui um instrumento indispensável para dotar o Estado de um sistema de contas adequado às necessidades de uma Administração Pública moderna” (POCP, ponto 1 – Introdução).

O mencionado diploma legal é de aplicação obrigatória a todos os serviços e organismos da Administração Central, Regional e Local (que não tenham natureza de empresa pública), devendo ser criadas as necessárias adaptações, através da criação de instruções legais e respetivos planos de contas setoriais (artigos 2º e 5º, do POCP).

O principal objetivo do POCP “(...) é 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” (POCP, Preâmbulo).

Os três sistemas de contabilidade previstos no POCP – orçamental, patrimonial e analítica - são obrigatórios, autónomos, integrados num só plano de contas, e os seus sistemas de registo têm por base a digrafia (CARVALHO, 2000). No entanto, os sistemas de informação contabilísticos – contabilidade patrimonial e analítica – utilizam o princípio do acréscimo (FERNANDES, 2009) e para o controlo orçamental, o referido diploma legal prevê a base de caixa.

Realçamos que o POCP contempla a apresentação de demonstrações financeiras que se aproximam ao setor empresarial, dado que os seus principais mapas relativos à situação patrimonial e orçamental contêm, para cada entidade pública, a situação da execução orçamental, o balanço e a conta de resultados.

Posteriormente à aprovação do POCP e para dar cumprimento ao estabelecido no artigo 5º do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, foram aprovados os seguintes planos de contabilidade setoriais:

Quadro 1 – Planos de contabilidade setoriais públicos e sua aplicação

PLANOS DE CONTABILIDADE SETORIAIS PÚBLICOS	PUBLICAÇÃO	APLICABILIDADE
Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)	Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro	Municípios, Freguesias, Associações de Municípios e de Freguesias de Direito Público e Áreas Metropolitanas e todas as Entidades que, por lei, estejam sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais.
Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor de Educação (POC – Educação)	Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro	Todos os Serviços e Organismos do Ministério da Educação.
Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)	Portaria nº 898/2000, de 28 de Setembro	Todos os Serviços e Organismos do Serviço Nacional de Saúde.
Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS)	Decreto-Lei nº 12/2002, de 25 de Janeiro	Todas as Instituições do Sistema de Solidariedade e Segurança Social, incluindo as relativas às Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

FONTE: Elaboração própria com base nos diplomas legais: Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro, Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro, Portaria nº 898/2000, de 28 de Setembro e Decreto-Lei nº 12/2002, de 25 de Janeiro.

Para FERNANDES (2009), os planos de contabilidade setoriais elencados no quadro 1 possuem as seguintes características comuns das quais destacamos:

- três sistemas contabilísticos obrigatórios: Orçamental, Patrimonial e Analítica ou de Custos;
- o sistema de contabilidade orçamental e o sistema de contabilidade patrimonial têm um conjunto de contas de registo obrigatório utilizando-se como métodos de registo a digrafia;
- mapas de prestação de contas idênticos;
- iguais princípios contabilísticos e critérios de valorimetria;
- Tribunal de Contas como órgão fiscalizador externo;
- bens de domínio público registados no ativo e com obrigatoriedade de amortizações;

- os bens adquiridos pelo sistema de *leasing* (financeiro) são registados de imediato como ativo imobilizado.

Salientamos que apesar da comparabilidade da informação ser um dos objetivos fulcrais de toda a reforma da contabilidade pública em Portugal, cada plano setorial apresenta as suas especificidades, face à sua base teórica – o POCP. Contudo, verifica-se uma harmonização nos critérios de valorimetria, princípios contabilísticos e documentos de prestação de contas (FERNANDES, 2009). Esta uniformização de requisitos contabilísticos possibilita por um lado a referida comparabilidade da informação e, por outro, a realização de operações de consolidação automática entre os vários organismos públicos.

1.3 – O NEW PUBLIC MANAGEMENT

1.3.1 – ORIGEM E DESENVOLVIMENTO DO NEW PUBLIC MANAGEMENT

Segundo BARZELAY (2001) a expressão *New Public Management* (NPM) ou, como vem sendo traduzido, a nova gestão pública, surgiu pela primeira vez na literatura académica no início de 1990 e rapidamente se propagou.

O NPM é uma expressão usada normalmente por académicos e profissionais, e está intimamente relacionada com os diversos temas, estilos e padrões aplicados à gestão do serviço público. Na generalidade, os académicos concordam que o NPM existe. No entanto, há alguma controvérsia no significado da própria expressão *New Public Management* (BARZELAY: 2001).

Essencialmente, a designação do NPM relaciona-se com todo o processo de modernização e reforma do modelo de gestão pública, baseado no pressuposto de que o anterior modelo de gestão associado ao *Welfare State* era ineficiente e excessivamente lento na forma como reagia às necessidades dos cidadãos e às alterações constantes verificadas no meio onde se inseria (RODRIGUES, 2005).

Para este autor (2005:1), o NPM é um “(...) *modelo de gestão que procura organizar e operacionalizar, de maneira diferente, a Administração Pública e os seus agentes, de maneira a:*

- *melhorar o seu desempenho;*
- *aumentar a sua eficiência;*

- *evitar a corrupção;*
- *orientar a Administração Pública para as necessidades dos cidadãos;*
- *abrir a Administração Pública à sociedade;*
- *torná-la mais transparente e idónea;*
- *definir e identificar competências e responsabilidades;*
- *evitar o desperdício",*

sendo estas consideradas as linhas estratégicas da nova gestão pública.

Existem diversos fatores associados ao aparecimento de um novo modelo de gestão no seio da Administração Pública, o NPM, como são exemplo: fatores económicos, financeiros, políticos, ideológicos, pressões internacionais (diretamente relacionadas com a construção do espaço único europeu) e a própria falência do modelo tradicional (RODRIGUES, 2005).

Esse novo paradigma na gestão pública baseou-se na abordagem managerial e na escola da *public choice*¹ (ROCHA, 2000).

A abordagem managerial diz respeito à profissionalização da gestão, determinação de medidas explícitas da *performance*, avaliação com base em resultados, rentabilidade da despesa e resposta às necessidades dos consumidores. Por outro lado, a teoria da escolha pública (*public choice*), foca-se no desmembramento das burocracias e no controlo político das mesmas, na introdução de “quase mercados” ou “mercados de substituição”, bem como na divisão entre consumidores e fornecedores de serviços públicos (idem: 2000).

Como refere MARINI (2003:48), para além do NPM ter sido influenciado principalmente pelas teorias da escolha pública, foram também introduzidos alguns aspetos contemporâneos provenientes da gestão privada, nomeadamente o “(...) *Total Quality Management (TQM), reengenharia, stakeholders, orientação a clientes, foco em resultados, flexibilização, remuneração variável por desempenho, etc.*”.

¹ Terminologia anglo-saxónica.

As abordagens gestionárias, onde se insere o NPM, têm como principal objetivo transformar entidades do setor público em entidades similares às entidades do setor privado, “(...) *orientadas para resultados e com metas de desempenho*” (CARAPETO, 2006:27).

Por conseguinte, após a definição das linhas estratégicas do NPM, torna-se necessário efetuar alguns ajustamentos nos processos de gestão e nas estruturas organizacionais.

Ao nível dos processos de gestão, a nova gestão pública procura dar resposta aos problemas de eficiência da gestão pública, através da introdução de mecanismos de mercado e na adoção de ferramentas de gestão do setor privado, provocando diversas mudanças e novas práticas de gestão. RODRIGUES (2005) identifica algumas dessas dimensões verificadas na Administração Pública: gestão profissional, medidas de desempenho, maior transparência na relação custo-benefício, maior responsabilização, maior competição, introdução de mecanismos de gestão privada e maior enfoque na qualidade de serviço.

Relativamente às estruturas organizativas, o NPM promove a autonomia, a segmentação e a separação de tarefas, transformando desta forma toda a composição do setor público.

Segundo FERNANDES (2009:157), “*O movimento do New Public Management iniciou-se nos países anglo-saxónicos na década de 70, principalmente em Inglaterra com o governo de Margareth Thatcher, e diferencia-se do modelo tradicional pela:*

- *desregulamentação: menos regras e normas e maior ênfase no estabelecimento de objectivos bem determinados e no seu cumprimento;*
- *descentralização da gestão: que se traduz na criação de subentidades para o desenvolvimento de funções concretas, com objectivos e responsabilidades bem definidas;*
- *ênfase na responsabilidade dos gestores nos diferentes níveis em que se encontram, procurando-se a motivação adequada para a aceitação de melhorias nas diversas entidades que integram o sector público;*
- *necessidade de estabelecer um sistema de avaliação da gestão nos seus diferentes níveis, para a realização dos objectivos estabelecidos, apuramento de responsabilidades e motivação para a qualidade na gestão;*

- *orientação para o cliente, que na administração pública é o cidadão, introduzindo-se critérios e valores de referência obtidos no mercado”.*

A abordagem gestionária do NPM foi a que prevaleceu nos anos 80 e 90 do século passado, sendo que nos anos 80, a gestão pública tornou-se uma área ativa na formulação de políticas públicas em diversos países.

Os Estados Unidos da América adotaram o movimento do NPM sob o mandato do presidente *Ronald Reagan*, expandindo-se posteriormente a outros países anglo-saxónicos, como a Austrália e a Nova Zelândia. Mais tarde, o NPM abrangeu praticamente todos os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). Nos anos 90 do século passado foi também adotado na América Latina (MARINI, 2003).

No caso português, a transformação do Estado em Estado managerial, que pressupõe a introdução na Administração Pública da gestão da *performance* (definição clara dos objetivos, alterações institucionais e criação de sistemas de informação da *performance*), obrigou que os serviços e organismos do Estado adotassem novas técnicas, até então exclusivas das empresas (ROCHA, 2000).

Dado que os sistemas de informação contabilísticos tradicionais não refletiam a realidade dos serviços públicos nem a sua eficiência, FERNANDES (2009) refere que foram dois os acontecimentos históricos que decidiram a trajetória seguida por Portugal para a implementação dos princípios do NPM:

- a revolução do 25 de Abril de 1974 – uma vez que nessa data foi extinto o regime ditatorial, caracterizado por modelos de atuação muito próprios. Foi aberto o caminho para a introdução do regime democrático, que possibilitou que o setor público se modernizasse;
- a adesão de Portugal à UE – no ano de 1986, deu-se início às efetivas reformas da gestão pública. No âmbito da Contabilidade Pública, os Estados-Membros para além de produzirem informação contabilístico-financeiro para os utilizadores nacionais (internos), foram obrigados a elaborar e a prestar informação para as entidades externas (europeias).

Segundo MARINI (2003), podemos estudar o aparecimento do movimento do NPM a partir da análise de alguns dos seus princípios básicos:

- focalização da ação do Estado no cidadão – na perspetiva de que o Estado deve ser entendido como o local onde cada cidadão exerce a cidadania. Portanto, qualquer reforma a efetivar terá como objetivos melhorar a qualidade da prestação de serviço público na ótica de quem o usa e proporcionar a aprendizagem social de cidadania;
- reorientação dos mecanismos de controlo por resultados – significa evoluir de uma lógica com base no controlo da legalidade, controlo orçamental e prestação de contas públicas (modelo tradicional) para uma nova perspetiva centrada na obtenção dos resultados. O que quer dizer que os mecanismos de controlo provenientes do modelo burocrático (tradicional) representam um obstáculo ao alcance da eficiência e inovação, pelo que os mesmos deverão ter por base indicadores de resultados;
- flexibilidade administrativa – a finalidade é permitir que as instituições públicas e as pessoas que nela trabalham, alcancem os seus objetivos. Contudo, deverá existir autonomia suficiente para atingir esses objetivos;
- controlo social – isto é, desenhar mecanismos de prestação de contas e avaliação de desempenho. Se o objetivo é possibilitar a aprendizagem social de cidadania e a reorientação para os resultados, o controlo social deverá ser efetuado na perspetiva de quem presta o serviço, bem como na perspetiva de quem usa ou beneficia da prestação de serviços públicos;
- valorização do cidadão – representa a base de todo o processo de reforma do novo paradigma de gestão, ou seja, orientação para o cidadão e realização do conjunto dos serviços públicos de forma participativa.

1.3.2 – O NEW PUBLIC MANAGEMENT E A CONTABILIDADE PÚBLICA

A Administração Pública enfrenta um processo de transformação que se traduz no aumento da eficiência, eficácia e na responsabilidade pela prestação de serviços públicos. As especificidades inerentes a este processo de transformação que, como vimos, designa-se por NPM, incluem aspetos tais como: redimensionamento, responsabilidade para a *performance*, substituição do

controlo das entradas pelo controlo das saídas, regime do acréscimo, medição da *performance*, descentralização, privatização, concorrência, descentralização da gestão, atribuição de responsabilidades, gestão de pessoal, maior poder atribuído aos trabalhadores e aos cidadãos, separação entre política e administração e maior recurso às tecnologias da informação (TORRES, 2003).

O mesmo autor refere que muitos estudiosos consideram que o NPM contribuiu de forma significativa para as mudanças verificadas ao nível da contabilidade e do orçamento. Consideram que a desagregação do setor público é facilitada pela contabilidade com base no princípio do acréscimo, uma vez que torna possível, por um lado, medir a *performance* em elementos como, por exemplo, os custos totais dos programas e das atividades do governo, reforçando a transparência e a responsabilidade das entidades descentralizadas. Por outro lado, os gestores públicos têm maior liberdade de gestão, melhorando assim a eficiência e os resultados.

As reformas da contabilidade pública com base no princípio do acréscimo são ferramentas importantes para o desenvolvimento autónomo das organizações públicas. Isto porque, em regra, seguem a mesma direção, aproximando-se à contabilidade do setor privado, quer através da introdução do regime do acréscimo, quer através do estabelecimento dos princípios de contabilidade geralmente aceites. Estas são as consequências que o NPM tem vindo a provocar na contabilidade do setor público (idem, 2003).

CAPÍTULO 2 – HARMONIZAÇÃO E NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NO SETOR PÚBLICO

2.1 – A NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA EM PORTUGAL

A harmonização e normalização contabilística são dois conceitos distintos. A harmonização é definida “(...) como um processo em que se avança no sentido da diversidade para a comparabilidade global”. A normalização é explicada “(...) como o movimento no sentido da uniformidade global” (RODRIGUES, 2004:9, citando Garrido e Sanabria, 2001).

Neste âmbito, podemos definir harmonização contabilística como o processo que tem como principal objetivo fomentar a comparabilidade de métodos e práticas contabilísticas, estabelecendo alguns limites ao seu grau de variação. Por outro lado, normalização significa que é necessário definir regras únicas que digam respeito aos vários aspetos relacionados com as políticas contabilísticas, critérios de valorimetria, princípios contabilísticos e modelos das demonstrações financeiras (PEREIRA, 2009).

Um processo de harmonização, ao ter como objetivo a comparabilidade e uniformização das informações financeiras conduzirá à normalização, implicando normas e regras equivalentes.

Em Portugal, os objetivos tradicionais de controlo da legalidade, bem como os objetivos de informação da economia, eficiência e eficácia (numa ótica de contabilidade pública moderna), foram concretizados na reforma da contabilidade pública com a aprovação do POCP. Houve a necessidade de normalizar a contabilidade na Administração Pública, pelo que foi necessário uniformizar a informação contabilística externa de acordo com diversas normas e procedimentos emitidas por organismos competentes (CARVALHO, 1999).

O mesmo autor refere que o novo sistema de informação contabilístico – o POCP - teve como principal propósito criar um tratamento contabilístico normalizado para todo o Setor Público Administrativo (SPA) português – Administração Central, Regional, Local e Segurança Social – com vista a serem criadas

condições para integrar e consolidar as contas desse setor, numa ótica de contabilidade pública e numa ótica de contabilidade nacional.

A elaboração da prestação de contas dos organismos públicos portugueses era elaborada, desde o séc. XIX, em base de caixa. A partir dos anos 90 do século passado, com a implementação do POCP, foram adotadas duas óticas de base: a ótica de caixa e a ótica do acréscimo.

O POCP contém conjuntamente as referidas óticas de base. Para a execução orçamental, prevê as contas da classe 0. Para as contas das classes 1 a 8, prevê rubricas para a base de caixa e para o regime do acréscimo.

2.1.1 – ORGANISMO NORMALIZADOR NACIONAL

Com a aprovação do POCP, no ano de 1997, foi criada no âmbito do Ministério das Finanças, a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, cuja missão é assegurar a normalização e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP e dos planos setoriais públicos, de uma forma gradual, garantindo a necessária segurança e eficácia (artigo 4º, do POCP).

As atribuições e competências da CNCAP encontram-se elencadas no artigo 1º do Decreto-Lei nº 68/98, de 20 de Março, que aprovou a orgânica da referida entidade “(...)”:

- *coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), bem como a sua aplicação sectorial;*
- *promover os estudos necessários à adopção de princípios, conceitos e procedimentos contabilísticos de aplicação geral e sectorial;*
- *elaborar os projectos que impliquem alterações, aditamentos e normas interpretativas do POCP;*
- *pronunciar-se sobre a aprovação, adaptação e alteração dos planos sectoriais”.*

Para cumprimento das suas atribuições, a CNCAP emitiu até ao momento duas orientações e duas normas interpretativas.

Posteriormente foram criados grupos de trabalho nos setores que utilizam o POCMS e o POCAL, tendo como principal objetivo apoiar a implementação do

novo sistema contabilístico. Segundo FERNANDES (2009) são de destacar os seguintes:

- grupo para a Normalização do POCMS – foi criado pelo Ministério da Saúde no ano de 2000 (Despacho nº 22650/2000, de 9 de Novembro (II série));
- subgrupo de Trabalho de Apoio Técnico à Implementação do POCAL - SATAPOCAL (criado pelo Despacho nº 4839/99, de 22 de Fevereiro com publicação no Diário da República nº 57, III série, de 9 de Março e aditado pelo Despacho nº 19942/99, de 28 de Setembro, publicado no Diário da República nº 245, II série, de 20 de Outubro) – o objetivo do SATAPOCAL é salvaguardar a uniformidade interpretativa das questões emanadas pelas Autarquias Locais, propondo notas técnicas e propostas de alterações legislativas, em articulação com as orientações da CNCAP;
- subgrupo de Trabalho de Coordenação da Formação – CEFA (Centro de Estudos e Formação Autárquica), presentemente Fundação CEFA, criada pelo Decreto-Lei nº 98/2009, de 28 de Abril – tem como missão contribuir para o aperfeiçoamento e modernização da administração autárquica. É o organismo central de formação para a Administração Local.

Mais recentemente, a CNCAP, tem vindo a pronunciar-se relativamente às implicações do projeto do novo SNC - adotado a partir de 01 de janeiro de 2010 no setor privado - no POCP e nos demais planos setoriais, conforme é mencionado no relatório de atividades da referida entidade do ano de 2008.

É aludido nesse documento que os motivos que determinaram a elaboração do projeto do novo SNC foram “(...) a *insuficiência do POC face às crescentes exigências qualitativas do relato financeiro, a necessidade de revisão técnica desse Plano e de acompanhar a dinâmica contabilística da União Europeia*”.

A CNCAP considera que a introdução de mudanças no atual normativo contabilístico do setor público nacional, face às recentes alterações verificadas no setor privado, carecerá de uma abordagem mais delicada. Isto porque deverá ter em consideração “(...) *as diferenças de experiência na aplicação prática dos*

normativos contabilísticos dos dois sectores, e com a salvaguarda das especificidades do sector público” (CNCAP, relatório de atividades do ano de 2008:10).

Para além das referidas considerações, a CNCAP deu início ao acompanhamento da evolução das atividades desenvolvidas pelo IPSASB, nomeadamente aquelas previstas no seu plano estratégico e operacional 2007-2009, com o propósito de elaborar uma estrutura conceptual para o setor público português e para uma maior convergência com as IPSAS, emitidas pelo referido organismo. Não obstante estes primeiros trabalhos, a CNCAP foi extinta pelo Decreto-Lei nº 117/2011, de 15 de dezembro (alínea f), nº3, artigo 27º), sendo as suas atribuições integradas na Comissão de Normalização Contabilística, pelo que aguardamos a estratégia desta última entidade em matéria de normalização contabilística para o setor público.

2.2 – ORGANISMOS NORMALIZADORES INTERNACIONAIS

De acordo com NOGUEIRA (2006:9), a emissão de normas de contabilidade internacionais é necessária quando a “(...) *normalização contabilística do sector público transcende o âmbito nacional, isto é quando diz respeito a vários países (...)*”, que têm como principais objetivos a harmonização das normas contabilísticas e a obtenção de comparabilidade da informação financeira.

Nesta matéria, o mesmo autor destaca os vários organismos normalizadores do setor público: OCDE, Organização das Nações Unidas (ONU), UE, IFAC/ *Public Sector Committee* (PSC) e *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE)/PSC.

Ao nível da normalização contabilística realçamos os trabalhos desenvolvidos pela:

- OCDE e ONU – não se conhecem quaisquer intenções de normalização em matéria de contabilidade pública;
- UE – verifica-se que não existe normalização contabilística do setor público entre os Estados-Membros. Contrariamente, no setor privado, esse processo de normalização já se encontra desenvolvido entre os mesmos;

- IFAC/PSC – o IFAC é um organismo normalizador de carácter profissional, constituído por cento e sessenta e quatro membros e associados, em cento e vinte e cinco países e jurisdições a nível mundial. Encontra-se organizado pelos seguintes comités: auditoria e “assurance”, educação, ética e setor público. O PSC do IFAC tem como principal objetivo a elaboração de normas para o setor público (no subcapítulo 2.2.1 desenvolvemos com mais pormenor o PSC, atualmente IPSASB);
- FEE/PSC – O PSC do FEE representa a profissão contabilística europeia a nível internacional, participando no PSC do IFAC. O papel do PSC do FEE é comentar as normas de contabilidade para o setor público, emitidas pelo PSC do IFAC. Daqui resulta que esse organismo não participa na elaboração das IPSAS, mas sim complementa o trabalho desenvolvido pelo PSC do IFAC (NOGUEIRA: 2006).

2.2.1 – O INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD

O organismo internacional que tem como missão apoiar as entidades públicas no processo de convergência entre as normas nacionais adotadas por cada país e as normas internacionais por si emitidas, é o IPSASB (antigo PSC), um organismo independente do IFAC.

O IPSASB é composto por representantes de organismos dos diversos países membros do IFAC, sendo Portugal representado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

O objetivo principal do IPSASB é “(...) *servir o interesse público desenvolvendo normas contabilísticas internacionais de alta qualidade e facilitando a convergência das normas nacionais e internacionais, aumentando por esta via a qualidade e uniformidade do relato financeiro em todo o mundo*” (Prefácio das IPSAS, 2007:§5).

O IPSASB elabora as normas de contabilidade para o setor público, as IPSAS, com base nas normas de contabilidade para o setor privado, as *International*

Accounting Standards (IAS), mais recentemente denominadas IFRS que são emitidas pelo IASB.

De acordo com o referido §5, o IPSASB atinge os seus objetivos quando:

- emite as IPSAS;
- promove a sua aceitação e a convergência internacional para essas normas;
- publica outros documentos em que assegura orientação em questões e experiências sobre a informação financeira do setor público.

As IPSAS são a base de orientação geral para as administrações e outras organizações do setor público e determinam “(...) *as condições de informação contabilística e financeira a respeitar*(...)”, e são fundamentais para todos os processos que visem o “(...) *reforço da transparência e da responsabilidade de prestação de contas das administrações públicas*” (Comunicação da Comissão Europeia, 17/12/2002, 11-12).

De acordo com o §10 do prefácio das IPSAS, o IPSASB emite as normas de contabilidade para o setor público que se aplicam, quer ao regime de contabilidade do acréscimo, quer ao regime de contabilidade de caixa.

O IPSASB, até à presente data, emitiu trinta e duas normas² – as IPSAS - conforme descrevemos na página seguinte (quadro 2).

² Não incluímos a IPSAS nº32 – Serviços de Contratos de Concessão – Concedente - no estudo de caso, uma vez que a mesma foi emitida numa data muito próxima – outubro de 2011 - à entrega do trabalho, não conferindo por isso tempo suficiente para a tratar.

Quadro 2 – IPSAS emitidas pelo IPSASB

IPSAS	DESIGNAÇÃO	IPSAS	DESIGNAÇÃO	IPSAS	DESIGNAÇÃO
1	Apresentação de Demonstrações Financeiras	13	Locações	25	Benefício dos Empregados
2	Demonstração dos Fluxos de Caixa	14	Acontecimentos Após a Data de Relato	26	Imparidade de Ativos Geradores de Caixa
3	Excedente ou Défice Líquido do Período, Erros Fundamentais, e Alterações em Políticas Contabilísticas	15	Instrumentos Financeiros – Divulgação e Apresentação	27	Agricultura
4	Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	16	Propriedades de Investimento	28	Apresentação de Instrumentos Financeiros
5	Custos de Empréstimos Obtidos	17	Ativos Fixos Tangíveis	29	Reconhecimento e Mensuração de Instrumentos Financeiros
6	Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas	18	Relato por Segmentos	30	Divulgação de Instrumentos Financeiros
7	Contabilização de Investimentos em Associadas	19	Provisões, Passivos e Ativos Contingentes	31	Ativos Intangíveis
8	Interesses em Empreendimentos Conjuntos	20	Divulgação de Partes Relacionadas	32	Serviços de Contratos de Concessão - Concedente
9	Rédito de Transações de Troca	21	Imparidade de Ativos Não Geradores de Caixa		
10	Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias	22	Divulgação da Informação Financeira para o Setor Público Administrativo		
11	Contratos de Construção	23	Receitas Provenientes de Operações de Não-Troca		
12	Inventários	24	Apresentação de Informação Orçamental nas Demonstrações Financeiras		

FONTE: Elaboração própria com base na informação disponível em <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board>

As principais preocupações do IPSASB prendem-se com a promoção da utilização na contabilidade pública, entre os organismos do setor público, do regime do acréscimo (*accrual basis*), a fixação de regras a serem utilizadas no período de transação a que dizem respeito e a elaboração de uma norma específica dos fluxos de caixa para o setor em análise.

De acordo com um estudo realizado pelo *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB), em 2007, as organizações que já adotaram as IPSAS são as seguintes:

- Organização dos Estados Americanos (*Organization of American States*);
- Assembleia Geral da ONU para o sistema de organização das Nações Unidas;
- Comissão Europeia;
- *North Atlantic Treaty Organization* (NATO);
- OCDE.

Os governos dos países que já adotaram plenamente as IPSAS, segundo o regime do acréscimo, são os seguintes (FASAB, 2007):

- Austrália;
- Canadá;
- Nova Zelândia;
- Inglaterra;
- Estados Unidos da América.

Segundo informação emitida pelo IFAC, em Setembro de 2008, verificamos que treze países já adotaram as IPSAS e trinta e nove países estão em processo de adotar essas normas, conforme anexos 1 e 2, respetivamente.

2.3 – PROCESSO DE CONVERGÊNCIA COM AS *INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS*

2.3.1 – UNIÃO EUROPEIA

A reforma financeira da Comissão Europeia teve o seu início no ano de 2000.

Segundo a comunicação da mesma entidade – COM (2002) 755 final – de 17 de Dezembro de 2002, desde Março de 2000, com a adoção do Livro Branco da Reforma, a Comissão Europeia tem vindo a progredir em termos dos sistemas de gestão e de controlo financeiro.

Contudo, em matéria contabilística, eram necessários mais esforços para atingir os objetivos da Reforma. Isto porque, a aprovação do Regulamento Financeiro,

de 25 de Junho de 2002, veio requerer a elaboração de contas até ao ano de 2005, segundo uma contabilidade de exercício (base do acréscimo).

A base do novo sistema contabilístico – contabilidade de exercício – encontra-se elencada no nº1, do artigo 125º, do referido Regulamento Financeiro - *“Segundo o princípio da especialização dos exercícios, as demonstrações financeiras terão em consideração os encargos e proveitos imputáveis ao exercício, independentemente da data de pagamento ou de recebimento”*.

Neste seguimento, a Comissão Europeia realizou alterações profundas nos seus sistemas de informação, bem como a nível dos seus sistemas informáticos.

Na referida comunicação de 17 de Dezembro de 2002, são enumeradas diversas medidas que a Comissão Europeia tomou, nomeadamente:

- conceção do novo quadro contabilístico;
- integração de dados contabilísticos;
- organização de um controlo interno de dados contabilísticos;
- formação e sensibilização dos interessados.

Por outro lado, estas alterações relacionaram-se com a necessidade que a Comissão Europeia sentiu de seguir a tendência da reforma internacional da contabilidade verificada em diversos países desenvolvidos, bem como a experiência de alguns Estados-Membros (Reino Unido, França, Espanha, Suécia, Países Baixos) foi curial na decisão de mudanças a nível contabilístico.

A mencionada reforma internacional de contabilidade teve como propósito a modernização dos sistemas contabilísticos, passando-se de um sistema de contabilidade, em base de caixa, para um sistema de contabilidade, em base do acréscimo.

De acordo com a comunicação de 17 de Dezembro de 2002, as contas da Comissão Europeia eram elaboradas segundo o estipulado no Regulamento Financeiro de 1977. A contabilidade era constituída pela contabilidade orçamental e pela contabilidade geral. A contabilidade orçamental tem como objetivo dar a conhecer a execução pormenorizada do orçamento anual e baseia-se numa “(...)

variante da contabilidade de caixa (são incluídas as transições de exercício)” (Comunicação da Comissão, 17/12/2002, 7).

Segundo a mesma fonte, a Comissão Europeia “(...) *introduziu, através de ajustamentos anuais, vários elementos da contabilidade de exercício na apresentação das demonstrações financeiras*”. Nesses ajustamentos anuais estão incluídos principalmente “(...) *imobilizações (aquisições, cessões, desafectações), existências, dívidas, empréstimos, participações, amortizações, provisões e reduções de valor*”, que permitem calcular o resultado económico do exercício. Este visa “(...) *estabelecer a ligação entre a contabilidade orçamental de caixa e a contabilidade geral que está a transformar-se numa contabilidade de exercício*” (idem, 17/12/2002, 7).

O novo Regulamento Financeiro veio estipular um sistema contabilístico que poderemos designar de “dual”, o que obriga que a execução do orçamento seja baseada em princípios diferentes dos previstos para a contabilidade financeira. Por um lado, a execução orçamental estará sujeita ao princípio de caixa, enquanto o princípio de especialização do exercício aplicar-se-á apenas à contabilidade financeira.

Contudo, as observações do Tribunal de Contas Europeu sobre os sistemas de contabilidade comunitários no contexto do período 1994-2000, datadas de 17 de Outubro de 2002, insistiram para que a Comissão Europeia continuasse a envidar mais progressos a nível do sistema contabilístico. Alertaram, igualmente, para a necessidade de adotar princípios e políticas contabilísticas consistentes com as normas internacionais de contabilidade geralmente aceites – as IAS e as IFRS, com as necessárias adaptações que o setor público exige.

Neste sentido, o nº1, do artigo 133º, do Regulamento Financeiro de 17 de Dezembro de 2002 estabelece que “*O contabilista da Comissão adoptará as regras e métodos contabilísticos (...), inspirando-se nas normas contabilísticas internacionalmente aceites para o sector público, das quais se poderá afastar sempre que a natureza específica das actividades das Comunidades o justifique*”.

De acordo com a comunicação emitida pela Comissão Europeia (COM (2007) 343 final), datada de 21 de Junho de 2007, em janeiro do ano de 2005, a referida entidade introduziu um novo sistema contabilístico com base na contabilidade de exercício e “(...) a contabilidade foi elaborada de acordo com as normas contabilísticas internacionalmente aceites (...)”.

As demonstrações financeiras da Comissão Europeia são preparadas e publicadas de acordo com as normas internacionais de contabilidade para o setor público (as IPSAS), baseadas nas normas internacionais de contabilidade (as IAS e as IFRS), emitidas pelo comité do setor público do IFAC.

Na mencionada comunicação, a Comissão Europeia tem vindo progressivamente a alcançar uma situação de conformidade com as normas internacionais de contabilidade geralmente aceites.

A referida Comissão publica, desde o ano de 2005, as contas anuais das comunidades europeias de acordo com as IPSAS, onde são consolidadas as contas de todas as instituições e outros organismos da UE.

Como referimos anteriormente no capítulo 1.3, o NPM foi um movimento que desencadeou diversas mudanças, entre as quais “(...) a substituição do controlo dos meios introduzidos por um controlo de resultados, a avaliação do desempenho, a delegação, a externalização, a habilitação dos empregados e a contabilidade de exercício” (Comunicação da Comissão, 17/12/2002, 9).

Esta temática foi amplamente apoiada por alguns organismos internacionais, como são exemplo: o IFAC, a OCDE e o Banco Mundial.

Neste seguimento, alguns Estados-Membros da UE começaram a preparar as suas demonstrações financeiras com base na contabilidade de exercício.

Contudo, segundo a mesma fonte, vários países (Alemanha e Dinamarca) estão a elaborar as suas demonstrações financeiras de acordo com a contabilidade de caixa e não segundo a contabilidade de exercício. Constataram ainda que a maioria dos Estados-Membros não consolida as demonstrações financeiras respeitantes ao setor público.

Por outro lado, verificaram que no Reino Unido, Países Baixos e Suécia, o processo de transição da contabilidade de caixa para a contabilidade de exercício foi realizada de forma diferente relativamente a outros Estados-Membros, como a França e a Espanha.

Algumas Administrações Públicas, como por exemplo, a do Reino Unido, Países Baixos e Suécia, mudaram numa primeira fase para a contabilidade de exercício na elaboração das demonstrações financeiras e só posteriormente, basearam os orçamentos no mesmo princípio.

A França e a Espanha, optaram pela base do acréscimo apenas para as demonstrações financeiras, mantendo a elaboração do orçamento numa base de caixa.

Neste contexto podemos concluir que não existe normalização contabilística pública nos países que integram a UE, pelo que desta forma poderá comprometer a comparabilidade das demonstrações financeiras desses países.

2.3.2 – ESPANHA

O documento elaborado pelo IFAC – PSC (1996:17), refere que “(...) *o modelo de contabilidade tradicional para os organismos públicos espanhóis era baseado no orçamento de caixa e outras informações de caixa*”.

Segundo esse documento, o sistema de contabilidade do governo espanhol data de 1977, com a aprovação da Lei Geral do Orçamento - Lei nº 11/1977, de 4 de Janeiro - na qual foram introduzidas as bases para o desenvolvimento de um novo sistema de informação contabilístico para o setor público.

CASAL (2006) refere que o mesmo diploma legal veio incluir definitivamente as tendências internacionais - processos de reforma e modernização – em todo o sistema de contabilidade público espanhol.

Em todos os processos de reforma no âmbito da contabilidade pública em Espanha, BRAVO (2008) destaca o papel fundamental da normalização contabilística, cujo objetivo é conduzir todos os organismos públicos a aplicarem

os mesmos princípios contabilísticos na elaboração das suas demonstrações financeiras, com vista a atingir a sua comparabilidade.

A primeira grande reforma na contabilidade pública em Espanha ocorreu com a aprovação do primeiro Plano Geral de Contabilidade Pública (PGCP) de 1981, que teve por base o Plano Geral de Contabilidade (PGC) de 1973 para o setor privado.

Com a aprovação do PGC de 1990 (Decreto Real nº 1643/90, de 20 de Dezembro) para as entidades privadas, o setor público passou a reger-se por um novo PGCP, aprovado pelo Ministério da Economia e da Fazenda espanhol, em 6 de Maio de 1994 (PGCP'94), aplicável obrigatoriamente a todos os organismos públicos estatais, autónomos e locais, a partir de 1 de janeiro de 1995.

Como antecedentes do novo normativo – o PGCP'94 – e tendo em linha de conta as atividades desenvolvidas no âmbito do processo de reforma da contabilidade pública em Espanha, destacamos o trabalho levado a cabo pela *Comisión de Principios y Normas Contables Públicas* (adiante Comissão). Criada no ano de 1990, por iniciativa da *Intervención General de la Administración del Estado* (IGAE), a referida Comissão teve como principais funções elaborar documentos sobre princípios de contabilidade pública, com carácter de recomendação, inerentes às normas de contabilidade.

No caso das entidades públicas locais, no ano de 2004, foram aprovadas pelo Ministério da Fazenda (atualmente Ministério da Economia e da Fazenda) as instruções específicas para a contabilidade local, mediante três ordens que se concretizam nos seguintes modelos:

- básico – ordem nº EHA/4040/2004, de 23 de Novembro – *Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local* (IMBCL);
- normal – ordem nº EHA/4041/2004, de 23 de Novembro - *Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local* (IMNCL);
- simplificado – ordem nº EHA/4042/2004, de 23 de Novembro - *Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local* (IMSCL).

A aprovação das mencionadas instruções teve como principais objetivos, primeiro, adaptar os princípios contabilísticos fundamentais para as entidades públicas locais, tendo por base os critérios contabilísticos contidos no PGCP'94. Segundo, substituir as instruções de contabilidade aprovadas no ano de 1990.

No que diz respeito aos organismos autónomos, e considerando que estes têm competências próprias para determinar o regime contabilístico, os mesmos seguiram uma tendência de normalização contabilística, aplicando diretamente o PGCP'94 ou um plano próprio de acordo com o PGCP'94.

A partir do ano de 2004, os trabalhos desenvolvidos pela *Comisión de Contabilidad Pública* (anteriormente designada *Comisión de Principios y Normas Contables Públicas*) na área da contabilidade pública espanhola, tiveram como consequência a aprovação dos seguintes documentos:

- *principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas* – este documento, aprovado no ano de 2004, foi a base conceptual e metodológica para a implementação do sistema de contabilidade analítica para a administração pública;
- *consolidación de cuentas anuales del sector público* – aprovado no ano de 2006. Este documento veio estabelecer critérios fundamentais com vista à elaboração de contas consolidadas para as entidades do setor público;
- *los indicadores de gestión en el ámbito del sector público* – este documento foi aprovado no ano de 2007 e teve como principal objetivo introduzir na contabilidade pública os indicadores de gestão, bem como reconhecer a utilidade da informação que os mesmos proporcionam.

No ano de 2007, foi aprovado um novo PGC para o setor privado (Decreto Real nº 1514/2007, de 16 de Novembro), que veio afetar a reforma da contabilidade para o setor público. Isto porque uma das maiores novidades no processo de harmonização internacional contabilística para as entidades do setor público foi a criação das IPSAS. Embora as IPSAS não sejam de carácter obrigatório, o IFAC recomenda que as mesmas sejam adotadas, uma vez que a sua utilização permitirá obter informação consistente e comparável entre as entidades do setor público dos vários países. Por conseguinte, desde a reforma da contabilidade

pública em Espanha, iniciada nos anos 80 do século passado, todas as reformas posteriores tiveram como premissa atingir o objetivo de normalização contabilística. Este processo seguiu três diferentes linhas:

- em primeiro lugar, teve por base os critérios de normalização contabilística aplicáveis às diversas administrações públicas espanholas;
- em segundo lugar, pretendeu-se que a normalização contabilística fosse efetuada de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis às entidades do setor privado;
- por último, tomou-se como referência as normas internacionais de contabilidade, nomeadamente as IPSAS (IGAE, 2010: Introdução, Sec.I, Pág. 36968).

Com a finalidade de dar continuidade ao processo de normalização contabilística, a IGAE iniciou o processo de modificação do PGCP'94, culminando com a aprovação de um novo plano, mediante a Ordem nº EHA/1037/2010, de 13 de Abril, do Ministério da Economia e da Fazenda de Espanha.

O novo PGCP foi elaborado com o objetivo de ser uma referência, aplicável a todas as entidades do setor público espanhol. Os três objetivos que se esperam alcançar são os seguintes (IGAE, 2010: I. *Disposiciones Generales*, sec.I, pág. 36969):

- melhorar a qualidade de informação contabilística no setor público espanhol – através da adaptação do PGCP'2010 às IPSAS, em aspetos considerados necessários para a normalização da contabilidade;
- conseguir a normalização contabilística com o PGC do setor privado – tendo como modelo o PGC, com as necessárias adaptações inerentes ao setor público;
- incluir nas contas anuais do setor público a informação sobre os custos por atividade e indicadores orçamentais, financeiros e de gestão – com o objetivo principal de melhorar a gestão pública.

Por último, salientamos que o PGCP'2010 não aplica diretamente as IPSAS. Estas são uma referência para toda a contabilidade pública espanhola, sendo que

o processo de convergência com essas normas internacionais é uma adaptação e não uma adoção.

2.3.3 – FRANÇA

Desde os anos 60 do século passado que a contabilidade do setor público francês é baseada em legislação e documentos regulamentares (IFAC - PSC, 2003).

Segundo o documento emitido pelo PSC do IFAC (janeiro de 2003), recentemente deu-se início à discussão das questões relacionadas com a contabilidade do setor público, em França.

De forma a entendermos as práticas contabilísticas da administração pública francesa, torna-se necessário dividir o setor público em duas categorias:

- governo local, entidades públicas nacionais e fundos da segurança social;
- governo central (IFAC - PSC: 2003).

Desde o ano de 1982, que a Direcção-Geral de Contabilidade Pública iniciou um processo de reestruturação do quadro contabilístico para todo o setor público francês. Como consequência dessa reorganização, o documento emitido pelo PSC do IFAC refere que foram estabelecidas novas regras contabilísticas para as:

- entidades geridas localmente – hospitais (em 1988), cooperativas de habitação, serviços públicos industriais e comerciais (em 1989) e municípios (em 1997);
- entidades centrais ou nacionais – entidades públicas nacionais, com carácter administrativo (em 1998) e fundos da segurança social (em 2000).

O sistema de gestão pública iniciou uma reforma que teve como principal objetivo uniformizar o método de registo dos movimentos contabilísticos com o intuito de fornecer informação para o orçamento e contas.

Em França, este sistema é denominado por sistema “monista”, que tem por base a aproximação com os princípios e regras contabilísticas utilizadas pelo setor privado francês.

Para o orçamento e contas, os princípios adjacentes ao sistema “monista” prendem-se com:

- a execução baseada na contabilidade em base do acréscimo;
- um orçamento único e classificação contabilística;
- apresentação do orçamento por setores;
- as depreciações e provisões devem ser contabilizadas;
- a inclusão da dívida na apresentação do orçamento (IFAC - PSC: 2003).

Por outro lado, as contas do governo central, desde o ano de 1988, foram sujeitas a profundas alterações e revisões, de forma a estarem em conformidade com os princípios e regras utilizados pelo setor privado, que foram estabelecidas no Plano de Contabilidade Geral, no ano de 1982. Este documento constitui a base da estrutura da contabilidade do governo central.

Desde essa altura que se têm verificado uma série de reformas, visando os interesses específicos do governo central, sempre em convergência com as regras utilizadas pelo setor privado (IFAC - PSC: 2003).

O movimento reformista intensificou-se no ano de 1999 quando o relatório do grupo de trabalho de contabilidade segundo a base do acréscimo foi apresentado ao Ministério das Finanças francês. Os princípios e regras contabilísticos foram alterados de acordo com as necessidades específicas e com o conjunto de normas estabelecidos pelo órgão legislativo.

O sistema de gestão pública adotado pelo governo central, denominado sistema “dual”, tem como principais características:

- uma abordagem baseada em caixa, para a elaboração do orçamento;
- uma abordagem baseada no acréscimo, para as contas.

Segundo o documento elaborado pelo PSC do IFAC (janeiro de 2003), os maiores progressos relativamente às reformas da contabilidade pública francesa têm-se verificado ao nível do governo local, das entidades públicas nacionais e dos fundos da segurança social, comparativamente com o governo central.

Com a aprovação da norma constitucional do orçamento, em 01 de agosto de 2001, o Ministério das Finanças francês iniciou a implementação do projeto de contabilidade em base do acréscimo, em três áreas principais:

- organização do projeto – o orçamento do ano de 2002, criou um comité para as normas de contabilidade para o setor público – *Committee for Public Accounting Standards* (CPSAS) – que tem como principal tarefa rever e reforçar as novas normas de contabilidade para o setor público, propostas pelo Ministério das Finanças. Posteriormente à revisão e avaliação inicial, as normas alteradas são apresentadas ao organismo responsável pela emissão das normas de contabilidade para o setor privado – *National Accounting Council*. O segundo passo diz respeito à aprovação das normas pelo referido organismo, que serão aplicadas à contabilidade do governo central;
- novas normas de contabilidade – o desenvolvimento das normas contabilísticas do setor público deverá ter em conta que o projeto das normas deve ser proposto por um grupo de trabalho do Ministério das Finanças. Este projeto deverá ser submetido ao comité constituído por especialistas nas áreas da contabilidade pública e privada. O comité deverá trabalhar em conjunto com os representantes franceses do PSC do IFAC. Após esta etapa, as novas normas de contabilidade são submetidas ao órgão máximo – *National Accounting Council*;
- sistema de informação – a primeira fase do processo de modernização do sistema de informação governamental francês inclui a gestão de despesas. O novo sistema de informação contabilística e orçamental foi desenvolvido e implementado, ao qual foi atribuída a denominação de “ACCORD” (*Appllication Coordonnée de la Comptabilisation, d’Ordonnancement et de Règlement de la Dépense*) (IFAC – PSC: 2003).

Em França, as IPSAS começaram a ser introduzidas na contabilidade do setor público, ao nível do Estado, em 01 de janeiro de 2006, tendo sido claramente definidas treze normas relativamente às vinte e uma normas IPSAS emitidas à data pelo IPSASB. Posteriormente estas normas foram aplicadas a outras

entidades públicas, ministérios e seus serviços descentralizados, e a todas as entidades públicas nacionais.

2.3.4 – REINO UNIDO

As grandes reformas levadas a cabo pelo Ministério das Finanças do Reino Unido, no ano de 1866, introduziram o regime de contabilidade em base de caixa na elaboração das demonstrações financeiras. Este sistema foi utilizado pelas colónias britânicas durante cem anos (WYNNE, 2003).

HODGES e MELLETT (2006) referem que existe no setor público do Reino Unido, uma forte tradição na autorregulação de questões ligadas aos procedimentos de contabilidade, sendo os mesmos estabelecidos em consonância com a natureza burocrática da organização do governo.

No início dos anos 90 do século passado, foi anunciada a transição do regime em base de caixa para o regime em base do acréscimo, nos departamentos do governo central do Reino Unido (CONNOLLY, 2010).

Em 1994, no documento - *1994 Green Paper* - o governo do Reino Unido definiu que os princípios contabilísticos e as convenções a serem adotados na contabilidade em base do acréscimo deveriam seguir os princípios de contabilidade geralmente aceites (*UK Generally Accepted Accounting Practice*), utilizados na contabilidade do setor privado.

No ano de 1995, o governo emitiu um novo documento, denominado *White Paper*, cujo principal objetivo foi concluir a aplicação dos princípios contabilísticos baseados no regime do acréscimo, para o setor público. Este documento veio comprometer o governo no sentido de mudar para o *Resource Accounting and Budgeting* (RAB).

O RAB é uma abordagem baseada no regime do acréscimo, com aplicação no orçamento e na contabilidade governamental. Reflete o controlo do parlamento, bem como a mudança para a focalização nos *outputs* e não nos *inputs*. O RAB tem como propósito a adoção de técnicas inerentes ao regime de contabilidade em base do acréscimo (IFAC – PSC, 2002:§3).

No *White Paper*, o governo propôs a criação do *Financial Reporting Advisory Board* (FRAB), no ano de 1996, com vista a aconselhar o Ministério das Finanças na aplicação dos princípios e normas contabilísticos, para a elaboração das demonstrações financeiras com base no regime do acréscimo (IFAC – PSC: 2002).

Em 28 de Julho de 2000, o diploma legal - *Government Resources and Accounts Act* (GRAA) - veio revogar alguma legislação que estava em vigor desde 1866. Por outro lado, o referido documento veio fornecer apoio legal visando a mudança para o RAB e determinar as cláusulas para a preparação das contas do governo (*Whole of Government Accounts*) (IFAC – PSC: 2002).

Segundo CONNOLLY (2010), a introdução do regime em base do acréscimo na contabilidade de gestão e nas demonstrações financeiras dos departamentos governamentais do Reino Unido, ocorreu apenas em 2003.

Neste país, as normas que regem o regime de contabilidade em base do acréscimo são emitidas pelo Ministério das Finanças, no *Resource Accounting Manual* (RAM). Todos os departamentos do governo central devem seguir este manual quando elaboram as suas demonstrações financeiras.

O RAM tem como principais objetivos:

- estabelecer a maior parte dos conceitos e princípios contabilísticos a serem adotados na contabilidade em base do acréscimo;
- definir o formato das normas primárias e notas de apoio a serem incluídas nas contas de recursos;
- fornecer orientação sobre quais as entidades a incluir nas contas consolidadas dos departamentos;
- esboçar propostas e o ciclo de auditoria (LUNDQVIST: 2003).

A primeira versão do RAM data de julho de 1997. As novas versões são preparadas para cada ano financeiro e têm em consideração as normas de contabilidade emitidas pelo *Accounting Standards Board* (ASB).

O ASB é um organismo independente, criado em agosto de 1990, responsável pela emissão das normas de contabilidade para o setor privado – as *Financial Reporting Standards* (FRS).

O RAM estabelece que os preparadores do relato financeiro devem consultar o maior número de FRS, com vista a uma maior compreensão. Estas normas são aplicáveis às entidades governamentais do Reino Unido, com as necessárias adaptações inerentes ao setor público (LUNDQVIST: 2003).

O Ministério das Finanças do Reino Unido efetuou uma comparação entre as normas de contabilidade para o setor público emitidas pelo IFAC/PSC e o RAM. Esta comparação mostrou que a maioria do RAM cobre as mesmas áreas que as abrangidas pelo IFAC/PSC (LUNDQVIST: 2003).

O quadro 3 reflete os principais acontecimentos relativos à introdução do RAB no Reino Unido.

Quadro 3 – Principais acontecimentos associados à introdução do RAB

ANO	PRINCIPAL ACONTECIMENTO
1994	<i>Green Paper</i> publicado pelo HM Treasury
1995	White Paper publicado pelo HM Treasury
1998/99, 1999/00 e 2000/01	Anos decorridos para a elaboração da contabilidade, em base do acréscimo
1999	Período decorrido para a utilização dos orçamentos, em base do acréscimo
2001/02	Implementação em pleno da contabilidade, em base do acréscimo
2001/02 e 2002/03	Anos de transição dos orçamentos, em base do acréscimo
2003/04	Implementação total dos orçamentos, em base do acréscimo

FONTE: Elaboração própria com base em Connolly, C., Hyndman, N. (2010). Accruals accounting in the public sector: a road not always taken. IPA Seminar November 2010 – pág. 5 – Quadro nº1.

2.3.5 – NOVA ZELÂNDIA

O setor público da Nova Zelândia sofreu uma reforma profunda no final dos anos 80 e início dos anos 90 do século passado. Esta reforma modificou a gestão da administração pública, através da passagem de um sistema baseado no

cumprimento de normas e regras detalhadas e restritivas e com limites orçamentais de caixa, para um regime baseado na responsabilidade e no desempenho (IFAC - PSC, 1994).

Anteriormente à reforma, a gestão financeira das operações governamentais da Nova Zelândia era proveniente de um ciclo de controlo de despesas em base de caixa.

O Ministro das Finanças da Nova Zelândia – *Richardson* - no período compreendido entre 1990-1993, considera que as reformas desse país foram as mais ambiciosas comparativamente com outras verificadas no resto do mundo. A nível internacional, essas reformas estão na vanguarda dos sistemas dos governos centrais (IFAC – PSC, 1996).

De acordo com ATLUKORALA (2003), a Nova Zelândia, foi o primeiro país da OCDE a implementar na totalidade, a nível governamental, a base do acréscimo no orçamento e na contabilidade.

No documento emitido pelo IFAC – PSC (1996), *Richardson* refere que o processo de reformas foi realizado em duas etapas. A primeira teve por base a aprovação da Lei das Finanças Públicas, no ano de 1989 (*Public Finance Act 1989*), que passou a reger o novo regime financeiro.

O *Public Finance Act 1989* teve como principais objetivos:

- eliminar diversos controlos administrativos;
- definir o processo de aquisição em termos de realizações;
- tornar os gestores responsáveis pela gestão financeira dos departamentos;
- estabelecer os requisitos de informação departamentais e do Estado (IFAC – PSC, 1994).

As disposições elencadas na mencionada lei foram concebidas para clarificar as responsabilidades dos gestores e eliminar as suas responsabilidades em assuntos que não controlavam.

Para além dos objetivos atrás referidos, o *Public Finance Act 1989*, visou também a adoção de dotações orçamentais em base do acréscimo e a aplicação de práticas de contabilidade do setor privado nas atividades governamentais.

Os organismos públicos passaram a elaborar as demonstrações financeiras em base do acréscimo. Consequentemente, os governos passaram a ser capazes de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas (IFAC – PSC, 1996).

Esta transição produziu efeitos a partir de 01 de julho de 1991, sendo as primeiras demonstrações financeiras elaboradas pelo governo central, em base do acréscimo, em 30 de junho de 1992 (ROBB, 2007).

A segunda etapa relacionou-se com a determinação do governo da Nova Zelândia em aplicar, de forma sustentada, uma disciplina fiscal - *Fiscal Responsibility Act 1994*. Para atingir esse fim, o governo foi fortemente influenciado pela disponibilidade de informação produzida pela contabilidade. Isto porque possibilitou a aplicação de conceitos contabilísticos, principalmente o conceito de contabilidade em base do acréscimo, na elaboração dos orçamentos e na gestão fiscal (IFAC – PSC, 1996).

Os relatórios preparados com base no *Public Finance Act 1989* e no *Fiscal Responsibility Act 1994* devem ser elaborados em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceites (SIMPKINS, 1998).

Segundo ROBB (2007), na reforma da contabilidade do setor público na Nova Zelândia, houve a preocupação de se promover a adoção das alterações verificadas internacionalmente para o setor privado, quer aplicando diretamente as IFRS, emitidas pelo IASB, quer através da aplicação indireta das IPSAS, emitidas pelo IPSASB.

Segundo SIMPKINS (1998), um dos aspetos mais relevantes na emissão das normas de contabilidade na Nova Zelândia, é o estabelecimento de um conjunto de normas comuns para entidades do setor privado e do setor público. Entende-se que se deve aplicar os mesmos requisitos nos dois setores, a menos que exista uma questão que justifique a emissão de uma norma de contabilidade

específica. Uma outra característica significativa neste país prende-se com o facto de o governo não especificar as regras de contabilidade para o relato financeiro do setor público.

Na Nova Zelândia, o principal organismo que emite as normas de relato financeiro é o instituto *Financial Reporting Standards Board* (FRSB). Este organismo é também responsável por submeter as referidas normas ao *Accounting Standards Review Board* (ASRB), para aprovação (SIMPKINS: 1998).

O ASRB é uma entidade privada independente do governo, cujo principal objetivo é aplicar e administrar as normas de contabilidade.

As responsabilidades atribuídas à ASRB são verificadas a três níveis:

- aprovação das normas – revê as normas e aprova as normas de relato financeiro submetidas pelo FRSB;
- harmonização internacional – os membros da ASRB participam ativamente nos organismos internacionais e nos fóruns. Promove ainda a harmonização das normas de relato financeiro com a Austrália e a nível global;
- relato financeiro – o desenvolvimento do relato financeiro local é revisto e monitorizado pelo ASRB.

2.3.6 – ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

Nos Estados Unidos da América (EUA), em matéria contabilística, as normas de contabilidade são emitidas por organismos diferentes, consoante se trate:

- governos estaduais e locais;
- governo federal.

Segundo TORRES (2003), a reforma da contabilidade nos EUA, iniciou-se ao nível dos governos locais.

No que diz respeito aos governos estaduais e locais, em 1933, as normas de contabilidade foram formalmente estabelecidas pelo *National Committee on Municipal Accounting* (NCMA). A primeira norma emitida por este organismo foi no mês de janeiro do ano de 1934.

Em 1948, o mencionado organismo passou a ser o *National Committee on Governmental Accounting* (Committee), em parte por reconhecer o papel importante que os governos federais desempenhavam na regulação dos governos locais (IFAC – PSC, 2006:6).

No ano de 1973, foi criado o *National Council on Governmental Accounting* (NCGA), cujo principal objetivo foi reexaminar o modelo de relato financeiro.

De acordo com o documento informativo datado de Março de 2006 (IFAC – PSC, 2006:6), o NCGA, durante os onze anos da sua existência, emitiu “(...) sete declarações, 11 interpretações e uma declaração conceptual”.

Nesse mesmo ano – 1973 - as normas de contabilidade emitidas pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) - organismo responsável pela emissão das normas de contabilidade para o setor privado - foram objeto de aplicação aos governos estaduais e locais dos EUA. Contudo, existiam defensores de que os objetivos da estrutura conceptual das referidas normas não eram apropriados para o setor público, pelo que no ano de 1984, foi criado um novo organismo de normalização para os governos estaduais e locais: o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB).

O GASB é um organismo independente, que tem como principal objetivo emitir e implementar normas de contabilidade e de relato financeiro para os governos estaduais e locais dos EUA. Até à presente data, o GASB emitiu sessenta e duas normas, cinco declarações conceptuais, seis interpretações e noventa e nove boletins técnicos.

Os relatórios financeiros produzidos pelos governos estaduais e locais americanos, acerca de 70 anos, eram baseados principalmente nos recursos financeiros correntes, focalizando-se na mensuração dos fluxos de caixa e na base do acréscimo modificada.

Em junho de 1999, o GASB emitiu um documento de trabalho para a elaboração dos relatórios financeiros dos governos estaduais e locais - a norma número 34

(Basic Financial Statements – and Management’s Discussion and Analysis – for State and Local Governments).

A referida norma número 34 inclui três partes “(...)”:

- *análise e discussão da gestão (MD&A) – informação suplementar que aparece no início do relatório financeiro;*
- *documentos financeiros básicos – agregados, a nível governamental, e demonstrações financeiras de fundos, incluindo as divulgações;*
- *informação suplementar exigida – informação adicional em forma de cronograma que acompanha os documentos financeiros básicos” (IFAC – PSC, 2006:13).*

Após a emissão da referida norma, o GASB estipulou um prazo para os governos estaduais e locais implementarem a referida norma, consoante a sua dimensão:

- governos estaduais e locais de grande dimensão – três anos;
- governos locais de média dimensão – quatro anos;
- governos locais de pequena dimensão – cinco anos (IFAC - PSC, 2006).

Relativamente ao governo federal dos EUA, desde os anos 90 do século passado, a emissão das normas de relato financeiro é da inteira responsabilidade de três organismos:

- *General Accounting Office (GAO. Recentemente designado por Government Accountability Office);*
- *United States Treasury;*
- *Office of Management and Budget.*

Em 1990, os referidos organismos criaram o FASAB, cuja missão é o desenvolvimento de normas e princípios de contabilidade para o governo americano. Até ao presente momento, o referido organismo emitiu trinta e nove declarações, sete interpretações e seis boletins técnicos.

Com vista a obtermos uma melhor perspetiva sobre o papel das normas de contabilidade internacional no processo de implementação do regime de contabilidade, em base do acréscimo, nos EUA, será conveniente efetuarmos uma pequena reflexão no tempo. Isto é, devemos ter presente que o GASB e o FASAB emitiram as normas de contabilidade em base do acréscimo no ano de

1990. Contrariamente, o IPSASB, emitiu a primeira norma de contabilidade para o setor público – IPSAS 1 - Apresentação das Demonstrações Financeiras – em maio do ano de 2000 (IFAC – PSC, 2006).

No âmbito dos relatórios financeiros governamentais, os requisitos exigidos pelo GASB e pelo FASAB, são substancialmente idênticos aos exigidos pelo IPSASB, uma vez que as demonstrações financeiras são elaboradas em base do acréscimo e envolvem todas as entidades governamentais. Contudo, existem algumas diferenças verificadas entre os modelos de relato financeiro do GASB e do IPSASB, principalmente no que diz respeito à elaboração de relatórios de fundos, exigido pelo organismo dos EUA.

Em ambos os modelos – GASB e IPSASB - as diferenças encontradas são verificadas a nível conceptual, desenvolvimento e técnico.

Segundo o documento informativo datado de março de 2006 (IFAC – PSC, 2006:31), existe conformidade nos requisitos fundamentais da normalização nos EUA e no exterior. Por exemplo, na comparação entre os objetivos dos relatórios financeiros mencionados na declaração conceptual número 1, do GASB, na declaração conceptual número 1, do FASAB, e na IPSAS número 1, do IPSASB.

[ESTA PÁGINA FOI INTENCIONALMENTE DEIXADA EM BRANCO]

PARTE II – ESTUDO EMPÍRICO

CAPÍTULO 3 – IDENTIFICAÇÃO DO PROBLEMA, QUESTÕES E METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

3.1 – PROBLEMA E QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO

A primeira parte do presente trabalho académico – revisão de literatura – refere-se à fundamentação teórica que pretendemos adotar para tratar o tema desta dissertação – a normalização contabilística internacional para o setor público – e, consequentemente o problema da nossa investigação.

Quanto ao enquadramento da problemática de estudo em causa, podemos mencionar que o normativo nacional aplicado às Autarquias Locais – o POCAL – teve a sua origem no POCPL que, por sua vez, se baseou no POC e nas diretrizes contabilísticas, do setor privado. O POC foi abolido pelo Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, que aprovou o SNC, que entrou em vigor no dia 01/01/2010.

O SNC constitui uma reforma estrutural em todo o sistema contabilístico nacional, para o setor privado e resulta da estratégia da UE de adaptação dos normativos nacionais de cada estado-membro às normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB.

De acordo com a revisão de literatura, a estratégia da UE, em matéria de normalização contabilística para o setor público, é a sua adaptação às normas emitidas pelo IPSASB, denominadas IPSAS, que por sua vez são adaptações das normas estabelecidas pelo IASB, designadas IFRS.

Notámos ainda que alguns países pertencentes à UE, designadamente Espanha, França e Reino Unido, já tiveram a preocupação de direcionar as normas contabilísticas nacionais para o setor público, no sentido das IPSAS.

Embora em Portugal ainda não se tenha verificado o início de uma nova reforma da normalização contabilística para o setor público, do que aferimos na revisão de literatura, parece-nos que esta nova reforma tenderá a seguir a tendência dos

países acima referidos, indo de encontro à estratégia da UE. Neste contexto, identificámos o seguinte problema de investigação:

Qual o impacto da eventual adoção, em Portugal, das IPSAS no relato financeiro das Autarquias Locais?

Dentro desta problemática, identificámos algumas questões de investigação:

Será que o POCAL difere significativamente do preconizado nas IPSAS?

Se o POCAL difere das IPSAS, o impacto da aplicação das IPSAS às Autarquias Locais dá-se ao nível da valorização dos ativos e passivos?

Se o POCAL difere das IPSAS, o impacto da aplicação das IPSAS às Autarquias Locais dá-se ao nível da apresentação das demonstrações financeiras?

Se o POCAL difere das IPSAS, o impacto da aplicação das IPSAS às Autarquias Locais dá-se ao nível das divulgações?

Considerando a eventual adoção do normativo internacional, procuramos dar resposta às questões de investigação, confrontando o normativo contabilístico português – POCAL - com as normas internacionais contabilísticas para o setor público - IPSAS - de forma a identificarmos as potenciais alterações nas demonstrações financeiras das Autarquias Locais.

3.2 – METODOLOGIA

Para COLLIS e HUSSEY (2005), citados por SEGURA *et al.* (2010:3), a escolha do paradigma de investigação define a metodologia a ser utilizada. Assim, é possível adotar diversas metodologias, sendo a que seguimos, enquadrada no paradigma fenomenológico³.

³ De acordo com SEGURA *et al.* (2010:4), a fenomenologia “(...) é a descrição daquilo que se torna visível ou, mesmo, a ciência cujo fim ou objectivo é a exposição circunstanciada deste fenómeno (...)”.

No âmbito da abordagem fenomenológica, cujo principal objetivo é descrever um determinado fenómeno, optámos pelo método de estudo de caso.

O estudo de caso é uma abordagem metodológica de investigação que pressupõe a análise exaustiva e profunda de vários aspetos de um fenómeno, de um problema, de uma situação específica: o “caso”. Tem como objeto de investigação um elemento particular que pode ser, por exemplo: uma organização, uma comunidade, ou mesmo uma decisão.

De acordo com YIN (1994), citado por COUTINHO (2011:294), o estudo de caso é “(...) *uma investigação empírica que investiga um fenómeno no seu ambiente natural, quando as fronteiras entre o fenómeno e o contexto não são bem definidas (...)*”, utilizando-se múltiplas fontes de evidência.

Existem algumas controvérsias entre os investigadores no que diz respeito ao enquadramento do estudo de caso nas diversas modalidades de investigação – planos qualitativos, quantitativos ou mistos. Contudo, dado que o estudo de caso assume a natureza descritiva, a grande maioria dos investigadores é unânime em enquadrar o estudo de caso no paradigma de investigação qualitativa.

A perspetiva qualitativa é caracterizada por requerer “(...) *informações, dados e evidências impossíveis de serem mensurados por meios de técnicas e métodos estatísticos, exigindo interpretações, descrições e análises de informações não passíveis de serem expressas por meio de dados e números (...)*” SEGURA *et al.* (2010:5).

A nível metodológico, a investigação do tipo qualitativa tem por base o método indutivo, que é um “*processo mental que, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas*” (RODRIGUES, 2007:11).

Segundo COUTINHO (2011), a perspetiva qualitativa na relação teoria-prática é uma investigação de carácter prático. Acresce que “*A teoria é de tipo interpretativo, ou seja, não é anterior aos dados mas surge a partir desses mesmos dados, numa relação constante e dinâmica com a prática (...)*”

(COUTINHO, 2011:27). Por conseguinte, o problema ou a problemática de estudo neste tipo de investigação dependerá de questões meramente práticas.

Face ao exposto, e considerando que a escolha da metodologia deve ser feita em função da natureza da problemática de investigação a estudar, reconhecemos a importância da metodologia de investigação qualitativa ou interpretativa, uma vez que entendemos ser a mais adequada ao problema desta investigação.

O caso que vamos estudar é a Câmara Municipal de Estarreja, doravante designada por CME. A CME que, por ser uma Autarquia Local, integra o SPA.

3.2.1 – RECOLHA DE DADOS

No que diz respeito ao procedimento de recolha de dados, o estudo de caso recorre a diversos instrumentos e técnicas inerentes à investigação qualitativa, entre os quais, o diário de bordo, a entrevista, o relatório e a observação, permitindo obter dados de diferentes tipos e possibilitar o cruzamento de informação (BRUNHEIRA, s/d, citado por ARAÚJO *et al.* (2008:14)). Neste contexto, os instrumentos utilizados nesta investigação serão o relatório e as entrevistas informais.

Os relatórios serão realizados para sistematizar a informação contabilística recolhida na CME, de forma a possibilitar a elaboração e análise das demonstrações financeiras da entidade em estudo. As entrevistas informais serão efetuadas junto do técnico municipal da área da contabilidade, com vista a reunir informação contabilística adicional, designadamente quanto às IPSAS números 11 (contratos de construção), 21 (Imparidade de ativos não geradores de caixa) e 26 (Imparidade de ativos geradores de caixa), tendo como principal objetivo retirar conclusões sobre os impactos da eventual adoção do normativo internacional nas demonstrações financeiras da CME.

Relevamos que no presente estudo de caso começaremos por analisar as IPSAS - identificadas no quadro 2 - e por fazer uma análise daquelas que são aplicáveis à CME. Seguidamente faremos a comparação das IPSAS aplicáveis à CME com o POCAL com o objetivo de identificar as diferenças entre os dois normativos.

Finalmente analisaremos os eventuais impactos que tais diferenças poderão implicar no relato financeiro da CME, caso esta Autarquia Local adotasse as IPSAS. Para isso, além da comparação dos normativos, serão analisadas as demonstrações financeiras individuais da CME, que fazem parte dos documentos de prestação de contas do ano de 2010.

O propósito deste trabalho não é aplicar as disposições transitórias, incluídas em cada IPSAS analisada, mas sim avaliar o impacto que a alteração no normativo contabilístico poderá ter no relato financeiro da CME.

No plano de recolha de dados, e tendo como propósito utilizar múltiplas fontes de dados – aspeto fundamental no método do estudo de caso – constará a pesquisa documental. Serão recolhidos e analisados documentos institucionais da CME, designadamente, relatórios de gestão e de prestação de contas dos anos económicos de 2002 (reporte ao balanço inicial da entidade), 2009 e 2010, balanço social referente ao ano de 2010, sistema de controlo interno e manual da qualidade. Esta documentação será importante para validar as evidências e/ou acrescentar informação à nossa investigação.

[ESTA PÁGINA FOI INTENCIONALMENTE DEIXADA EM BRANCO]

CAPÍTULO 4 – ESTUDO DE CASO: A CÂMARA MUNICIPAL DE ESTARREJA

4.1 – CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE

4.1.1 – ENQUADRAMENTO GEOGRÁFICO, DEMOGRÁFICO E SOCIOECONÓMICO

A Autarquia Local em estudo – Câmara Municipal de Estarreja (CME) – localiza-se na freguesia de Beduído, concelho de Estarreja. É parte integrante da sub-região do Baixo Vouga, situando-se na zona litoral da Região Centro de Portugal. Administrativamente pertence ao distrito de Aveiro, inserindo-se na área territorial da Ria de Aveiro.

O concelho de Estarreja estende-se por uma área de 108,11Km² e abrange sete freguesias: Avanca, Beduído, Canelas, Fermelã, Pardilhó, Salreu e Veiros.

De acordo com os dados estatísticos - resultados preliminares do CENSOS 2011 - realizados a nível nacional pelo Instituto Nacional de Estatística (INE), no ano de 2011 - verificamos que no concelho de Estarreja a população residente é de 27.119 habitantes, dos quais 48,16% são do sexo masculino e 51,84%, do sexo feminino. A densidade populacional é de 250,85 habitantes/ Km², existindo neste concelho 12.915 alojamentos familiares, distribuídos por 11.155 edifícios.

Em termos socioeconómicos e de acordo com os dados disponíveis (CENSOS 2001), o número de pessoas que se encontravam empregadas era de 12.135, sendo que 878 indivíduos estavam em situação de desemprego (considerando 28.182 habitantes residentes no concelho de Estarreja no ano de 2001).

Do mesmo estudo de 2001, concluímos que Estarreja é um concelho maioritariamente liderado pelo setor secundário (indústria e construção civil), totalizando 49,53%, logo seguido do setor terciário (comércio e serviços), com 46,21% e por último pelo setor primário (agricultura), com 4,25%.

4.1.2 – ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

O Município de Estarreja (ME) é uma pessoa coletiva de direito público, com o Número de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC) 501 190 082. A Classificação

Portuguesa das Atividades Económicas (CAE) adstrita ao ME é o 75113 “Administração Local”.

De acordo com o nº 2, do artigo 2º, da Lei nº 169/99, de 18 de setembro, com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei nº 5-A/2002, de 11 de janeiro – que estabelece o regime jurídico do funcionamento dos órgãos dos municípios e das freguesias, bem como as suas competências – os órgãos representativos do município são a assembleia municipal e a câmara municipal.

Neste sentido, a CME é o órgão executivo do ME, estando o regime jurídico de funcionamento e as suas competências estabelecidos no artigo 56º e seguintes da referida Lei nº 169/99, de 18 de setembro.

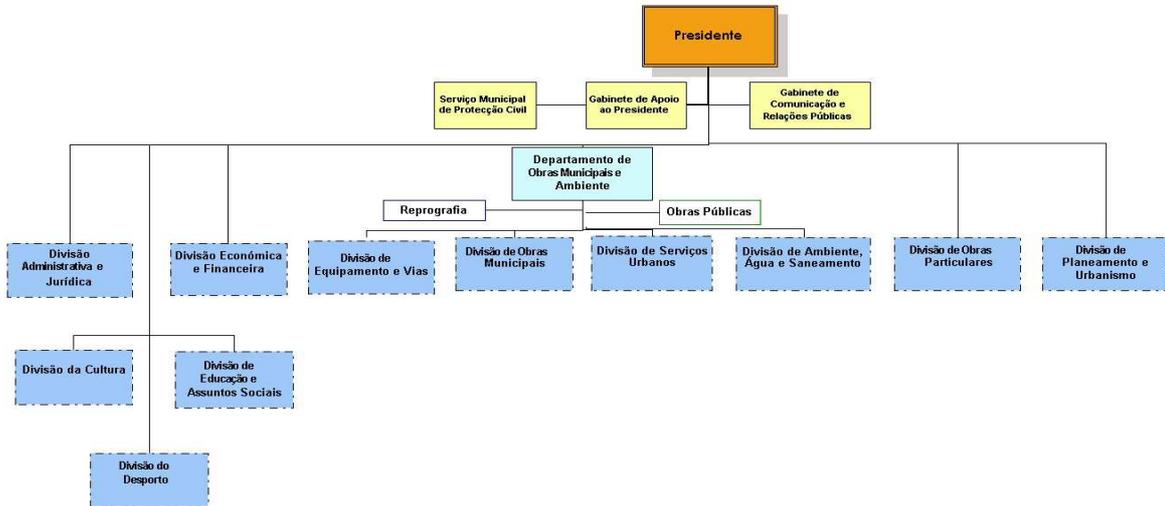
Segundo o ponto 4 “descrição sumária das atividades”, mencionado no DOC-12/TC – Caracterização da Entidade, incluído nos documentos de prestação de contas da CME do ano de 2010, esta Autarquia Local tem como principais áreas de atuação, que se enquadram nas atribuições (Lei nº 159/99, de 14 de setembro) e competências (Lei nº 169/99, de 18 de setembro) as seguintes “(...)”:

- *administração urbanística e ordenamento do território;*
- *promoção do desenvolvimento social e económico;*
- *ambiente;*
- *salubridade e saneamento básico;*
- *transportes e comunicações;*
- *cultura;*
- *tempos livres;*
- *desporto;*
- *educação;*
- *saúde;*
- *proteção e segurança;*
- *património;*
- *entre outras”.*

No ano de 2004 foi publicado na II Série do Diário da República de 26 de maio de 2004, pelo Aviso nº 3998/2004 (2ª série) – AP, o Regulamento Interno dos Serviços, Estrutura Orgânica e Quadro de Pessoal da CME, com o propósito de estabelecer e definir a organização interna e o funcionamento dos serviços

municipais, designadamente, as suas atribuições e competências. Foi igualmente publicado no mencionado aviso, o organigrama da organização, conforme figura 1:

Figura 1 – Estrutura orgânica dos serviços da Câmara Municipal de Estarreja



FONTE: Extraído do Relatório de Atividades e Prestação de Contas 2010 da Câmara Municipal de Estarreja.

De acordo com os dados retirados do Balanço Social⁴ da CME, reportado a 31 de dezembro de 2010, constatamos que o número total de funcionários nesta Autarquia é de 269, cuja distribuição por grupos profissionais se apresenta no quadro 4.

Quadro 4 – Efetivos por grupo profissional da Câmara Municipal de Estarreja

GRUPO PROFISSIONAL	NÚMERO TOTAL DE EFETIVOS
Dirigente Superior	5
Dirigente	9
Técnico Superior	68
Informática	2
Assistente Técnico	67
Assistente Operacional	118

FONTE: Elaboração própria com base no Balanço Social 2010 da Câmara Municipal de Estarreja

⁴ O Balanço Social da Câmara Municipal de Estarreja foi elaborado com o objetivo de dar cumprimento ao preconizado no Decreto-Lei nº 190/96, de 9 de outubro.

Após a análise do quadro supra, verificamos que o grupo profissional que detém o maior número de efetivos na CME é o de “Assistente Operacional” (43,87%), logo seguido pelo grupo profissional de “Técnico Superior” (25,28%) e “Assistente Técnico” (24,91%).

Relativamente ao grau habilitacional, e considerando os dados extraídos do Balanço Social do ano de 2010, constatamos que a Licenciatura é o nível habilitacional predominante, com 79 indivíduos (29,37%).

Realçamos ainda que o número de funcionários da CME detentores do 12º ano de escolaridade, 57 indivíduos (21,19%), e o número de funcionários da CME detentores da 4ª classe, 46 indivíduos (17,10%) tem um grande peso na estrutura habilitacional da Autarquia.

4.1.3 – PRESTAÇÃO DE CONTAS, SISTEMA DE CONTROLO INTERNO E CERTIFICAÇÃO DA QUALIDADE

Anteriormente à aprovação do POCAL, o sistema contabilístico da CME baseava-se estritamente no regime de caixa, de forma a dar cumprimento às regras orçamentais. As operações realizadas envolviam apenas fluxos financeiros, ou seja, os registos contabilísticos restringiam-se a pagamentos e recebimentos, em regime unigráfico.

Com a aprovação do POCAL, em 1999, o novo sistema contabilístico da CME teve que passar a integrar a contabilidade orçamental, a patrimonial e a de custos.

Neste contexto, no ano de 2000, a CME encetou procedimentos internos, que se traduziram em profundas transformações organizativas na sua estrutura administrativo-financeira, nomeadamente a aquisição de *software* específico, denominado Sistema Integrado de Gestão Municipal (SIGMA), a contratação de dois técnicos superiores de contabilidade, bem como de um técnico superior de informática, tendo como principal objetivo a adequação técnica às novas exigências que o POCAL veio introduzir.

Em 12 de novembro de 2001, a CME aprovou o sistema de controlo interno, para dar cumprimento ao estabelecido na alínea a), do nº7, do artigo 64^a, da Lei nº 169/99, de 18 de setembro, bem como ao mencionado no ponto 2.9.3, do POCAL. Este regulamento entrou em vigor na referida entidade a 1 de janeiro de 2002.

Conforme referido no nº1, do artigo 1º do sistema de controlo interno da CME, este documento “(...) *visa estabelecer um conjunto de regras definidoras de métodos e procedimentos de controlo que permitam assegurar o desenvolvimento das actividades relativas à evolução patrimonial, de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos activos, prevenção e detecção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exactidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável*”. Tem também como propósito “(...) *assegurar o cumprimento das disposições legais e das normas internas aplicáveis às actividades municipais e a verificação da organização dos respectivos processos e documentos*” (nº2, do artigo 1º, do sistema de controlo interno da CME).

A mencionada norma de controlo interno não sofreu, até à presente data, qualquer atualização. Contudo, verificamos que nos documentos de prestação de contas da Autarquia em estudo, referente ao ano de 2010, a organização interna da entidade foi alterada, nomeadamente a estrutura orgânica, em 10/01/2011, o quadro de pessoal e a reestruturação de serviços, em 26/05/2004.

Na nossa perspetiva, julgamos que as alterações verificadas no ano de 2004, que estão refletidas no preâmbulo do Regulamento Interno dos Serviços, Estrutura Orgânica e Quadro de Pessoal, nomeadamente a “(...) *transferência de competências da Administração Pública, que implicam a existência de novas funções, e a necessidade de se criar uma estrutura mais aligeirada e menos burocrata (...)*”, teriam constituído, nessa data, uma razão plausível para que a entidade procedesse à atualização do sistema de controlo interno.

Quanto às alterações da estrutura orgânica verificadas em 2011, parece-nos que seria conveniente a CME atualizar a norma de controlo interno, uma vez que já decorreram 10 anos desde a data da sua aprovação.

O referido sistema de controlo interno está a ser cumprido pelos serviços municipais, mediante a disponibilização de manuais de procedimentos, fluxogramas (referentes, por exemplo, às receitas, despesas, cheques, faturas, entre outros) e instruções de trabalho, por parte da divisão económica e financeira da CME.

É de salientar que os mencionados documentos vão sendo atualizados, tendo em conta os requisitos exigidos por novos normativos legais.

A partir do mês de abril de 2002, a CME passou a adotar, exclusivamente, o POCAL, tendo aprovado o Inventário e o Balanço Inicial, à data de 01/01/2002, em 18 de abril de 2002 (aprovado em Assembleia Municipal em 30/04/2002). Foi neste mesmo ano que a entidade elaborou e apresentou o primeiro relatório de prestação de contas, segundo o preconizado no mencionado sistema contabilístico.

Relativamente à elaboração do Inventário e Balanço inicial, constatámos que a CME não recorreu a qualquer entidade externa no sentido de proceder ao arrolamento e conseqüente valorização do património municipal. No caso do arrolamento dos bens móveis e imóveis, propriedade da referida entidade, o trabalho foi realizado por todos os serviços municipais.

Quanto à avaliação do imobilizado, os serviços municipais notaram que determinados bens não estavam registados na contabilidade pelo seu custo de aquisição⁵, pelo que foi criada uma comissão de avaliação pluridisciplinar (nomeada em reunião de Câmara Municipal no dia 18 de setembro de 2000), constituída por técnicos municipais especializados nas áreas de contabilidade, economia, direito e engenharia, no sentido de possibilitar a fixação de valores o mais próximo da realidade.

⁵ De acordo com o preconizado no capítulo 4 do POCAL, o ativo imobilizado deve ser mensurado ao custo de aquisição ou ao custo de produção, estabelecendo como critério valorimétrico alternativo, a adoção do valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial definido nos termos legais.

A primeira reunião de trabalho da referida comissão foi realizada em fevereiro do ano de 2002, onde foram constituídos grupos de trabalho, responsáveis pelas seguintes áreas:

- escolas e edifícios municipais;
- rede viária (estradas, arruamentos e águas e saneamento);
- jardins e praças públicas;
- terrenos;
- bens móveis – equipamento de transporte e equipamento básico;
- bens móveis – equipamento administrativo;
- bens móveis – ferramentas e utensílios;
- fundos documentais (livros).

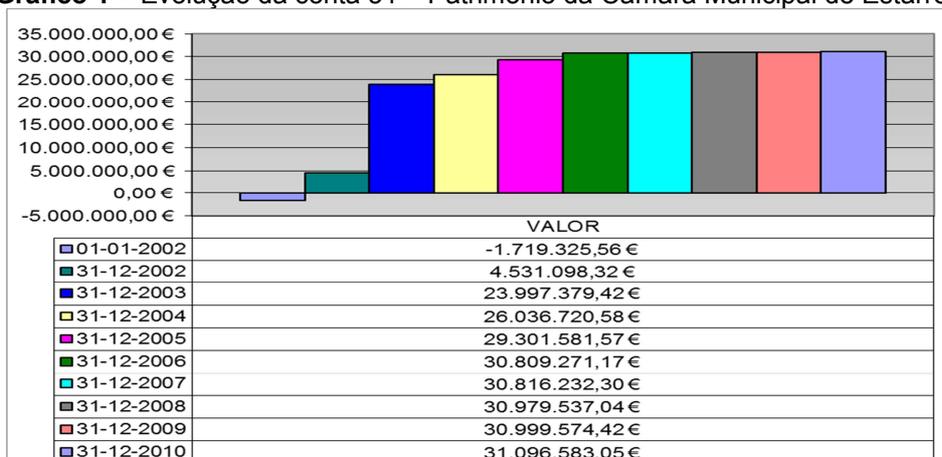
Nessa mesma reunião, foram ainda decididos critérios técnicos de avaliação, por área, tendo a mencionada comissão de avaliação optado por avaliar os bens do património municipal pelo seu justo valor⁶.

De acordo com as notas explicativas da classe 5 – Fundo Patrimonial, do POCAL, a conta patrimonial 51 – Património regista “(...) *os fundos relativos à constituição da entidade, resultantes dos activos e passivos que lhe sejam consignados, bem como as alterações subsequentes que venham a ser formalmente autorizadas. No caso das entidades já constituídas, considera-se que o valor desta conta, na abertura do primeiro ano em que vigora o POCAL, é equivalente à diferença entre os montantes activos e os passivos e das importâncias reconhecidas das restantes contas da classe 5*”.

Neste sentido apresentamos na página seguinte o gráfico 1, que demonstra a evolução da conta 51 – Património da CME, no período compreendido entre 01/01/2002 a 31/12/2010.

⁶ Segundo o nº 2, da Diretriz Contabilística nº13 (conceito de justo valor), “*Justo valor é a quantia pela qual um bem (ou serviço) poderia ser trocado, entre um comprador conhecedor e interessado e um vendedor nas mesmas condições, numa transacção ao seu alcance*”.

Gráfico 1 – Evolução da conta 51 – Património da Câmara Municipal de Estarreja



FONTE: Elaboração própria com base nos balanços dos anos 2002 a 2010 da Câmara Municipal de Estarreja.

Constatamos que à data de 01/01/2002, o património inicial apresenta um valor negativo de 1.719.325,56€. Esta situação prende-se com o atraso verificado na valorização dos ativos da CME aquando da elaboração do Inventário e Balanço Inicial, à data de 01/01/2002. A partir daí a tendência tem sido positiva, fruto das atualizações constantes dos valores ativos, sendo o valor à data de 31/12/2010 de 31.096.583,05€.

Após análise ao gráfico 1, podemos concluir que a CME envidou esforços no sentido de atualizar o valor contabilístico do seu património municipal. Desta forma, concluímos ainda que o balanço anual reflete a realidade económica e financeira fidedigna da entidade, no que diz respeito à sua situação patrimonial.

Dos objetivos estratégicos da CME, podemos referir a modernização administrativa, o rigor na gestão e o desenvolvimento económico e financeiro, bem como a preocupação em implementar a certificação da qualidade.

O processo de certificação da qualidade teve início no mês de março do ano de 2005, tendo a referida entidade começado por elaborar um plano de implementação, onde foram delineadas seis fases para a sua concretização e respetiva calendarização, conforme demonstramos no quadro 5.

Quadro 5 – Plano de implementação do sistema de gestão da qualidade na Câmara Municipal de Estarreja

FASE	DESCRIÇÃO	CALENDARIZAÇÃO
1ª	Apresentação do plano de implementação da qualidade. Consciencialização e decisão por parte dos órgãos de gestão (executivo) de que a qualidade é um ponto fulcral para a modernização administrativa/autárquica.	Março/2005
2ª	Criação de um conselho da qualidade, constituído pelo executivo, gestor da qualidade, chefias do departamento e das divisões municipais, setores de informática e de comunicação. Aprovação da política da qualidade da CME.	Maior/2005
3ª	Inclusão dos funcionários no processo de certificação da qualidade.	Dezembro/2005
4ª	Análise dos processos de trabalho anteriores à fase de implementação da certificação da qualidade, reunir documentação no âmbito da certificação (por exemplo: elaborar o manual da qualidade) e processo de pré-certificação.	Junho/2006
5ª	Autoavaliações, auditorias internas, ações corretivas e preventivas, auditorias externas e certificação.	Dezembro/2006
6ª	Avaliação dos resultados e do desempenho, auditorias externas de acompanhamento, implementação de medidas corretivas e preventivas, planeamento e melhoria.	Ano de 2007

FONTE: Elaboração própria com base numa apresentação da Câmara Municipal de Estarreja.

A CME recorreu à empresa “Tecnin – Training, S.A.”, cuja prestação de serviços consistiu no apoio à implementação do sistema de gestão da qualidade, nomeadamente na elaboração do manual da qualidade, mapas dos processos, procedimentos, instruções de trabalho, modelos e registos. Visou também preparar a entidade para a auditoria de concessão da certificação da qualidade, em maio do ano de 2007, pela empresa “Lusaenor, Lda.”.

Neste sentido, a CME passou a ser certificada pela norma de aplicação: NP EN ISO 9001:2000 (atualmente NP EN ISO 9001: 2008), a partir do dia 17/07/2007 (certificação válida até ao dia 17/07/2010), correspondendo ao primeiro ciclo de certificação.

No âmbito do segundo ciclo de certificação do sistema de gestão da qualidade, no mês de abril do ano de 2010, a referida empresa “Lusaenor, Lda.” realizou uma auditoria de acompanhamento, tendo renovado a certificação da qualidade da CME até ao dia 17/07/2013.

Atualmente, o sistema de gestão da qualidade da CME conta com 38 processos certificados⁷, abrangendo cerca de 215 funcionários.

Por último, no que diz respeito aos três subsistemas de organização de informação (orçamental, patrimonial e de custos), o único subsistema que ainda não se encontra em pleno funcionamento na CME é o da contabilidade de custos. Contudo, a referida entidade está a reunir esforços nesse sentido, nomeadamente no que diz respeito à centralização de informação na aplicação informática de contabilidade, mediante informação produzida pelas outras aplicações, como por exemplo: recursos humanos, gestão de imobilizado, gestão de máquinas e gestão de atividades municipais.

A entidade prevê que no ano de 2012 o referido subsistema do POCAL esteja a funcionar em pleno, para que seja possível a sua integração nos restantes subsistemas – contabilidade orçamental e contabilidade patrimonial.

4.2 – DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

4.2.1 – CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA E MÉTODOS ESPECÍFICOS

Após analisarmos o ponto 8.2.3 das Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados (NBDR) dos documentos de prestação de contas do ano de 2010 da CME, concluímos que os critérios de valorimetria do imobilizado, existências, dívidas de e a terceiros e disponibilidades, bem como outros métodos específicos – caso do regime de provisões e das amortizações - estão a ser aplicados nas demonstrações financeiras da referida entidade, conforme mencionado no quadro 6.

⁷ Os 38 processos certificados na CME são: gestão da comunicação, metrologia, atendimento ao munícipe, biblioteca, museologia, recursos humanos, gestão e melhoria, controlo da qualidade das linhas de água, obras particulares, informática, espaço internet, divisão económica e financeira (aprovisionamento, contabilidade e tesouraria, gestão patrimonial, gestão orçamental, candidaturas), expediente geral, gestão e manutenção de espaços verdes, estudos e projetos, obras por administração direta, gestão do parque de viaturas e equipamentos municipais, trânsito, toponímia e atribuição do número de polícia, planeamento urbanístico, inventariação e gestão da informação geográfica, programa casa melhor, transportes escolares, cartão sénior, fomento do desporto, gestão das instalações desportivas, fiscalização, contra ordenações e execução fiscal, empreitadas e obras públicas, cine-teatro, higiene e limpeza pública, arquivo, bioria, taxas, licenças e mercados.

Quadro 6 – Critérios de valorimetria e métodos específicos aplicados nas demonstrações financeiras da Câmara Municipal de Estarreja

CLÁUSULA DO POCAL	CRITÉRIOS DE VALORIMETRIA UTILIZADO PELA CÂMARA MUNICIPAL DE ESTARREJA (ponto 8.2.3, das NBDR, do ano de 2010)
4.1 - Imobilizações	<p>Regra geral, os bens inerentes às imobilizações estão mensurados pelo seu custo de aquisição ou de produção. Contudo, quando não é conhecido esse valor, a CME valoriza os ativos do imobilizado pelo seu valor de avaliação (de acordo com os critérios técnicos definidos pela comissão de avaliação). Quando não existe a possibilidade de atribuir valor a determinados bens do ativo do imobilizado, os mesmos assumem o valor zero até serem objeto de uma grande reparação, assumindo então este valor.</p> <p>Os bens do ativo do imobilizado obtidos a título gratuito são valorizados atendendo ao critério do justo valor.</p> <p>Relativamente aos bens de domínio público, cuja gestão e responsabilidade estão sob a alçada da CME, seguem os critérios mencionados nos parágrafos anteriores.</p> <p>Os investimentos financeiros encontram-se valorizados pelo seu preço de aquisição. No caso de existirem lucros ou prejuízos associados aos mesmos, a entidade contabiliza-os nos períodos a que os mesmos dizem respeito.</p> <p>No cálculo das amortizações dos ativos do imobilizado é utilizado o método das quotas constantes – regime dos duodécimos.</p> <p>As despesas de investigação e de desenvolvimento amortizam-se em cinco anos.</p> <p>No caso dos bens do ativo imobilizado, sujeitos a depreciação num só exercício, "(...) são totalmente amortizados no ano de aquisição ou de produção, ...cujos valores não ultrapassem 80% do índice 100 da tabela salarial das carreiras do regime geral do sistema remuneratório da função pública, (...)" (ponto 8.2.3 das NBDR, do ano de 2010).</p>
4.2 – Existências	<p>As existências (matérias-primas, matérias subsidiárias e materiais de consumo) são valorizadas ao custo de aquisição, sendo o método de custeio das saídas de armazém adotado pela CME o do custo médio ponderado.</p>
4.3 – Dívidas de e a terceiros	<p>De acordo com o mencionado no ponto 8.2.3 das NBDR do ano de 2010 da CME, "As dívidas de terceiros e as dívidas a terceiros encontram-se expressas pelas importâncias constantes dos documentos que as titulam, não existindo dívidas em moeda estrangeira.". Nos casos em que existem incertezas de cobrança efetiva, por parte da CME, relativamente às dívidas de terceiros, a mencionada entidade constitui provisões segundo o preceituado no ponto 2.7.1, do POCAL, designadamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 50%, para dívidas em mora há mais de 6 meses e até 12 meses; • 100%, para dívidas em mora há mais de 12 meses.
4.4 - Disponibilidades	<p>Os depósitos em instituições financeiras, bem como as disponibilidades de caixa, são expressos pela CME pelos saldos de todas as contas de depósito e pelos montantes dos meios de pagamento, respetivamente. Na referida entidade não existem disponibilidades em moeda estrangeira.</p>

FONTE: Elaboração própria com base nas NBDR do ano de 2010 da Câmara Municipal de Estarreja

4.2.2 – INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS NÃO APLICÁVEIS À CÂMARA MUNICIPAL DE ESTARREJA

Tendo por base as IPSAS descritas no quadro 2 (página 25), verificamos que na CME não se aplicam as seguintes normas internacionais:

- IPSAS nº4 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio;
- IPSAS nº6 – Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização das entidades controladas;
- IPSAS nº8 – Relato financeiro de interesses em empreendimentos conjuntos;
- IPSAS nº10 – Relato financeiro em economias hiperinflacionárias;
- IPSAS nº18 – Relato por segmentos;
- IPSAS nº20 – Divulgação de partes relacionadas;
- IPSAS nº22 – Divulgação de informação financeira acerca do setor do governo geral;
- IPSAS nº27 – Agricultura.

No quadro 7 apresentamos a justificação que nos levou a concluir sobre a não aplicabilidade das IPSAS acima referidas. Para além do âmbito de cada IPSAS, as informações constantes das NBDR e outros documentos de prestação de contas da Autarquia do ano de 2010, ajudaram à justificação encontrada.

Quadro 7 – A não aplicabilidade das IPSAS números 4, 6, 8, 10, 18, 20, 22 e 27 à CME

ÂMBITO	NÃO APLICABILIDADE DA IPSAS À CME
IPSAS Nº4 – Os efeitos de alterações em taxas de câmbio	
<p>Esta norma deve ser aplicada "(...) : na contabilização de transacções (incluindo o relato subsequente de rubricas monetárias e não monetárias) em moedas estrangeiras, excepto para aquelas transacções de derivados e saldos que estejam dentro do âmbito das normas contabilísticas internacionais ou nacionais relevantes que tratem do reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros; na transposição dos resultados e da posição financeira de unidades operacionais estrangeiras da entidade por consolidação, consolidação proporcional ou pelo método da equivalência patrimonial; na transposição dos resultados e posição financeira de uma entidade para uma moeda de apresentação (§3); a todas as entidades do sector público que não sejam Empresas Comerciais Governamentais." (§6).</p>	<p>A IPSAS nº4 não se aplica ao nosso estudo de caso porque:</p> <ul style="list-style-type: none"> • conforme é descrito no ponto 8.2.3 "Critérios valorimétricos utilizados" das NBDR, a CME não realizou, durante o ano de 2010, transacções em moeda estrangeira; • não é uma unidade operacional estrangeira e não possui unidades operacionais estrangeiras, conforme mencionado no §10.

Quadro 7 – A não aplicabilidade das IPSAS números 4, 6, 8, 10, 18, 20, 22 e 27 à CME
(continuação)

ÂMBITO	NÃO APLICABILIDADE DA IPSAS À CME
IPSAS Nº6 – Demonstrações financeiras consolidadas e separadas	
<p>Esta norma deve ser aplicada "(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>na preparação e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas relativas a uma entidade económica (§1);</i> • <i>na contabilização de entidades controladas, entidades conjuntamente controladas e associadas quando uma entidade escolher, ou lhe seja exigido pelos regulamentos locais, a apresentar demonstrações financeiras separadas (§3);</i> • <i>a todas as entidades do sector público que não sejam Empresas Comerciais Governamentais."</i> (§4). 	<p>Como já referimos anteriormente, analisaremos as demonstrações financeiras individuais da CME.</p> <p>A IPSAS nº6 não se aplica a esta entidade, uma vez que não detém entidades controladas, conforme demonstrado no quadro nº5, do ponto 8.2.16, das NBDR, dos documentos de prestação de contas do ano de 2010 da CME.</p>
IPSAS Nº8 – Interesses em empreendimentos conjuntos	
<p>Esta norma deve ser aplicada "(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>na contabilização de interesses em empreendimentos conjuntos e no relato de Ativos, passivos, réditos e gastos de empreendimentos conjuntos nas demonstrações financeiras de empreendedores e investidores, independentemente das estruturas ou formas segundo as quais as atividades do empreendimento conjunto se realizem (§1);</i> • <i>a todas as entidades do sector público que não sejam Empresas Comerciais Governamentais."</i> (§4). 	<p>A CME detém 26% de participação na "ERASE- Agrupamento para a Regeneração Ambiental dos Solos de Estarreja, A.C.E.", que constitui um agrupamento complementar de empresas, sem fins lucrativos. Contudo, não poderemos aplicar a IPSAS nº8 ao estudo de caso, uma vez que a CME não exerce controlo conjunto, mas sim influência significativa (participação no empreendimento conjunto de 26%). Neste sentido, segundo o §57 da referida norma, a CME deve relatar o seu interesse no empreendimento conjunto, de acordo com a IPSAS nº7 - Contabilização de Investimentos em Associadas.</p>
IPSAS Nº10 – Relato financeiro em economias hiperinflacionárias	
<p>Esta norma deve ser aplicada "(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>às demonstrações financeiras primárias, incluindo as demonstrações financeiras consolidadas, de qualquer entidade que relate na moeda de uma economia hiperinflacionária (§1);</i> • <i>a todas as entidades do sector público que não sejam Empresas Comerciais Governamentais."</i> (§2). 	<p>Nas NBDR da CME não surgem informações relativamente a transações com economias hiperinflacionárias.</p>

Quadro 7 – A não aplicabilidade das IPSAS números 4, 6, 8, 10, 18, 20, 22 e 27 à CME
(continuação)

ÂMBITO	NÃO APLICABILIDADE DA IPSAS À CME
IPSAS Nº18 – Relato por segmentos	
<p>Esta norma deve ser aplicada "(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • na apresentação de informação por segmentos (§1); • a todas as entidades do sector público que não sejam <i>Empresas Comerciais Governamentais</i> (§2); • a conjuntos completos de demonstrações financeiras publicadas que se conformem com as (...) IPSAS." (§4). 	<p>Esta norma internacional não se aplica à CME, porque a entidade não se enquadra no conceito de segmento (§1), isto é, a CME não possui atividades ou grupo de atividades distinguíveis, que possam ser relatadas de acordo com os objetivos desta IPSAS.</p>
IPSAS Nº20 – Divulgação de partes relacionadas	
<p>Esta norma deve ser aplicada "(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • ao divulgar informação acerca de partes relacionadas e de certas transacções com partes relacionadas (§1); • a todas as entidades do sector público que não sejam <i>Empresas Comerciais Governamentais</i>." (§2). 	<p>A IPSAS nº20 não se aplica à CME, uma vez que de acordo com o §15 desta norma, o conceito de partes relacionadas inclui, entre outras, "(...) a capacidade de exercer influência significativa sobre a outra parte". Contudo, "(...) a influência significativa é definida para englobar entidades sujeitas a controlo conjunto". A CME exerce influência significativa num agrupamento complementar de empresas, conforme referimos anteriormente. No entanto, as entidades que fazem parte desse agrupamento não estão sujeitas a controlo conjunto, logo não se aplica a IPSAS nº20, mas sim o definido na IPSAS nº7 - Contabilização de Investimentos em Associadas.</p>
IPSAS Nº22 – Divulgação de informação financeira para o sector público administrativo	
<p>Esta norma deve ser aplicada a "Um governo que prepare e apresente demonstrações financeiras consolidadas (...) e opte por divulgar informação financeira acerca do sector do governo geral (...)".</p>	<p>Segundo o §15, da IPSAS nº22, o sector do governo geral inclui "(...) todas as entidades com organização do governo geral (...)"., o que não é o caso da CME – é uma autarquia local.</p>
IPSAS Nº27 - Agricultura	
<p>Esta norma deve ser aplicada "(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • quando relata a actividade agrícola, designadamente, <i>Ativos biológicos e produtos agrícolas</i> (§2); • a todas as entidades do sector público que não sejam <i>Empresas Comerciais Governamentais</i>." (§7). 	<p>Esta norma internacional não se aplica ao estudo de caso, uma vez que as atividades principais da CME são: "(...) administração urbanística e ordenamento do território, promoção do desenvolvimento social e económico, ambiente, salubridade e saneamento básico, transportes e comunicações, cultura, tempos livres, desporto, educação, saúde, protecção e segurança, património, (...)." (ponto 4, dos documentos de prestação de contas, do ano de 2010).</p>

FONTE: Elaboração própria com base no documento de prestação de contas da CME referente ao ano de 2010, disponível em http://www.cm-estorreja.pt/main/seccao.php?s=prestacao_contas e acedido no dia 16 de Julho de 2011; conteúdo das IPSAS números 6, 8, 10, 18, 20, 25, disponíveis no CD-ROM da OROC e IPSAS número 27, disponível em <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board>, acedido no dia 16 de Julho de 2011.

4.2.3 – ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE DAS AUTARQUIAS LOCAIS E AS *INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING SATANDARDS* E O SEU EFEITO NO RELATO FINANCEIRO DA CÂMARA MUNICIPAL DE ESTARREJA

Com o objetivo de responder ao nosso problema e questões de investigação, pretendemos neste ponto confrontar o normativo contabilístico nacional – POCAL – com o normativo contabilístico internacional – IPSAS – no sentido de identificar os seus pontos de contacto e os de afastamento, relativamente a:

- definições mais relevantes;
- reconhecimento e valorimetria;
- demonstrações financeiras exigidas;
- divulgações,

de forma a podermos concluir sobre o impacto nas demonstrações financeiras da entidade em estudo.

4.2.3.1 – POCAL *versus* IPSAS Nº1: APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

4.2.3.1.1 – COMPARAÇÃO

O capítulo 2 – Considerações Técnicas, do POCAL, descreve as normas e especificidades de índole técnica que devem ser consideradas na elaboração do balanço, da demonstração de resultados e nos anexos às demonstrações financeiras.

A nível internacional, o IPSASB desenvolveu uma norma contabilística específica para tratar as questões relacionadas com a apresentação das demonstrações financeiras – a IPSAS nº1 - cujo principal objetivo é definir as regras pelas quais “(...) *devem ser apresentadas as demonstrações financeiras com finalidade geral*

(...)⁸ (§1, IPSAS nº1) das entidades do setor público, de forma a garantir a respetiva comparabilidade temporal e espacial.

Ambos os normativos exigem que as entidades apresentem as suas demonstrações financeiras de forma a obter uma “(...) *imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, (...)*” (Introdução no subcapítulo 3.2 – Princípios contabilísticos, POCAL). Acrescenta o normativo internacional, que as mencionadas entidades devem apresentar “(...) *informação, incluindo políticas contabilísticas*”, com vista a proporcionar “(...) *informação relevante, fiável, comparável e compreensível*” (§29, alínea b), IPSAS nº1).

As características qualitativas – compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade - constituem as particularidades que tornam útil a informação obtida pelas demonstrações financeiras.

Quanto às definições mais relevantes elencadas nos dois normativos - princípio da especialização (ou do acréscimo), princípio contabilístico da materialidade, custos e perdas/proveitos e ganhos, fundos próprios, no que diz respeito ao POCAL e regime do acréscimo, materialidade, gastos/réditos, ativo líquido/capital próprio, referente à IPSAS nº1 – verificamos que as mesmas não divergem na sua essência, mas apenas em termos terminológicos, pelo que concluímos que não existem pontos de afastamento entre o normativo nacional e o internacional.

No que diz respeito às demonstrações financeiras exigidas pelos normativos, elaborámos um quadro (anexo 3), com o propósito de comparar o estatuído no capítulo 2 – Considerações Técnicas, do POCAL, com o mencionado nos §21 e §150, da IPSAS nº1.

Observando o referido quadro comparativo, verificamos que existem três pontos de afastamento entre o normativo nacional e o normativo internacional:

⁸ Segundo o §3, da IPSAS nº1, as “*Demonstrações financeiras com finalidade geral são aquelas que se destinam a satisfazer as necessidades de utentes que não estejam em posição de pedir relatórios à medida para satisfazer as suas necessidades de informação específicas*”.

- a IPSAS nº1 não exige que as entidades apresentem os mapas de execução orçamental, designadamente controlo orçamental – despesa, controlo orçamental – receita e operações de tesouraria;
- o normativo internacional não obriga que as entidades apresentem o relatório de gestão, como exigido pelo POCAL;
- as entidades que prepararem e apresentem as suas demonstrações financeiras, segundo o prescrito no normativo nacional, não são obrigadas a apresentar uma demonstração de alterações no ativo líquido/capital próprio (apresentação obrigatória no normativo internacional).

Notamos que no POCAL, as entidades são obrigadas a elaborar e apresentar as suas demonstrações financeiras no período de quatro meses da data de relato. Segundo o normativo internacional, as entidades devem emitir as referidas demonstrações financeiras no período de seis meses da data de relato (§69, IPSAS nº1), constituindo desta forma um ponto de afastamento entre os dois normativos.

No que se refere às divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº1, salientamos que o POCAL, prevê no seu capítulo 8 – Anexos às demonstrações financeiras, um conjunto de informações adicionais objeto de inclusão nas demonstrações financeiras da entidade – designadamente caracterização da entidade (notas 8.1.1 a 8.1.7) e NBDR (notas 8.2.1, 8.2.3 e 8.2.21). São também estabelecidas no POCAL regras gerais para a elaboração do referido Anexo (subcapítulo 2.4 – Anexos às demonstrações financeiras).

A IPSAS nº1 obriga que a entidade divulgue informação expressa nos parágrafos números 32, 33, 35, 53, 55, 56, 71, 93, 95, 98, 103, 106, 115, 117, 132, 137, 149 e 150, conforme mapa comparativo (anexo 4).

Constatamos ainda que existe um ponto de afastamento entre ambos os normativos, que se prende com a divulgação dos dividendos. O POCAL - nota 8.2.16, das NBDR – menciona que a entidade deve informar quais as participações financeiras detidas nas entidades participadas, indicando qual a “(...) parcela detida, bem como dos capitais próprios ou equivalente e do

resultado do último exercício em cada uma dessas entidades, com menção desse exercício". Contudo, o normativo internacional difere do POCAL, uma vez que exige que a entidade divulgue "(...) a quantia de dividendos, ou distribuições similares, propostos ou declarados antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão mas não reconhecidos como uma distribuição aos proprietários durante o período, e a respectiva quantia por acção", bem como "(...) a quantia de quaisquer dividendos preferenciais acumulados (ou distribuições similares), não reconhecidos" (§149, IPSAS nº1).

Realçamos um outro ponto de afastamento⁹ entre o POCAL e a IPSAS nº1 que se prende com a apresentação das notas às demonstrações financeiras. O normativo nacional prevê que a entidade possa explicitar, quando isso se mostre necessário, a ligação existente entre os itens das demonstrações financeiras e as notas anexas que lhe estão associadas. O normativo internacional exige que a entidade, a cada elemento na face das demonstrações financeiras, inclua referências cruzadas relativamente à informação relacionada nas notas (§128, IPSAS nº1).

4.2.3.1.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Face ao exposto na secção anterior e à análise dos documentos de prestação de contas da CME (balanço, demonstração dos resultados, NBDR) e do relatório de gestão do ano de 2010, o principal impacto ao nível da apresentação de demonstrações financeiras da CME dá-se na elaboração da Demonstração de alterações no ativo líquido/capital próprio (exigido pela IPSAS nº1), bem como na forma diferente em que são apresentadas as divulgações. Assim, para além das demonstrações financeiras que a CME elabora e apresenta, ao abrigo do POCAL, deveria ainda proceder à elaboração da referida Demonstração de alterações no ativo líquido/capital próprio, conforme demonstramos no quadro 25. Para além do atrás referido e de acordo com o §106, da IPSAS nº1, a CME deveria igualmente divulgar a seguinte informação:

⁹ No normativo nacional, o ponto de afastamento é referenciado no Capítulo 2.4 – Anexos às demonstrações financeiras.

Notas – IPSAS nº1**§106 – Natureza e quantia dos itens do rédito quando estes são materiais:**

De acordo com o §106, da IPSAS nº1, a CME relata separadamente a natureza e quantia dos itens de rédito quando os mesmos são materiais:

Alienação de Ativos Fixos Tangíveis	1.172,86€
-------------------------------------	-----------

4.2.3.2 – POCAL versus IPSAS Nº2: DEMONSTRAÇÕES DE FLUXOS DE CAIXA**4.2.3.2.1 – COMPARAÇÃO**

O principal objetivo da IPSAS nº2 é exigir que as entidades elaborem e preparem uma demonstração de fluxos de caixa, de forma a produzir “(...) *informação acerca das alterações históricas em dinheiro e equivalente de dinheiro*” (Objetivo, IPSAS nº2).

Segundo o referido normativo, as demonstrações de fluxos de caixa devem integrar as demonstrações financeiras, relativamente a cada período de relato (§1, IPSAS nº2) e os fluxos de caixa devem ser classificados em operacionais, de investimento e de financiamento.

Quanto ao normativo nacional, o mapa de fluxos de caixa constitui um mapa obrigatório inerente aos documentos de prestação de contas das Autarquias Locais, e deve fazer parte integrante dos mapas de execução orçamental. Tem como propósito acompanhar a execução orçamental de cada entidade, em articulação com os mapas de execução orçamental das despesas e das receitas.

Em ambos os normativos, verificamos que existe uma diferença a nível estrutural quanto à apresentação da demonstração dos fluxos de caixa (IPSAS nº2) / mapa de fluxos de caixa (POCAL), isto é, no normativo internacional, os fluxos de caixa são desagregados em atividades operacionais, de investimento e de financiamento (demonstrado no Apêndice – Demonstração de Fluxos de Caixa, IPSAS nº2), o que não se verifica no mapa de fluxos de caixa, previsto no normativo nacional (subcapítulo 7.5 – Notas aos fluxos de caixa, POCAL). Neste normativo, “*As receitas e as despesas orçamentais são desagregadas de acordo*

com a discriminação constante do orçamento” (subcapítulo 7.5 – Notas aos fluxos de caixa, POCAL).

No POCAL, o mencionado mapa de fluxos de caixa, apresenta todos os recebimentos e pagamentos ocorridos no período do relato financeiro relativos à execução do orçamento e outras operações que afetem diretamente a tesouraria (caso das operações de tesouraria¹⁰), incluindo ainda os saldos finais e iniciais. Devem ser também evidenciados os correspondentes saldos (da gerência anterior e para a gerência seguinte), desagregados em consonância com a sua origem – execução orçamental ou operações de tesouraria.

Por outro lado, no normativo nacional, as entidades relatam os seus mapas de fluxos de caixa, usando o método direto¹¹. No entanto, constatamos que esse método é usado, independentemente de se tratar de atividades operacionais, de investimento ou de financiamento, o que não se verifica no normativo internacional. Na IPSAS nº2, verificamos que apenas para as atividades operacionais *“As entidades são encorajadas a relatar fluxos de caixa (...) usando o método directo”* (§28, IPSAS nº2). O método indireto¹² também pode ser utilizado pelas entidades quando elaboram a demonstração de fluxos de caixa.

No que diz respeito às atividades de investimento e de financiamento, de acordo com os §31 e §32, do normativo internacional, as entidades devem relatar separadamente as classes principais de recebimentos e pagamentos brutos a dinheiro provenientes dessas atividades, salvo:

¹⁰ As *“Operações de tesouraria dizem respeito às cobranças que os serviços autárquicos realizam para terceiros”* (ALMEIDA, 1999:101).

¹¹ No método direto *“(...) são divulgadas as classes principais dos recebimentos brutos a dinheiro e os pagamentos brutos a dinheiro (...)”* (§27, alínea a), IPSAS nº2).

¹² No método indireto *“(...) o excedente ou défice é ajustado pelos efeitos das transacções de natureza de não-dinheiro, de quaisquer diferimentos ou acréscimos de recebimentos ou pagamentos operacionais a dinheiro passados ou futuros e de rubricas de crédito e de gastos associadas com fluxos de caixa de investimento ou de financiamento”* (§27, alínea b), IPSAS nº2).

- recebimentos e pagamentos efetuados em nome dos clientes, contribuintes ou beneficiários, quando os fluxos de caixa reflitam a atividade da outra parte e não da entidade;
- recebimentos e pagamentos de rubricas com elevada rotação, grandes quantias e maturidade baixa.

Relativamente aos conceitos tratados na IPSAS nº2, verificamos, tal como na IPSAS nº1, que alguns se assemelham, apenas divergindo na sua terminologia. Por exemplo, no POCAL, a definição de títulos negociáveis – *“Inclui os títulos adquiridos com o objetivo de aplicação de tesouraria de curto prazo, ou seja, por um período inferior a um ano”* (conta 15, subcapítulo 11.3 – Classificação orçamental e patrimonial, POCAL) - tem o mesmo significado para o termo usado no normativo internacional - equivalentes de caixa, que *“são investimentos a curto prazo, altamente líquidos que sejam rapidamente convertíveis em quantias conhecidas de dinheiro (...)”* (§8, IPSAS nº2).

No normativo internacional, a definição de caixa *“compreende numerário e depósitos à ordem”* (§8, IPSAS nº2), não fazendo a distinção entre o que é numerário e o que é depósitos à ordem, ao contrário do que se verifica no POCAL. Neste, os conceitos de caixa e depósitos à ordem são tratados de forma separada, isto é, caixa *“Inclui os meios de pagamento, (...)”* e depósitos à ordem *“(...) respeita aos meios de pagamento existentes em contas à ordem ou a prazo em instituições financeiras”* (contas patrimoniais 11 e 12, respetivamente, subcapítulo 11.3 – Classificação orçamental e patrimonial, POCAL).

Notamos ainda um ponto de contacto entre o POCAL e a IPSAS nº2, que se prende com o reconhecimento das disponibilidades em moeda estrangeira (normativo nacional) / fluxos de caixa provenientes de transações em moeda estrangeira (normativo internacional).

De acordo com o ponto 4.4.2, do subcapítulo 4.4 – Disponibilidades, do POCAL, *“As disponibilidades em moeda estrangeira são expressas no balanço ao câmbio em vigor na data a que ele se reporta”*. No normativo internacional, segundo o

§36, os fluxos de caixa em moeda estrangeira devem ser reconhecidos à taxa de câmbio em vigor à data do fluxo de caixa.

Quanto ao normativo nacional, verificamos que as diferenças de câmbio encontradas na data do relato são contabilizadas nas contas patrimoniais “685 – Custos e perdas financeiros – diferenças de câmbio desfavoráveis” ou “785 – Proveitos e ganhos financeiros – diferenças de câmbio favoráveis”. De acordo com o §39, da IPSAS nº2, esses ganhos e perdas não realizados, não são considerados fluxos de caixa, pelo que não devem ser evidenciados na demonstração de fluxos de caixa, pelo que constitui assim um ponto de contacto.

No que diz respeito às divulgações exigidas pelos dois normativos em estudo, elaborámos um mapa comparativo (anexo 5), e concluímos que não existem pontos de contacto. Verificamos, igualmente, que a IPSAS nº2, obriga que as entidades divulguem um maior número de informação face ao normativo nacional.

4.2.3.2.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Atendendo ao mencionado no ponto anterior e à análise dos documentos de prestação de contas (balanço, demonstração de resultados, NBSR) e do relatório de gestão da CME do ano de 2010, verificamos que o principal impacto decorrente da eventual adoção da IPSAS nº2 ocorre ao nível das divulgações. Contudo, a forma como é elaborada e apresentada a Demonstração de fluxos de caixa (quadro 22), pelo método direto, segundo o preconizado pelo normativo internacional, difere significativamente daquela que é elaborada e apresentada de acordo com o POCAL (quadro 21). Neste sentido, para além de apresentar a Demonstração de fluxos de caixa, a CME deveria ainda divulgar as seguintes informações:

Notas – IPSAS nº2

Caixa

Caixa consiste de caixa e de saldos em bancos. Caixa incluído na Demonstração dos fluxos de caixa compreende as seguintes quantias da Demonstração da posição financeira:

	2009	2010
Caixa	1.505.047,47€	456.854,58€

4.2.3.3 – POCAL *versus* IPSAS Nº3: POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS, ALTERAÇÕES EM ESTIMATIVAS E ERROS

4.2.3.3.1 – COMPARAÇÃO

A norma contabilística internacional nº3 tem como propósito estabelecer os critérios para a seleção e alteração de políticas contabilísticas, bem como prescrever a forma como a entidade deve divulgar e tratar contabilisticamente as alterações em políticas e estimativas contabilísticas e correção de erros (§1, IPSAS nº3).

Segundo o referido normativo, a seleção e aplicação de políticas contabilísticas devem ser efetuadas pelas entidades de uma forma consistente, a menos que outra norma contabilística internacional obrigue especificamente ou permita que as entidades apliquem apropriadamente diferentes políticas (§16, IPSAS nº3).

No POCAL, este entendimento está subjacente no princípio contabilístico da consistência (subcapítulo 3.2 – Princípios contabilísticos), estabelecendo que as entidades não devem alterar as suas políticas contabilísticas de um exercício económico para outro. No entanto, se o fizerem e se essas alterações forem consideradas materialmente relevantes, as entidades devem divulgar esse facto na nota 8.2.1 das NBDR.

Constatamos que o conceito de materialidade (§8, IPSAS nº3) ou, similarmente, no normativo nacional - o princípio da materialidade - constitui um aspeto fundamental a considerar na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras das entidades, uma vez que essas demonstrações devem permitir produzir informação financeira relevante e fiável, bem como afetar avaliações e decisões dos órgãos máximos das entidades ou dos utentes em geral.

O normativo internacional refere que as entidades só devem alterar as suas políticas contabilísticas se essas alterações:

- forem exigidas por uma IPSAS específica;

- proporcionarem um incremento na qualidade da informação financeira, em termos de relevância e fiabilidade, acerca da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa das entidades (§17, IPSAS nº3).

As alterações em estimativas contabilísticas resultam de novas informações ou de novos desenvolvimentos, não sendo por isso correções de erros (§39, IPSAS nº3). São exemplo o crédito fiscal devido ao governo, a alteração à vida útil do bem, obsolescência de inventários ou obrigações de garantias (§37, idem).

Os erros, de acordo com o normativo internacional, são omissões de, ou distorções em, provenientes da falha de uso ou de maus usos da informação fiável e que têm impacto sobre as demonstrações financeiras relativamente a um ou mais exercícios anteriores. Podem surgir erros de reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos das demonstrações financeiras.

Como referimos anteriormente, a IPSAS nº3 estabelece a forma como devem ser contabilizadas as alterações em estimativas contabilísticas, alterações em políticas contabilísticas e na correção de erros. Assim, devemos ter em consideração as aplicações retrospectivas e prospetivas. A primeira será aplicada às alterações em políticas contabilísticas e à correção de erros e a aplicação prospetiva será tida em conta nas alterações em estimativas contabilísticas.

No caso das alterações em políticas contabilísticas, as entidades devem “(...) *ajustar o saldo de abertura de cada componente afectado do ativo líquido/capital próprio relativamente ao período apresentado mais antigo como se a nova política contabilística tivesse sido sempre aplicada*” (§27, IPSAS nº3). Esse ajustamento é efetuado nos excedentes ou défices acumulados.

Relativamente à correção de erros, segundo o §47 da IPSAS nº3, as entidades devem reexpressar “(...) *as quantias comparativas de período(s) anterior(es) apresentados em que ocorreu o erro(...)* ” e se o mesmo efetivamente “(...) *ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado (...)*” a entidade deverá reexpressar “(...) *os saldos de abertura de ativos, passivos, ativo líquido/capital próprio do período mais antigo apresentado*”.

No que diz respeito ao tratamento contabilístico inerente às alterações em estimativas contabilísticas, as entidades devem aplicar prospetivamente “(...) a nova política contabilística a transacções, outros acontecimentos e condições que ocorram após a data em que essa política (...)” sofreu alteração e reconhecer “(...) o efeito da alteração na estimativa contabilística nos períodos correntes e futuros afectados pela alteração” (§7, IPSAS nº3). Neste caso, não se fazem ajustamentos relativamente a períodos anteriores.

No normativo nacional, verificamos que estas questões não são tratadas isoladamente. Segundo o mesmo normativo, existem determinadas contas patrimoniais que acolhem os aspetos focados pela IPSAS nº3, designadamente no reconhecimento das alterações em políticas contabilísticas, alterações em estimativas contabilísticas e correção de erros.

Essas situações são mencionadas nas notas explicativas (subcapítulo 11.3 – Classificação orçamental e patrimonial, POCAL) às seguintes classes de contas:

- classe 5 - Fundo Patrimonial - conta 59 - Resultados transitados – esta conta regista excecionalmente as regularizações que ocorrem com menor grau de frequência, mas com grande grau de significado que afetam, “(...) positiva ou negativamente, o património e não o resultado do exercício”;
- classe 6 – Custos e perdas – conta 697 - Correções relativas a exercícios anteriores – esta conta tem como objetivo registar “(...) as correcções desfavoráveis derivadas de erros ou omissões relacionados com exercícios anteriores, que não sejam de grande significado nem sejam ajustamentos de estimativas inerentes ao processo contabilístico”;
- classe 7 – Proveitos e ganhos – conta 797 - Correções relativas a exercícios anteriores – “Esta conta regista as correcções favoráveis derivadas de erros ou omissões relacionados com exercícios anteriores, que não sejam de grande significado nem sejam ajustamentos de estimativas inerentes ao processo contabilístico”.

Face ao exposto, concluímos que o reconhecimento das alterações em estimativas contabilísticas, no POCAL, é efetuado pelas mencionadas contas

patrimoniais 697 ou 797, conforme estamos em presença de correções desfavoráveis ou favoráveis, respetivamente.

Por outro lado, no referido normativo, o reconhecimento das alterações em políticas contabilísticas e correção de erros, é efetuado pela conta 59 - Resultados transitados.

As divulgações exigidas por cada um dos normativos em estudo encontram-se mencionadas no mapa comparativo (anexo 6).

Após análise ao referido anexo, concluímos que o normativo nacional aproxima-se do normativo internacional no que se refere à informação a prestar relativamente aos factos inerentes às alterações em políticas contabilísticas (nota 8.2.1, POCAL), bem como no que concerne à explicitação e justificação dos movimentos que tiveram por base erros (nota 8.2.28, idem).

Quanto à divulgação de alterações em estimativas contabilísticas, preconizado nos §44 e §45, da IPSAS nº3, verificamos que o normativo nacional afasta-se quanto à obrigatoriedade de informar sobre estes acontecimentos.

4.2.3.3.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Uma vez analisadas as informações constantes do relato financeiro e do relatório de gestão da CME, verificámos que esta Autarquia Local registou na conta 59 – Resultados transitados, no ano de 2010, para além do montante relativo à aplicação do resultado líquido de 2009, movimentos (a diminuir e a acrescentar) relacionados com correções a exercícios anteriores, designadamente nas rubricas de amortizações acumuladas e ativo imobilizado (com destaque para as rubricas de imobilizações corpóreas, imobilizações incorpóreas e bens de domínio público). Caso estas correções tivessem sido realizadas no ano de 2009, afetariam o resultado líquido desse exercício.

No quadro 8, demonstramos a situação da conta 59 - Resultados transitados, às datas de 31/12/2010 e de 31/12/2009:

Quadro 8 – Estrutura do Capital Próprio

Fundos próprios	Balanço (31/12/2010)	Balanço (31/12/2009)
Resultados transitados	9.440.178,90€	6.922.020,41€

FONTE: Elaboração própria

Conforme aferimos na nota 8.2.2, das NBDR, dos documentos de prestação de contas do ano de 2010 da CME, foram necessários ajustamentos nas rubricas do ativo imobilizado (imobilizações corpóreas e bens de domínio público) e de amortizações acumuladas.

Nos quadros 9 e 10 descrevemos o impacto desses ajustamentos na conta 59 – Resultados transitados, nomeadamente no quadro 9 descrevemos os valores a diminuir nos resultados transitados e no quadro 10 descrevemos os valores a crescer nos resultados transitados.

Quadro 9 – Movimentos efetuados na conta 59 – Resultados Transitados, no ano de 2010 – Valores a diminuir

Contrapartida da conta 59 – Resultados Transitados	Valores a diminuir na conta 59 – Resultados Transitados	Motivo
Amortizações Acumuladas de Imobilizações Corpóreas e Bens de Domínio Público	89.411,96€, sendo 19.822,76€ (imobilizações corpóreas) e 69.589,20€ (bens de domínio público)	Em 2009, foram concluídas algumas empreitadas que se encontravam contabilizadas nas contas patrimoniais de imobilizações em curso. No ano de 2010, a entidade procedeu às correspondentes regularizações contabilísticas.
Amortizações Acumuladas de Bens de Domínio Público	245.615,61€	No ano de 2010, a entidade detetou que o auto de transferência, relativo ao ano de 2005, que diz respeito à transferência do lanço inerente à conta de empreitada de beneficiação da EN 1-12 para a rede municipal de jurisdição da CME, não tinha sido ainda registado contabilisticamente. Por esta razão, no ano de 2010, a entidade procedeu à correspondente regularização contabilística, passando esse ativo a fazer parte do património municipal.

FONTE: Elaboração própria

Quadro 10 – Movimentos efetuados na conta 59 – Resultados Transitados, no ano de 2010 – Valores a acrescentar

Contrapartida da conta 59 – Resultados Transitados	Valores a acrescentar na conta 59 – Resultados Transitados	Motivo
Aplicação do Resultado Líquido do Exercício de 2009	1.633.659,58€	---
Acréscimos e Diferimentos – Subsídios para investimentos	214.546,46€	No ano de 2010 foram regularizados os proveitos imputáveis aos anos de 2008 e 2009 associados ao financiamento obtido para a construção do “Eco-Parque Empresarial de Estarreja” que, por lapso, não foi especializado.
Trabalhos para a Própria Entidade	999.114,36€	O valor a acrescentar de 999.114,36€ corresponde à transferência contabilística de se ter inicialmente considerado a empreitada de beneficiação da EN 1-12 como custo do exercício, quando deveria ter sido registado no ativo imobilizado.
Amortizações Acumuladas de Imobilizações Incorpóreas	5.670,00€	No ano de 2009 o cálculo das amortizações do exercício de um ativo foi efetuado com uma taxa de amortização de 20%, quando na realidade deveria ter sido amortizado a uma taxa de 5%. Em 2010, a CME realizou a correspondente regularização de amortizações relativas a exercícios anteriores.
Amortizações Acumuladas de Imobilizações Corpóreas	195,66€	Este valor diz respeito às correspondentes amortizações que foram consideradas em anos anteriores para um ativo amortizável. No entanto, na realidade este ativo corresponde a um terreno (logo, ativo não amortizável).

FONTE: Elaboração própria

Neste cenário, aplicámos as regras de reconhecimento elencadas no normativo internacional, designadamente a aplicação retrospectiva para a correção deste tipo de erros (§47, IPSAS nº3), conforme refletido nos quadros 11, 12 e 13.

Uma vez que detetámos o erro no ano de 2010, os quadros 11 e 12 demonstram as reexpressões referentes ao ano de 2009 na demonstração da posição financeira e na demonstração do desempenho financeiro, respetivamente.

Quadro 11 – Reexpressão retrospectiva de erros – Demonstração da posição financeira

Rubrica	Ano 2010	Ano 2009	Reexpressão Ano 2009
Excedente/Défica Acumulado	9.440.178,90€	6.922.020,41€	6.037.521,50€
Excedente/Défica do Período	-938.507,08€	1.719.641,66€	2.604.140,57€

FONTE: Elaboração própria

Quadro 12 – Reexpressão retrospectiva de erros – Demonstração do desempenho financeiro

Rubrica	Ano 2010	Ano 2009	Reexpressão Ano 2009
Gasto de Depreciação e Amortização	3.100.962,00€	3.091.575,02€	3.420.736,93€
Réditos Extraordinários	810.814,60€	2.176.453,97€	2.391.000,43€
Trabalhos para a Própria Entidade	0,00€	0,00€	999.114,36€
Excedente/Défica do Período	-938.507,08€	1.719.641,66€	2.604.140,57€

FONTE: Elaboração própria

Consequentemente o quadro 13 reflete as reexpressões efetuadas no ano de 2009 nas contas de excedente/défica acumulado e excedente/défica do período.

Quadro 13 – Reexpressão retrospectiva de erros – Demonstração de alterações no Capital Próprio

Rubrica	Ano 2010	Ano 2009	Reexpressão Ano 2009
Excedente/Défica Acumulado	9.440.178,90€	6.922.020,41€	6.037.521,50€
Excedente/Défica do Período	-938.507,08€	1.719.641,66€	2.604.140,57€

FONTE: Elaboração própria

Decorrente destas alterações, segundo a IPSAS nº3, a divulgação que a CME deveria incluir nas notas às demonstrações financeiras é a seguinte:

Notas – IPSAS nº3

Os valores de réditos extraordinários (aumento em 214.546,46€), trabalhos para a própria entidade (aumento em 999.114,36€) e gasto de depreciação e amortização (diminuição em 195,66€ e 5.670,00€ e aumento em 245.615,61€ e 89.411,96€) foram incorretamente omitidos das demonstrações financeiras do ano de 2009, vindo a afetar o excedente/défica acumulado e o excedente/défica do período. Para além desses, os montantes de excedente/défica acumulado (aumento em 245.615,61€, diminuição em 5.670,00€, diminuição em 195,66€ e aumento em 89.411,96€) foram objeto de regularização nesta conta, vindo

igualmente a afetar o excedente/défice do período. As demonstrações financeiras do ano de 2009 foram reexpressas para corrigir este erro, pelo que o efeito dessa reexpressão é resumido adiante. Não existe efeito no ano de 2010.

	Efeito no ano de 2009
Aumento no excedente/défice acumulado	335.027,57€
Diminuição no excedente/défice acumulado	1.219.526,48€
Aumento no excedente/défice do período	1.219.526,48€
Diminuição no excedente/défice do período	335.027,57€
Aumento em gasto de depreciação e amortização	335.027,57€
Diminuição em gasto de depreciação e amortização	5.865,66€
Aumento em réditos extraordinários	214.546,46€
Aumento em trabalhos para a própria entidade	999.114,36€

4.2.3.4 – POCAL *versus* IPSAS N°5: CUSTOS DOS EMPRÉSTIMOS OBTIDOS

4.2.3.4.1 – COMPARAÇÃO

A IPSAS n°5 tem como principal objetivo estabelecer o tratamento contabilístico dos custos dos empréstimos obtidos.

No âmbito desta norma, os custos dos empréstimos obtidos “(...) *são juros e outros gastos incorridos por uma entidade em conexão com o empréstimo de fundos*” (§5, IPSAS n°5).

Os custos dos empréstimos obtidos, de acordo com o normativo internacional, devem ser reconhecidos tendo em consideração os seguintes tratamentos contabilísticos:

- tratamento de referência – os custos “(...) *devem ser reconhecidos como um gasto do período em que são incorridos*” (§14, IPSAS n°5), independentemente da forma como são aplicados os empréstimos obtidos;
- tratamento alternativo – os custos “(...) *devem ser reconhecidos como um gasto do período em que são incorridos, excepto até à extensão que sejam (...)*” capitalizáveis (§17, IPSAS n°5). Os custos dos empréstimos obtidos devem ser capitalizados como parte do custo do ativo desde “(...) *que sejam diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um*

activo que se qualifica” (§18, IPSAS nº5). Ativo que se qualifica “(...) é um activo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso pretendido ou venda” (§5, idem).

A opção pelo tratamento alternativo para o reconhecimento dos custos dos empréstimos obtidos, implica que a entidade cumpra com o princípio da consistência, aplicando-o aos referidos custos dos ativos que se qualificam (§20, IPSAS nº5).

Segundo o §31 do normativo internacional, a capitalização dos custos dos empréstimos obtidos deve ser iniciada quando se verificarem cumulativamente as seguintes situações “(...):

- *os dispêndios relativos ao activo estão a ser incorridos;*
- *os custos de empréstimos estão a ser incorridos;*
- *estão em curso actividades que sejam necessárias para preparar o activo para o seu uso pretendido ou venda”.*

Por outro lado, a capitalização deve ser suspensa desde que o desenvolvimento do ativo seja interrompido por períodos extensos de tempo (§34, IPSAS nº5), devendo ser considerados como gastos. A capitalização deve cessar quando o ativo esteja pronto para ser usado (§36, idem).

Quanto ao normativo nacional, o ponto 4.1.12 (subcapítulo 4.1 – Imobilizações, capítulo 4 – Critérios de valorimetria, POCAL) estabelece o seguinte:

- *quando os financiamentos tiverem como destino as imobilizações, os correspondentes custos “(...) poderão ser imputados à compra e produção das mesmas, durante o período em que elas estiverem em curso, desde que isso se considere mais adequado e se mostre consistente”;*
- *quando a construção for realizada em partes isoladas, a entidade deve cessar a imputação dos juros inerentes a essas partes, logo que cada parte isolada esteja concluída e “(...) em condições de ser utilizada”.*

Relativamente às divulgações sobre esta matéria, salientamos que não existem diferenças entre os dois normativos, quanto ao tratamento alternativo, conforme demonstramos no mapa comparativo no anexo 7.

4.2.3.4.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Face à análise comparativa realizada no ponto anterior, e tendo em consideração a observação dos documentos de prestação de contas (balanço, demonstração de resultados, NBDR) e do relatório de gestão da CME do ano de 2010, aferimos que a CME considera como resultado do exercício os custos financeiros de todos os empréstimos obtidos. Este tratamento está em consonância com o tratamento de referência preconizado pela IPSAS nº5.

Notámos ainda que o principal impacto ao nível da apresentação das demonstrações financeiras da referida entidade está relacionado com as divulgações. Neste sentido, tendo em atenção as informações exigidas pela IPSAS nº5, referidas no anexo 7, a CME deveria proceder à seguinte divulgação:

Notas – IPSAS nº5

Custos dos Empréstimos Obtidos - Tratamento de Referência:

A política contabilística adotada pela CME no que se refere ao reconhecimento dos custos dos empréstimos obtidos tem por base o tratamento de referência – os custos são reconhecidos como um gasto do período em que são incorridos.

4.2.3.5 – POCAL *versus* IPSAS Nº7: CONTABILIZAÇÃO DE INVESTIMENTOS EM ASSOCIADAS

4.2.3.5.1 – COMPARAÇÃO

A norma internacional nº7 aplica-se “(...) *na contabilização por um investidor de investimentos em associadas sempre que o investimento na associada conduza à detenção de um interesse de propriedade na forma de detenção de acções ou de outra estrutura formal de capital próprio*” (§1, IPSAS nº7).

No âmbito desta norma, o termo associada, significa uma entidade, incluindo aquelas entidades que estabelecem parcerias, sobre a qual um investidor exerce

influência significativa¹³. Uma associada não é uma entidade controlada nem um interesse em empreendimento conjunto.

No POCAL, verificamos que os investimentos em associadas são tratados na conta 411 - Investimentos Financeiros – Partes de Capital, que tem como principal objetivo registar os movimentos financeiros de carácter permanente (participações financeiras) que os municípios detêm em associadas.

No normativo nacional, constatamos a inexistência de critérios que nos afirmam os termos associada e influência significativa, pelo que concluímos que a IPSAS nº7 se afasta do POCAL nesta matéria.

Quanto ao reconhecimento dos investimentos em associadas, e de acordo com o §19 do normativo internacional, os investimentos devem ser contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, “(...) *a partir da data em que se torna uma associada*” (§29, IPSAS nº7).

No método da equivalência patrimonial, após a entidade ter reconhecido o investimento inicial pelo preço de aquisição, o valor do investimento é ajustado (aumentando ou diminuindo) de forma a reconhecer, a quota-parte do investidor no excedente ou défice da associada (investida), bem como outras variações nos capitais próprios da investida.

Quanto ao normativo nacional, a entidade deve contabilizar qualquer investimento financeiro pelo custo de aquisição, constituindo assim um ponto de afastamento entre os dois normativos.

O POCAL determina no ponto 4.1.9 (subcapítulo 4.1 – Imobilizações, capítulo 4 – Critérios de valorimetria, POCAL) que, à data do balanço, quando o valor de investimentos financeiros (valor de mercado) for inferior ao contabilizado na contabilidade (custo de aquisição), este poderá ser objeto de correspondente

¹³ De acordo com o §7, da IPSAS nº7, “*Influência Significativa é o poder de participar nas decisões de política financeira e operacional da investida mas não é controlo ou controlo conjunto sobre essas políticas*”.

redução, através de conta apropriada (conta 682 - Perdas em entidades participadas).

No normativo internacional esta questão – designadas perdas por imparidade¹⁴ - é tratada nos §37 a §40, proporcionando orientação à entidade, no sentido de esta saber quando e como deve testar a imparidade da sua associada.

Segundo o §37, da IPSAS nº7, após a aplicação do método da equivalência patrimonial, o investidor deve aplicar os requisitos exigidos pela IPSAS nº29 – Reconhecimento e Mensuração de Instrumentos Financeiros com o objetivo de determinar a necessidade em reconhecer qualquer perda por imparidade relativamente ao seu investimento líquido na associada. A existir perda por imparidade, esta deve ser reconhecida como resultado do exercício.

Salientamos que a IPSAS nº7 determina que a entidade divulgue um maior número de informação relativamente aos investimentos em associadas, conforme podemos visualizar no mapa comparativo no anexo 8.

4.2.3.5.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

A CME, desde o ano de 1998, detém 26% da entidade “ERASE – Agrupamento para a Regeneração Ambiental dos Solos de Estarreja, A.C.E.”, o que significa que, segundo a IPSAS nº7, exerce influência significativa. Logo, a CME deverá aplicar o método da equivalência patrimonial no reconhecimento do investimento nessa associada.

Contudo, através da análise à nota 8.2.16, das NBDR, da referida entidade, constatámos que o valor dos resultados da investida no ano de 2010 foi nulo, pelo que em 2010 não seria reconhecido qualquer resultado decorrente da participação detida pela CME. Fomos igualmente analisar as demonstrações financeiras da associada, em todos os anos incluídos no período entre a data de aquisição e o ano de 2010, e verificámos que em todos eles a situação referida em 2010 era a mesma. Deste modo, mesmo que a CME utilizasse o método da

¹⁴ Segundo o §14, da IPSAS nº21, perda por imparidade “(...) é a quantia pela qual a quantia escriturada de um activo excede, a sua quantia recuperável de serviço”.

equivalência patrimonial isso não teria traduzido nenhuma alteração ao valor pelo qual o investimento foi inicialmente reconhecido, permanecendo portanto contabilizado pelo custo de aquisição.

Face ao exposto, concluímos que o principal impacto verificado na apresentação das demonstrações financeiras da CME dá-se ao nível das divulgações. Assim, considerando as informações exigidas pelo normativo internacional, mencionadas no anexo 8, a CME deveria proceder à seguinte divulgação:

Notas – IPSAS nº7

Informação financeira resumida da associada que não é contabilizada pela CME usando o método da equivalência patrimonial:

A CME detém 26% da entidade denominada “ERASE – Agrupamento para a Regeneração Ambiental dos Solos de Estarreja, A.C.E.” e não contabiliza o valor desse investimento financeiro pelo método da equivalência patrimonial.

Descrevem-se as quantias inerentes à informação financeira da associada relativamente ao ano de 2010:

Ativos Totais	181.636,48€
Passivos Totais	156.696,59€
Réditos	4.396,61€
Excedentes ou Défices	0,00€

4.2.3.6 – POCAL *versus* IPSAS Nº9: RÉDITO DE TRANSAÇÕES DE TROCA

4.2.3.6.1 – COMPARAÇÃO

O principal objetivo da IPSAS nº9, de acordo com o §1, é determinar a forma como devem ser tratados contabilisticamente os réditos provenientes dos seguintes acontecimentos e transações de troca “(...) :

- *a prestação de serviços;*
- *a venda de bens;*
- *o uso por outros de activos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos”.*

As transações de troca são aquelas “(...) *em que uma entidade recebe activos ou serviços, ou tem passivos extintos, e directamente dá um valor aproximadamente*

igual (principalmente na forma de caixa, bens, serviços, ou de uso de activos) a uma outra entidade em troca” (§11, IPSAS nº9). São exemplos destas transações a compra e venda de bens ou serviços, bem como os ativos fixos tangíveis inerentes a contratos de locação financeira, a preços de mercado.

De acordo com o §14 do normativo internacional, o rédito deve ser mensurado ao justo valor relativamente à quantia recebida ou a receber, livre de quaisquer descontos e abatimentos, devendo ser reconhecido quando seja provável que benefícios económicos futuros ou potencial de serviço inerentes às transações fluam para a entidade, bem como o montante do rédito possa ser determinado com fiabilidade.

Para efeitos da IPSAS nº9, os critérios de reconhecimento do rédito, consoante se trate de prestação de serviços, venda de bens ou o uso por outros de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos, aplicam-se separadamente a cada transação.

No caso de prestação de serviços, e de acordo com o §19 do referido normativo, quando possa ser estimado com fiabilidade o desfecho de uma transação que envolva a prestação de serviços, o rédito deve ser contabilizado tendo por base a fase de acabamento dessa prestação à data do relato. Se essa situação não se verificar, isto é, se não for possível estimar com fiabilidade o desfecho da transação, “(...) o rédito só deve ser reconhecido até à extensão dos gastos reconhecidos que sejam recuperáveis” (§25, IPSAS nº9).

Quanto à venda de bens, a IPSAS nº9 refere no §28, que o rédito associado à venda de bens deve ser reconhecido quando “(...) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da posse dos bens (...)”, sendo que essa transferência culmina com a passagem da posse ou o título jurídico. Caso exista incerteza quanto à cobrança de um valor já incluído no rédito (quantia incobrável), “(...) ou a quantia a respeito da qual cessou de ser provável a cobrança (...)”, essa quantia é reconhecida como um gasto. (§32, IPSAS nº9).

No reconhecimento do rédito inerente ao uso por outros de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos, o normativo internacional estabelece no §34 que a entidade deve aplicar os seguintes tratamentos contabilísticos “(...)”:

- *o juro deve ser reconhecido numa base de proporção do tempo que tome em conta o rendimento efectivo sobre o activo;*
- *as royalties devem ser reconhecidas à medida que são obtidas de acordo com a substância dos acordos relevantes;*
- *os dividendos ou os seus equivalentes devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista ou da entidade a receber o pagamento”.*

Porém, se houver uma incerteza relativamente à cobrança de uma quantia já incluída no rédito (quantia incobrável) “(...) ou a quantia a respeito da qual a recuperação deixou de ser provável (...)”, essa quantia é reconhecida como um gasto. (§38, IPSAS nº9).

O normativo nacional diverge do normativo internacional no que diz respeito ao reconhecimento dos réditos relacionados com as prestações de serviços relativamente às quais possa ser estimado com fiabilidade o desfecho de uma transação. Conforme referimos anteriormente, e de acordo com a IPSAS nº 9, o rédito deve ser contabilizado tendo por base a fase de acabamento das referidas prestações de serviços, à data de relato, enquanto que o POCAL não permite esta contabilização.

No POCAL, as transações de troca - venda de bens, prestação de serviços e o uso pelas entidades de ativos que produzam juros, royalties e dividendos - deverão atender ao princípio contabilístico da especialização (ou do acréscimo), ou seja, o rédito deve ser reconhecido quando obtido, independentemente do momento em que é recebido, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras a que diz respeito.

Quanto às divulgações exigidas pelos dois normativos em estudo, constatamos que apenas o normativo internacional exige que a entidade divulgue informação proveniente das situações atrás mencionadas, conforme demonstramos no mapa comparativo no anexo 9.

4.2.3.6.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Na entidade em estudo, analisadas as informações constantes dos documentos de prestação de contas e do relatório de gestão da CME do ano de 2010, verificámos que não existem situações decorrentes de contratos de prestação de serviços com preço previamente fixado cujo rendimento deva ser contabilizado com referência à fase de acabamento, pelo que concluímos que o estabelecido na IPSAS nº9 no que diz respeito a esta matéria não tem aplicabilidade na CME.

Notamos que o principal impacto verificado na apresentação das demonstrações financeiras da CME coloca-se ao nível das informações exigidas pela IPSAS nº9, mencionadas no anexo 9, designadamente no que diz respeito ao §39, donde a CME deveria proceder às seguintes divulgações:

Notas – IPSAS nº9

Políticas contabilísticas adotadas para o reconhecimento do rédito

A política contabilística adotada pela CME no que concerne ao reconhecimento do rédito tem por base o regime de contabilidade do acréscimo, ou seja, a entidade reconhece o rédito quando ele ocorre e não apenas quando ele é recebido.

Quantias de cada categoria significativa de rédito reconhecidas durante o período:

Venda de bens	44.277,29€	
Prestação de serviços	1.589.892,71€	<i>valores desagregados:</i>
Saneamento		623.584,05€
Resíduos sólidos		280.218,64€
Distribuição de água		408.567,30€
Trabalhos por conta de particulares		19.941,99€
Aluguer de espaços e equipamentos		3.218,33€
Instalações desportivas, recreativas e culturais		203.836,09€
Estacionamento		6.535,36€
Prestação de serviços administrativos		14.189,46€
Rendas – habitação social		15.360,77€

Rendas – cessões de exploração	7.147,20€
Arrematações	3.500,00€
Outros	3.793,52€

4.2.3.7 – POCAL *versus* IPSAS Nº11: CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

4.2.3.7.1 – COMPARAÇÃO

A IPSAS nº11 tem como objetivo principal estipular o tratamento contabilístico dos custos e do rédito inerentes aos contratos de construção¹⁵, uma vez que:

- o exercício económico em que o contrato de construção tem início não coincide com o exercício económico em que o mesmo termina;
- existem diferentes tipos de contratos de construção.

Segundo o §4, da norma internacional, os contratos de construção podem ser de dois tipos:

- contratos de custo mais ou baseados no custo – “(...) o contratante é reembolsado por custos pertinentes ou de qualquer forma definidos(...);”
- contratos de preço fixado – “(...) o contratante aceita um preço de contrato fixado, ou uma taxa fixa por unidade de output (...)”.

Os contratos de construção podem ser negociados para a construção de um ativo (por exemplo: ponte, edifício, ou uma estrada) ou uma pluralidade de ativos, desde que estejam interrelacionados entre si (por exemplo: rede de abastecimento de água).

No âmbito do §16, da IPSAS nº11, o rédito dos contratos de construção deve ser mensurado pelo justo valor da quantia recebida ou a receber e deve abranger “(...)”:

- a quantia inicial de rédito acordada no contrato;
- variações no trabalho do contrato, reclamações e pagamentos de incentivos na medida em que:

¹⁵ Contrato de construção “(...) é um contrato ou um acordo vinculativo similar, especialmente negociado para a construção de um activo ou uma combinação de activos que estão intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou da sua última finalidade ou uso” (§4, IPSAS nº11).

- *for provável que resultarão em rédito;*
- *estejam em condições de serem mensuradas com fiabilidade”.*

Os custos associados aos contratos de construção devem incluir:

- custos diretos (mão de obra e matéria-prima);
- custos da atividade em geral (seguros, gastos gerais de fabrico, ...);
- outros custos (custos de desenvolvimento, custos de garantia, ...).

No reconhecimento dos custos e do rédito do contrato, a entidade deve atender a dois momentos distintos:

- quando o desfecho do contrato de construção puder ser estimado com fiabilidade – o rédito é reconhecido como rédito e os custos são reconhecidos como custos, sempre “(...) *com referência à fase de conclusão da actividade do contrato de construção à data do relato*” (§30, IPSAS nº 11);
- quando o desfecho do contrato de construção não puder ser estimado com fiabilidade – “(...) *o rédito só deve ser reconhecido na extensão dos custos do contrato (...)*” que sejam passíveis de serem recuperados. Os custos “(...) *devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos*” (§40, idem).

Decorrente destas duas situações, qualquer excesso de custos relativamente ao rédito do contrato deve ser reconhecido imediatamente como gasto, de acordo com o §44 do mencionado normativo internacional.

O reconhecimento dos custos e do rédito inerentes à fase de conclusão dos contratos de construção é designado pelo método da percentagem de acabamento, uma vez que:

- permite o balanceamento dos réditos com os custos que possam ser atribuídos à proporção do trabalho concluído;
- de acordo com o §33, da IPSAS nº11, proporciona informação útil relativamente à “(...) *extensão da actividade e desempenho do contrato durante um período*”.

Quanto ao normativo nacional, designadamente os critérios de valorimetria das existências – pontos 4.2.11 e 4.2.12 – estabelece que as atividades de carácter plurianual são mensuradas, no final do exercício económico, pelo método da percentagem de acabamento ou, em alternativa, manter os respetivos custos até à fase de conclusão dos contratos de construção.

Segundo o POCAL, a percentagem de acabamento de um contrato de construção diz respeito ao seu nível de execução final e é determinado pela relação entre o valor global dos custos incorridos e a soma destes com os custos estimados para completar a sua execução, pelo que concluímos que os dois normativos se assemelham quanto ao método da percentagem de acabamento.

Relativamente às divulgações exigidas pelos dois normativos, e segundo o mapa comparativo que elaborámos para o efeito (anexo 10), notamos que as divulgações inerentes aos contratos de construção apenas são exigidas no normativo internacional, designadamente nos §50, §51 e §53.

4.2.3.7.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Face ao estudo comparativo realizado entre a IPSAS nº11 e o POCAL, e após análise dos documentos de prestação de contas e do relatório de gestão da CME do ano de 2010, bem como a informação prestada pelo técnico municipal da área da contabilidade sobre esta matéria, aferimos que a CME não tinha em curso em 2010 qualquer atividade de carácter plurianual enquadrável no âmbito da IPSAS nº11, designadamente o caso específico verificado nas Autarquias Locais - investimentos para a construção de habitação social. Logo, concluímos que a adoção do referido normativo internacional não provoca qualquer impacto na apresentação das demonstrações financeiras da CME.

4.2.3.8 – POCAL *versus* IPSAS Nº12: INVENTÁRIOS

4.2.3.8.1 – COMPARAÇÃO

O normativo internacional – IPSAS nº12 – tem como principal propósito estabelecer a forma como as entidades devem tratar contabilisticamente os inventários de acordo com o sistema do custo histórico.

Esta norma aplica-se na contabilização de inventários que não sejam contratos de construção, instrumentos financeiros, “(...) *inventários de produtores de gado, de produtos agrícolas e florestais, minérios (...)*”, bem como trabalhos “(...) *em curso de serviços a serem prestados por nenhuma ou uma retribuição nominal diretamente em retorno dos destinatários*” (§1, IPSAS nº12).

Segundo o §6, da IPSAS nº12, “*inventários são activos:*

- *na forma de materiais ou fornecimentos a serem consumidos no processo de produção;*
- *na forma de materiais a serem consumidos ou distribuídos na prestação de serviços;*
- *detidos para venda ou distribuição no decurso ordinário de operações;*
- *no processo de produção para venda ou distribuição”.*

Os inventários a que se refere a IPSAS nº12 são designados terminologicamente, no POCAL, por existências. Nesta classe de contas patrimoniais registam-se os movimentos relacionados com a aquisição ou a produção de bens que as entidades detêm com o objetivo de vender.

O normativo internacional prescreve que os inventários devem ser registados pelo mais baixo de entre o custo e o valor realizável líquido¹⁶. Contudo, excetuam-se aqueles inventários que as entidades detêm para:

- distribuírem gratuitamente ou por um débito nominal;
- consumirem no processo de produção de bens, que são posteriormente distribuídos sem custo ou por um débito nominal.

Similarmente, o POCAL determina que as existências (ou inventários) devem ser mensuradas pelo custo de aquisição ou de produção. Se estes dois custos forem superiores ao valor de mercado, as entidades devem considerar dos dois o mais baixo.

Segundo a IPSAS nº12, as técnicas para mensurar o custo dos inventários têm que ver com as fórmulas de custo primeira entrada primeira saída (FIFO) ou o

¹⁶ Segundo o §6, da IPSAS nº12, “*Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso ordinário de operação menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para realizar a venda, troca ou distribuição*”.

custo médio ponderado. No normativo nacional, os métodos de custeio a adotar das saídas de armazém são o custo específico ou o custo médio ponderado.

No normativo internacional, o conceito de custo dos inventários não difere substancialmente do estabelecido pelo POCAL. Esse custo compreende todos os custos inerentes à aquisição mais os custos de conversão (por exemplo: mão de obra direta, gastos gerais de produção fixos e variáveis) e todos os outros custos incorridos para colocar os inventários no seu estado atual.

Por outro lado, de acordo com o §21, da IPSAS nº12, existem determinados custos que são excluídos dos custos de inventários “(...) e reconhecidos como gastos no período em que sejam incorridos:

- *quantias anormais de materiais, mão de obra ou outros custos de produção desperdiçados;*
- *custos de armazenamento, (...);*
- *gastos gerais administrativos que não contribuam para colocar os inventários nas suas localização e condição presentes;*
- *custos de venda”.*

O POCAL exclui os seguintes custos de inventário: custos de distribuição, de administração geral e financeiros.

O normativo internacional determina ainda que quando os inventários forem vendidos, trocados ou distribuídos, o seu valor escriturado deve ser reconhecido pelas entidades como um gasto do período em que os correspondentes réditos são reconhecidos. Quando não existirem réditos associados, as entidades reconhecem os gastos quando os bens são distribuídos ou a respetiva prestação de serviço esteja concluída.

Importa ainda dizer que a IPSAS nº12 estabelece que as quantias de quaisquer reduções ou perdas de inventários devem ser valorizadas pelas entidades como um gasto do período em que essas situações ocorram, bem como no que diz respeito às quantias de quaisquer reversões dos ajustamentos de inventários. Estas devem ser reconhecidas também como um gasto do período em que as reversões ocorram.

Quanto às divulgações, elaborámos um mapa comparativo (anexo 11) demonstrando que existe um ponto de contacto entre os dois normativos, designadamente a fórmula de custo utilizada pelas entidades na mensuração dos custos dos inventários, ou seja, ambos os normativos estabelecem que as entidades devem mencionar qual a técnica para mensurar os custos dos inventários. Contudo, no que diz ainda respeito às divulgações, verificámos as seguintes diferenças entre os dois normativos:

- no normativo internacional - as entidades devem divulgar os elementos e acontecimentos relevantes a nível da mensuração e do reconhecimento dos inventários, situações não contempladas no POCAL;
- no normativo nacional – as entidades são obrigadas a informar sobre como é que são desdobradas as contas patrimoniais de provisões acumuladas. Devem igualmente demonstrar num mapa o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, bem como divulgar a demonstração da variação da produção.

4.2.3.8.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

No caso da CME, aferimos através das NBDR do ano de 2010 - nota 8.2.3 – Critérios valorimétricos utilizados - que a conta patrimonial de existências é constituída por matérias-primas, subsidiárias e de consumo. As existências são valorizadas pelo custo de aquisição, sendo o método de custeio adotado pela entidade o do custo médio ponderado. Pelo que, em termos de valorimetria, a aplicação da IPSAS nº12 não alteraria as demonstrações financeiras da CME.

No entanto, quando analisámos o quadro nº 32 do relatório de gestão do ano de 2010 da CME, notámos que existia um valor de venda correspondente a bens de investimento (valor de 692.116,90€) que dizia respeito a escrituras de compra e venda de terrenos para o Eco-Parque Empresarial de Estarreja - escrituras celebradas entre a Autarquia Local e entidades externas (empresas privadas). Apurámos ainda que a CME quando adquire os terrenos para o referido Eco-Parque, faz o registo contabilístico através das contas patrimoniais 42.1 – Imobilizações corpóreas – Terrenos e recursos naturais ou 44.2.1.1 – Imobilizações em curso de imobilizações corpóreas – Terrenos e recursos

naturais, consoante se trate de terrenos descritos ou não descritos na conservatória do registo predial. Para além desta situação, a CME, no momento da venda, regista contabilisticamente o proveito na conta patrimonial 79.4.2 – Proveitos e ganhos extraordinários – ganhos em imobilizações – alienação de imobilizado corpóreo.

Na nossa opinião, a situação descrita enferma de um erro de classificação contabilística. Cremos que neste caso, o tratamento contabilístico que deve ser considerado na data de aquisição de terrenos com destino o Eco-Parque Empresarial de Estarreja, será o preconizado pela IPSAS nº12 (inventários) e não pela IPSAS nº17 (Ativos fixos tangíveis). Este nosso entendimento prende-se com o fim que os terrenos se destinam. Os terrenos adquiridos para o Eco-Parque Empresarial de Estarreja têm como objetivo a CME proceder a operações de loteamento¹⁷, com destino à alienação. O que quer dizer que tem enquadramento na definição de inventário prescrito quer no POCAL quer na IPSAS nº12, isto é, os terrenos são ativos detidos pela CME para venda.

Na referida conta patrimonial 42.1, os valores registados pela CME foram os seguintes:

Ano 2009	808.581,74€
Ano 2010	279.171,58€

Relativamente à conta patrimonial 44.2.1.1 - Imobilizações em curso de imobilizações corpóreas – Terrenos e recursos naturais, a CME contabilizou os seguintes valores:

Ano 2009	6.899,87€
Ano 2010	2.800,00€

No que diz respeito à conta patrimonial 79.4.2 - Proveitos e ganhos extraordinários – ganhos em imobilizações – alienação de imobilizado corpóreo, os montantes contabilizados pela entidade inerentes ao Eco-Parque Empresarial de Estarreja foram os seguintes:

¹⁷ Um loteamento é constituído com o fim de nele serem criados vários lotes de terrenos.

Ano 2009	775.213,89€
Ano 2010	692.116,90€

O custo associado aos terrenos alienados para o Eco-Parque Empresarial de Estarreja era de:

Ano 2009	52.647,76€
Ano 2010	11.260,00€

Neste sentido teremos de corrigir o erro contabilístico retrospectivamente. Assim, no quadro 14 demonstramos a situação, às datas de 31/12/2010 e de 31/12/2009, em relação às contas patrimoniais de terrenos e edifícios, inventários, vendas, gasto dos inventários vendidos e consumidos e réditos extraordinários.

Quadro 14 – Valores de contas patrimoniais à data de 31/12/2010 e 31/12/2009

Descrição	Ano 2010	Ano 2009
Terrenos e Edifícios	76.976.760,86€	64.003.622,24€
Inventários	1.364.202,15€	277.159,54€
Vendas	1.634.170,00€	3.226.086,02€
Gasto dos Inventários Vendidos e Consumidos	350.856,70€	386.851,51€
Réditos Extraordinários	810.814,60€	2.176.453,97€

FONTE: Elaboração própria

Nos quadros 15 e 16, apresentamos as situações objeto de correção quer na demonstração da posição financeira quer na demonstração do desempenho financeiro da CME. O efeito demonstrado é exclusivo desta correção, sendo o efeito acumulado refletido apenas na apresentação das demonstrações financeiras (quadros 18 e 20).

Quadro 15 – Reexpressão retrospectiva de erros – Demonstração da posição financeira

Rubrica	Ano 2010	Ano 2009	Reexpressão Ano 2009
Terrenos e Edifícios	75.879.307,67€	64.003.622,24€	63.188.140,63€
Inventários	2.461.655,34€	277.159,54€	1.092.641,15€

FONTE: Elaboração própria

Quadro 16 – Reexpressão retrospectiva de erros – Demonstração do desempenho financeiro

Rubrica	Ano 2010	Ano 2009	Reexpressão Ano 2009
Gasto dos Inventários Vendidos e Consumidos	362.116,70€	386.851,51€	439.499,27€
Réditos Extraordinários	118.697,70€	2.176.453,97€	1.401.240,08€
Vendas	2.337.546,90€	3.226.086,02€	4.053.947,67€

FONTE: Elaboração própria

Decorrente destas alterações, a divulgação que a CME deveria incluir nas notas às demonstrações financeiras, para além daquelas informações que já divulga por força do prescrito no POCAL, é a seguinte:

Notas – IPSAS nº12

As demonstrações financeiras do ano de 2009 devem ser reexpressas para corrigir o erro verificado nos montantes referentes às contas patrimoniais de terrenos e edifícios (diminuição em 815.481,61€), inventários (aumento em 815.481,61€), ganhos extraordinários (diminuição em 775.213,89€), vendas (aumento em 827.861,65€) e gasto de inventários vendidos (aumento em 52.647,76€). O efeito dessa reexpressão é resumido adiante.

	2009
Diminuição em terrenos e edifícios	815.481,61€
Aumento em inventários	815.481,61€
Aumento em gastos de inventários vendidos e consumidos	52.647,76€
Diminuição em ganhos extraordinários	775.213,89€
Aumento em vendas	827.861,65€

4.2.3.9 – POCAL *versus* IPSAS Nº13: LOCAÇÕES

4.2.3.9.1 – COMPARAÇÃO

A IPSAS nº13 institui as políticas contabilísticas e as divulgações que os locatários e os locadores devem aplicar no tratamento contabilístico de locações financeiras e operacionais.

De acordo com o §1 da referida norma, a mesma aplica-se na contabilização de todas as locações com exceção das seguintes “(...)”:

- *acordos de locação para explorar ou usar recursos naturais, tais como petróleo, gás, madeira, metais e outros direitos minerais;*
- *acordos de licenciamento para itens tais como filmes cinematográficos, gravações de vídeos, peças de teatro, manuscritos, patentes e copyrights”.*

Para além destas exclusões, a IPSAS nº 13, §1, não deve ser aplicada na contabilização por “(...)”:

- *locatários de propriedades de investimento detidas segundo locações financeiras;*
- *locadores de propriedades de investimento locadas segundo locações operacionais”.*

A IPSAS nº13, §13, entende que o conceito de locação financeira difere do conceito de locação operacional pela existência da transferência substancial de todos os riscos e vantagens inerentes à posse de ativos, ou seja, a norma dá ênfase à substância do contrato em detrimento da forma do mesmo.

No normativo nacional, o princípio contabilístico da substância sobre a forma também está subjacente na contabilização, pelo locatário, de todos os bens que se encontram em regime de locação financeira (nota explicativa à conta 42 – Imobilizações corpóreas), constituindo assim um ponto de contacto entre os dois normativos.

O reconhecimento dos ativos adquiridos segundo locações financeiras ou operacionais é tratado pela norma internacional separadamente e na perspetiva dos locatários e dos locadores, situação não verificada no normativo nacional que apenas prescreve o tratamento contabilístico dos bens em regime de locação financeira na perspetiva dos locatários.

A IPSAS nº13 estabelece ainda que as entidades locatárias devem tratar as locações do seguinte modo:

- *locações financeiras – reconhecer os ativos adquiridos inerentes a este tipo de locação como ativos e as obrigações que lhe estão associadas como passivos. Estes ativos e passivos devem ser mensurados por valores idênticos ao menor dos seguintes: justo valor dos bens locados à data de início da locação ou “(...) o valor presente dos pagamentos mínimos da locação” (§20, IPSAS nº13).*

O valor presente dos pagamentos mínimos da locação, se for praticável, deve ser determinado utilizando a taxa de juro implícita na mencionada locação. Caso contrário, deve ser utilizada “(...) a taxa de empréstimo incremental do locatário” (§20, IPSAS nº13).

Os pagamentos de locação de acordo com uma locação financeira devem ser distribuídos entre o custo financeiro e a diminuição do passivo em saldo, com o objetivo de determinar uma taxa de juro periódica constante sobre o restante saldo do passivo inerente a cada período. Os custos financeiros devem ser imputados a períodos durante o prazo dos bens locados.

- locações operacionais – reconhecer os pagamentos de locação segundo uma locação operacional como um gasto. Este reconhecimento deve ser efetuado na demonstração do desempenho financeiro da entidade e numa base linear, durante o prazo da locação operacional.

No que se refere ao prescrito no normativo nacional sobre o reconhecimento das locações financeiras por parte dos locatários - nota explicativa à conta 42 – Imobilizações corpóreas - constatamos que o mesmo se assemelha ao normativo internacional, dado que as regras que a entidade deve seguir no tratamento contabilístico dessas locações seguem os mesmos princípios da IPSAS nº13, designadamente “(...)”:

- *no momento do contrato, a locação deve ser registada por igual quantitativo no ativo e no passivo (...), pelo mais baixo do justo valor do imobilizado nesse regime, líquido de subsídios e de créditos de imposto, recebíveis pelo locador, se existirem, ou do montante actual das prestações excluindo comissões e serviços do locador;*
- *para o cálculo do montante actual (...), a taxa de desconto a usar é a implícita na locação, se determinável, ou a taxa de juro corrente no mercado em operações de risco e prazo equivalentes”.*

Quanto às locações operacionais, verificamos que os dois normativos tratam o reconhecimento de forma similar, uma vez que o POCAL prescreve que as entidades devem registar na conta patrimonial 62219 – Rendas e alugueres da classe 6 – Custos e perdas, as rendas dos ativos adquiridos através do regime de locação operacional – reconhecer como um gasto do período.

Contrariamente, o reconhecimento de transações de venda e relocação (designado no normativo internacional como *sale leaseback transaction*, ou seja, vulgo *leaseback*), constitui um ponto de afastamento entre os dois normativos. O POCAL não prevê transações desta natureza, sendo apenas essa questão tratada nos §62 a §70, da IPSAS nº13. Nas transações de venda e relocação, o proprietário de um ativo (vendedor) vende esse ativo e, logo após esse ato, “(...) *sobre o mesmo, ou sobre parte do mesmo, realiza um contrato de locação com o novo proprietário do activo (...)*” (GRENHA, 2009: 151).

Segundo o §63, da IPSAS nº13, o tratamento contabilístico das transações de venda e relocação está dependente do tipo de locações. Tratando-se de locações financeiras, qualquer excesso proveniente do produto da venda do ativo locado sobre a quantia contabilística (isto é, ganho ou perda), deve ser diferido e amortizado durante o prazo de locação. As entidades locadoras não devem reconhecer esse excesso como rédito nas suas demonstrações financeiras.

No caso de locações operacionais e se houver evidências que as transações de venda e relocação são realizadas ao justo valor, os ganhos e perdas decorrentes da locação devem ser reconhecidas imediatamente.

A norma internacional refere ainda que nas locações operacionais, se o preço de venda for inferior ao justo valor, a entidade deve reconhecer imediatamente qualquer ganho ou perda daí decorrente salvo se “(...) *a perda for compensada por futuros pagamentos de locação durante o período em que o ativo se espera que o activo seja usado*” (§65, IPSAS nº13). Se, pelo contrário, o preço de venda for superior ao justo valor, o excesso verificado “(...) *sobre o justo valor deve ser diferido e amortizado durante o período em que se espera que o activo seja usado*” (idem).

Segundo o §67 da IPSAS nº13, nas locações operacionais, se na data da transação de venda e relocação, o justo valor for inferior ao valor contabilístico do ativo, a diferença entre esses dois valores deve ser reconhecida imediatamente (ou seja, a perda verificada).

Em termos de divulgações, constatamos no mapa comparativo (anexo 12), que o POCAL apenas exige que as entidades mencionem os bens que utilizam em regime de locação financeira (nota 8.2.13, das NBDR). Os requisitos de divulgação exigidos pelo normativo internacional aplicam-se às locações financeiras e operacionais, bem como às transações de venda e relocação.

4.2.3.9.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

De acordo com a nota 8.2.13, das NBDR, do documento de prestação de contas da CME do ano de 2010, a entidade possuía em 2010 bens em regime de locação financeira.

Quanto à valorimetria e à contabilização das locações financeiras, a IPSAS nº13 não tem qualquer impacto nas demonstrações financeiras da CME, uma vez que não existem divergências relativamente às disposições do POCAL. No entanto, no que diz respeito às divulgações exigidas pelo normativo internacional, referidas no anexo 12, verificamos que a CME, para além das informações que já emite, deveria fazer ainda as seguintes divulgações:

Notas – IPSAS nº13

Locações Financeiras

Quantia escriturada líquida à data de relato:

Ativos não correntes – Equipamentos	293.502,89€
-------------------------------------	-------------

Reconciliação entre o total dos pagamentos mínimos de locação à data de relato e o seu valor presente:

Total de pagamentos mínimos	102.545,43€
-----------------------------	-------------

Valor presente	42.643,79€
----------------	------------

Locações Operacionais

Locações operacionais não canceláveis:

Total de pagamentos mínimos	70.525,15€
-----------------------------	------------

Pagamento de locações operacionais reconhecidos na demonstração do desempenho financeiro:

Locação de edifícios	5.765,80€
----------------------	-----------

Locação de outros bens	64.768,15€
------------------------	------------

4.2.3.10 – POCAL versus IPSAS Nº14: ACONTECIMENTOS APÓS A DATA DE RELATO

4.2.3.10.1 – COMPARAÇÃO

A IPSAS nº14 tem como principal objetivo estabelecer o momento no qual as entidades devem proceder a ajustamentos às suas demonstrações financeiras no que diz respeito a acontecimentos após a data de relato, bem como prescrever as divulgações inerentes a esses acontecimentos.

Define a norma internacional, §4, que os acontecimentos após a data de relato são todos aqueles, favoráveis ou desfavoráveis, “(...) *que ocorram entre a data de relato e a data em que as demonstrações financeiras são autorizadas para emissão*”, podendo existir dois tipos de acontecimentos “(...)”:

- *os que proporcionam evidência de condições que existiam à data de relato (acontecimentos de ajustar após a data de relato);*
- *os que são indicativos de condições que surgiram após a data de relato (acontecimentos de não ajustar após a data de relato”.*

O normativo internacional determina que o reconhecimento e mensuração relativamente a esses acontecimentos devem ser efetuados da forma seguinte:

- *acontecimentos de ajustar após a data de relato – “uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos de ajustar após a data de relato” (§9, IPSAS nº14);*
- *acontecimentos de não ajustar após a data de relato - “uma entidade não deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para reflectir os acontecimentos de ajustar após a data de relato” (§11, IPSAS nº14).*

Segundo o §13 da IPSAS nº14, uma entidade não deve reconhecer os dividendos ou distribuições como um passivo à data de relato.

A norma internacional, §17, menciona ainda que uma entidade não deve elaborar as suas demonstrações financeiras numa base de continuidade se os

responsáveis pela mesma, após a data de relato, tiverem intenções de liquidar ou cessar a entidade.

Constatamos que o POCAL no que diz respeito aos acontecimentos após a data de relato não preconiza qualquer tratamento contabilístico, pelo que constitui um ponto de afastamento entre os dois normativos. Consequentemente concluímos que as divulgações instituídas pelo normativo internacional constituem também um outro ponto de afastamento, conforme o mapa comparativo no anexo 13.

4.2.3.10.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Após a análise comparativa entre a IPSAS nº14 e o POCAL relativamente aos acontecimentos verificados após a data de relato, bem como à análise dos documentos de prestação de contas e do relatório de gestão da CME do ano de 2010 e informação prestada pelo técnico municipal da área de contabilidade sobre esta temática, concluímos que na CME não existiram acontecimentos de ajustar ou não ajustar após a data de relato referentes a 31/12/2010. Pelo que a adoção da IPSAS nº14 não teria qualquer impacto na apresentação das demonstrações financeiras da CME, designadamente no que diz respeito às divulgações a incluir nas notas.

4.2.3.11 – POCAL *versus* IPSAS Nº16: PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO

4.2.3.11.1 – COMPARAÇÃO

A IPSAS nº16 visa estabelecer o tratamento contabilístico, bem como os correspondentes elementos inerentes às divulgações no que diz respeito às propriedades de investimento.

Segundo o §7 do normativo internacional, propriedades de investimento são terrenos ou edifícios detidos pelas entidades, cuja finalidade é a obtenção de rendas ou a valorização do capital, ou ambos os casos, e “(...) não para:

- *uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para fins administrativos;*
- *venda no curso ordinário das operações”.*

O que quer dizer que propriedades de investimento diferem de outros tipos de ativos, designadamente aqueles que são utilizados no processo produtivo ou

usados com fins administrativos (Ativos fixos tangíveis - IPSAS nº17) ou no caso de ativos destinados à venda no curso normal das atividades das entidades (Inventários – IPSAS nº12).

O normativo internacional aplica-se na contabilização de propriedades de investimento, bem como na mensuração nas demonstrações financeiras de um locatário ou de um locador dos interesses de propriedades de investimento, detidos segundo locações financeiras ou locações operacionais, respetivamente.

Prevê ainda a IPSAS nº16, que no caso de as entidades serem proprietárias de propriedades de investimento com finalidade de prestarem serviços em detrimento da obtenção de rendas ou valorização do capital, essas propriedades só devem ser consideradas propriedades de investimento se a prestação de serviços for um componente insignificante dessas propriedades. Caso contrário, isto é, se a prestação de serviços for um componente significativo, então não deve ser considerada uma propriedade de investimento.

O conceito de propriedades de investimento elencado na IPSAS nº16 é similar ao tratado pelo POCAL na conta patrimonial 414 – Investimentos financeiros - Investimentos em imóveis. Estes dizem respeito às “(...) *edificações urbanas e propriedades rústicas que não estejam afectas à actividade operacional da entidade*” (nota explicativa à conta patrimonial 414, POCAL).

De acordo com o §20 da IPSAS nº16, as propriedades de investimento devem ser reconhecidas “(...) *como um activo quando, e somente quando:*

- *seja provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que estejam associados à propriedade de investimento fluirão para a entidade;*
- *o custo ou o justo valor da propriedade de investimento possa ser mensurado com fiabilidade”.*

Quanto à mensuração inicial das propriedades de investimento, o normativo internacional prescreve que deverá ser efetuada pelo seu custo, incluindo todos os custos de transação.

No caso de as propriedades de investimento serem adquiridas através “(...) *de transacções sem troca, o seu custo deve ser mensurado como o justo valor à data de aquisição*” (§27, IPSAS nº16).

Institui ainda a norma internacional, que as entidades devem seguir o preconizado no §20 da IPSAS nº13 – Locações, no que diz respeito ao custo inicial inerente a interesses de propriedade detidas segundo locações classificadas como propriedades de investimento. Portanto, “(...) *o activo deve ser reconhecido ao mais baixo do justo valor da propriedade e do valor presente dos pagamentos mínimos da locação*” (§34, IPSAS nº16).

Relativamente ao normativo nacional, os investimentos financeiros devem ser valorizados pelo seu custo de aquisição ou custo de produção. Notamos que os dois normativos convergem no que diz respeito à mensuração inicial deste tipo de ativos.

Quanto à mensuração subsequente, a IPSAS nº16 e o POCAL divergem, uma vez que o normativo internacional prevê que as entidades devem escolher como sua política contabilística o modelo do justo valor ou o modelo do custo, o que no normativo nacional essa situação não se coloca – os investimentos financeiros devem ser sempre contabilizados pelo seu custo.

O normativo internacional exige que as entidades detentoras de propriedades de investimento devem aplicar o modelo do justo valor ou o modelo do custo a todos esses ativos.

As entidades que registem as suas propriedades de investimento utilizando o modelo do justo valor, desde o momento do seu reconhecimento inicial, devem mensurar todas essas propriedades pelo justo valor. Salvo, se as entidades não estiverem em condições de determinar o justo valor das propriedades de investimento de forma fiável e numa base contínua (§62, IPSAS nº16).

Nas situações em que um locatário detém um interesse em propriedades segundo uma locação operacional e que foi classificada como propriedade de investimento, as entidades devem igualmente aplicar o modelo do justo valor.

De acordo com o §44 da IPSAS nº16, as entidades devem reconhecer no excedente ou déficit líquido do período em que surja qualquer ganho ou perda decorrente de uma alteração ao justo valor de propriedades de investimento, devendo o mesmo refletir as condições de mercado à data do relato.

No que diz respeito à contabilização de propriedades de investimento utilizando o modelo do custo, a IPSAS nº16 prescreve que as entidades, após o reconhecimento inicial, devem mensurar as suas propriedades de investimento aplicando o tratamento de referência elencado na IPSAS nº17 – Ativos fixos tangíveis. Assim, a mensuração dessas propriedades deve ser realizada ao custo menos qualquer depreciação ou perdas por imparidade acumuladas.

O normativo internacional faz ainda referência a cinco casos específicos que se prendem com o reconhecimento das propriedades de investimento:

- alteração de uso de propriedades de investimento para ativos fixos tangíveis ou para inventários – neste caso, o valor a reconhecer “(...) *deve ser o seu justo valor à data da alteração de uso*” (§71, IPSAS nº16), ou seja, o valor será o mesmo que estava contabilizado em propriedades de investimento;
- alteração de uso de ativos fixos tangíveis para propriedades de investimento – nesta situação, a entidade terá de tratar contabilisticamente qualquer diferença verificada à data de alteração de uso, isto é, qualquer diferença do valor escriturado para o justo valor deve ser tratada como uma revalorização (aplicando a IPSAS nº17 – Ativos fixos tangíveis);
- alteração de uso de inventários para propriedades de investimento – a entidade deve tratar qualquer diferença verificada entre o justo valor da propriedade de investimento à data da alteração de uso e a quantia anteriormente escriturada deve ser reconhecida no excedente ou déficit;
- conclusão ou desenvolvimento de propriedades de investimento autoconstruídas – qualquer diferença apurada entre o justo valor da propriedade de investimento na data de conclusão ou desenvolvimento e a quantia anteriormente escriturada deve ser reconhecida no excedente ou déficit;

- alienação ou retirada de uso das propriedades de investimento – quando se verificar que a alienação não trará benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para a entidade ou, quando se verificar a retirada permanente de uso das propriedades de investimento, a entidade deve desreconhecer as propriedades de investimento, isto é, eliminá-las por completo da Demonstração da posição financeira.

Qualquer ganho ou perda gerado pela alienação ou retirada de uso das propriedades de investimento deve ser reconhecido no excedente ou défice do período que ocorra a alienação ou retirada.

Se, a retribuição respeitante a alienação de propriedades de investimento entrar em imparidade, ou estar perdida ou cedida, a entidade deve reconhecer essa retribuição no excedente ou défice, no momento em que a mesma se torne recebível.

No que se refere à alienação e retirada de uso das propriedades de investimento, notamos que existe um ponto de contacto entre os dois normativos, dado que o POCAL prescreve que, à data do Balanço, se os elementos que fazem parte dos investimentos financeiros apresentarem valores inferiores aos registados na contabilidade - provenientes por exemplo de alienações ou abates - a entidade deve contabilizar a correspondente redução, através da conta patrimonial 694 – Perdas em imobilizações.

Constatamos ainda a existência de um ponto de afastamento entre a IPSAS nº16 e o POCAL, que tem que ver com a revalorização (no normativo nacional a terminologia utilizada é reavaliação). Como vimos, o normativo internacional institui que a alteração de uso de ativos fixos tangíveis para propriedades de investimento deva ser tratada contabilisticamente como uma revalorização. Pelo contrário, o POCAL não prescreve qualquer tratamento contabilístico para estas situações.

Quanto às divulgações exigidas pela IPSAS nº16 e pelo POCAL, constatamos que algumas são comuns nos dois normativos, designadamente quando as propriedades de investimento são registadas utilizando o modelo do custo (norma internacional), conforme mapa comparativo (anexo 14).

Verificamos, igualmente, que a norma internacional exige um maior número de divulgações relativamente a informações específicas (para o caso do registo pelo modelo do justo valor ou pelo modelo do custo).

4.2.3.11.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Face ao mencionado na secção anterior e à análise dos documentos de prestação de contas e do relatório de gestão da CME do ano de 2010, verificamos que a CME não detinha qualquer propriedade de investimento em 2010, pelo que a adoção da IPSAS nº16 provoca um impacto nulo na apresentação das demonstrações financeiras da CME, incluindo as divulgações.

4.2.3.12 – POCAL *versus* IPSAS Nº17: ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS

4.2.3.12.1 – COMPARAÇÃO

A IPSAS nº17 tem como finalidade estabelecer o tratamento contabilístico inerente a ativos fixos tangíveis.

De acordo com o §12 do normativo internacional, ativos fixos tangíveis são ativos que a entidade detém com o objetivo de serem utilizados na produção ou no fornecimento de bens ou serviços, no arrendamento a outros, ou para fins administrativos e que se espera que sejam usados durante mais do que um período de relato.

No POCAL, podemos afirmar que a conta patrimonial 42, respeitante às imobilizações corpóreas, é semelhante aos ativos fixos tangíveis tratados na IPSAS nº17, uma vez que a referida conta patrimonial “*Integra todos os imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis (com excepção dos bens de domínio público¹⁸), que a entidade utiliza na sua actividade operacional, que não se*

¹⁸ De acordo com FERNANDES, citado por CARVALHO (2006:16), bens de domínio público são um “1-conjunto de coisas que, pertencendo a uma pessoa colectiva de direito público de população de território, são submetidas por lei, dado o fim de utilidade pública a que se encontram afectadas, a um regime jurídico especial caracterizado fundamentalmente pela sua incomerciabilidade, em ordem a preservar a produção dessa utilidade pública (acepção objectiva). 2-conjunto de normas que diferem e regulam os direitos que se exercem sobre as coisas públicas (acepção institucional) ”.

destinam a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano” (notas explicativas à conta patrimonial 42, POCAL).

Quanto aos bens de domínio público, designadamente no caso de edifícios e monumentos históricos, sítios arqueológicos, reservas naturais, entre outros, constatamos que existe um ponto de contacto entre o POCAL e a IPSAS nº17. No normativo nacional, os bens de domínio público são tratados contabilisticamente no imobilizado da entidade que é responsável pela sua administração ou controlo, independentemente de estarem ou não afetos à sua atividade operacional, e são registados contabilisticamente na conta patrimonial 45 – Bens de domínio público.

No que diz respeito ao normativo internacional, este preconiza que os bens de domínio público são ativos de herança, isto é, “(...) *são descritos como “Activos de herança” devido ao seu significado cultural, ambiental ou histórico*” (§7, IPSAS nº17).

A IPSAS nº17, §10, não exige que a entidade reconheça ativos de herança. Contudo, se a entidade o fizer, o normativo internacional exige a divulgação de determinadas informações respeitantes a esses ativos “(...) :

- *a base de mensuração usada;*
- *o método de depreciação usado;*
- *a quantia escriturada bruta;*
- *a depreciação acumulada no final do período, se existir;*
- *uma reconciliação da quantia escriturada no início e no final do período mostrando os respectivos componentes”.*

Relativamente ainda aos bens de domínio público - como por exemplo: rede de abastecimento de água, rede viária, redes de comunicação - notamos que o normativo internacional considera-os como ativos de infraestrutura.

Segundo o §21 da IPSAS nº17, os ativos de infraestrutura assumem determinadas características “(...) :

- *fazem parte de um sistema ou rede;*
- *são de natureza especializada e não têm usos alternativos;*
- *são inamovíveis;*
- *podem estar sujeitos a restrições na alienação”.*

estando sujeitos ao mesmo tratamento contabilístico prescrito no normativo internacional para os ativos fixos tangíveis. Por seu turno, no POCAL, esses ativos são registados contabilisticamente na conta patrimonial 45 – Bens de domínio público, não os reconhecendo como ativos fixos tangíveis. Logo, constituindo um ponto de afastamento entre os dois normativos.

A IPSAS nº17 estabelece no §13, que os ativos fixos tangíveis devem ser reconhecidos como um ativo quando “(...)”:

- *for provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço (...) fluirão para a entidade;*
- *o custo ou o justo valor do activo possa ser mensurado com fiabilidade”.*

Quanto à mensuração inicial dos ativos fixos tangíveis, a IPSAS nº17 determina que os mesmos devem ser mensurados pelo seu custo. Contudo, a norma prevê a existência de duas situações relativamente à mensuração inicial:

- se os ativos fixos tangíveis forem adquiridos sem custo ou por um custo nominal, a mensuração inicial desses ativos deve ser efetuada pelo seu justo valor à data de aquisição;
- se os ativos forem adquiridos em troca ou parte em troca por elementos dos ativos fixos tangíveis ou outros ativos diferentes, a mensuração inicial deve ser realizada ao justo valor dos ativos recebidos.

De acordo com o normativo nacional, as imobilizações corpóreas (ativos fixos tangíveis) devem ser valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção.

No que diz respeito aos imobilizados obtidos a título gratuito (na IPSAS nº17 são designados por ativos adquiridos sem custo ou por um custo nominal), o POCAL prescreve que a mensuração desses ativos deve ser efetuada, segundo critérios exequíveis, pelo valor que resultar da avaliação. Caso este valor não seja adequado à natureza desses ativos, o normativo nacional prevê que os imobilizados devem assumir o valor zero até serem objeto de uma grande reparação.

Se estivermos perante transferências de ativos imobilizados entre entidades que aplicam o POCAL ou por este normativo e o POCP, o valor a atribuir aos referidos

ativos resulta do valor que consta nos registos contabilísticos da entidade de origem, devendo ter em consideração os critérios de valorimetria prescritos pelo POCAL. No entanto, poderá existir um valor diferente relativamente ao fixado no diploma que autorizou a mencionada transferência de ativos, bem como um valor que foi acordado entre as partes envolvidas no processo de transferência e aprovado pelos órgãos e entidades competentes (ponto 4.1.6 - subcapítulo 4.1 – Imobilizações, POCAL).

No tocante aos dispêndios subsequentes com os ativos fixos tangíveis que já tenham sido reconhecidos, a IPSAS nº17 institui que as entidades devem acrescentar o valor desses dispêndios à quantia escriturada dos referidos ativos quando for previsível que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço aumentem o desempenho atual dos ativos existentes, e que os mesmos fluam para a entidade. Todos os outros dispêndios subsequentes relacionados, por exemplo, com a reparação e manutenção de ativos fixos tangíveis, devem ser reconhecidos como um gasto do período. No POCAL o tratamento contabilístico inerente aos dispêndios subsequentes – prescrito na IPSAS nº17 - é similar, ou seja, a conta patrimonial 42 – Imobilizações corpóreas inclui igualmente todas as benfeitorias e grandes reparações que sejam de incrementar ao custo inicial desses imobilizados.

Face ao exposto, concluímos que não existem diferenças entre os dois normativos no que se refere à mensuração inicial e tratamento contabilístico dos dispêndios subsequentes dos ativos fixos tangíveis.

Quanto à mensuração subsequente dos ativos fixos tangíveis, após o reconhecimento inicial, constatámos, igualmente, que os tratamentos prescritos pela IPSAS nº17 e pelo POCAL são similares.

Segundo o §38 do normativo internacional, existe um tratamento de referência para a questão da mensuração subsequente dos ativos fixos tangíveis. Estes ativos devem ser contabilizados “(...) *ao seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas de imparidade acumuladas*”. A IPSAS nº17 estabelece ainda um tratamento alternativo para a referida mensuração, ou seja,

os ativos devem ser escriturados por uma quantia revalorizada, que corresponde ao seu justo valor menos qualquer depreciação e perdas por imparidade acumuladas subsequentes.

Quanto ao tratamento contabilístico dessas revalorizações, o normativo internacional prescreve o seguinte:

- §49 – se a revalorização provocar um aumento na quantia escriturada dos ativos fixos tangíveis, “(...) o aumento deve ser creditado directamente ao excedente de revalorização”. Este aumento “(...) deve ser reconhecido como rédito até ao ponto em que reverta uma diminuição de revalorização da mesma classe de activos anteriormente reconhecida como um gasto”;
- §50 – se a revalorização provocar uma diminuição na quantia escriturada dos ativos fixos tangíveis, “(...) a diminuição deve ser reconhecida como um gasto”. Contudo, essa diminuição “(...) deve ser debitada directamente contra qualquer excedente de revalorização relacionada até ao ponto em que a diminuição não exceda a quantia detida no excedente de revalorização a respeito da mesma classe de activos”;
- §51 – qualquer aumento ou diminuição de revalorização inerente aos ativos individuais incluídos nos ativos fixos tangíveis devem ser “(...) compensados uns com os outros dentro da classe mas não têm de ser compensados a respeito de activos em diferentes classes”.

No POCAL, regra geral, os ativos imobilizados não são objeto de reavaliação (na terminologia IPSAS, revalorização), salvo se existirem outros normativos que a autorizem e que definam os correspondentes critérios de avaliação, como é o caso da Portaria nº 671/2000, de 17 de Abril. Este diploma legal veio aprovar o Cadastro do Inventário dos Bens do Estado (CIBE) e teve como principais objetivos, entre outros, a uniformização dos critérios de inventariação e de contabilização dos bens móveis (onde se incluem os ativos fixos tangíveis). Assim, de acordo com o artigo 6º do CIBE, no caso de ocorrerem avaliações por força desta legislação, as mesmas devem ter por base o preço corrente de mercado ao seu valor atual, isto é, “(...) o valor em estado novo, se for o caso, deduzido da depreciação ocorrida até à data de avaliação” (nº 2, do artigo 6º,

CIBE). O que quer dizer que segue a mesma linha quanto ao prescrito pela IPSAS nº17 - tratamento alternativo para a mensuração subsequente dos ativos fixos tangíveis, salvo no que diz respeito à dedução de perdas por imparidade. Este termo não se utiliza no POCAL. Contudo, cremos que o mesmo se poderá assemelhar ao que o normativo nacional institui como amortizações extraordinárias (conta patrimonial 6961 – Aumentos de amortizações e provisões).

Segundo o prescrito no §65 da IPSAS nº17, as entidades devem rever, periodicamente, o método de depreciação dos seus ativos fixos tangíveis. Se as entidades concluírem que existe uma alteração significativa na forma esperada dos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço dos ativos fixos tangíveis, o método de depreciação desses ativos deve ser alterado. Esta alteração deve ser contabilizada como uma alteração de estimativa contabilística, de acordo com o prescrito na IPSAS nº3, devendo a entidade, igualmente, ajustar os débitos de depreciação dos períodos corrente e futuros. Nestas situações o POCAL institui que, à data do Balanço, se os elementos dos ativos imobilizados apresentarem um montante inferior ao registado na contabilidade, devem ser objeto de uma amortização extraordinária, no caso de a entidade prever que a redução desse montante seja permanente.

No que diz respeito às alienações e retiradas de uso dos ativos fixos tangíveis, os dois normativos prescrevem similarmente as seguintes regras e tratamentos contabilísticos:

- no normativo internacional, as alienações e retiradas permanentes de uso dos ativos fixos tangíveis devem ser eliminadas da Demonstração da posição financeira das entidades. Qualquer ganho ou perda proveniente das referidas situações deve ser determinado como a diferença entre o valor líquido da alienação e a quantia escriturada do ativo e incluído na demonstração do Desempenho financeiro das entidades como um rédito ou um gasto, respetivamente;
- o POCAL estabelece que as contas patrimoniais 694 – Perdas em imobilizações e 794 – Ganhos em imobilizações devem registar os movimentos provenientes de alienações, de sinistros ou de abates de

imobilizações, devendo ser creditadas “(...) *pelo produto da venda, pela indemnização ou pelo valor atribuído à saída e ainda pelas amortizações respectivas e debitadas pelos custos correspondentes*” (notas explicativas às contas patrimoniais 694 e 794, POCAL).

No que concerne às divulgações, elaborámos um mapa comparativo (anexo 15) e concluímos que os dois normativos não divergem muito quanto às informações que devem ser prestadas pelas entidades, como por exemplo no que diz respeito à divulgação da reconciliação de quantias escrituradas no início e no fim do período do relato (os dois normativos evidenciam as alineações e perdas por imparidade), bem como no caso das revalorizações. No entanto, destacamos um ponto de afastamento, que se prende com as divulgações exigidas no §74 da IPSAS nº17, designadamente a informação sobre a quantia de dispêndios inerentes a ativos fixos tangíveis em curso, bem como a divulgação da quantia de compromissos destinada à aquisição desses ativos.

4.2.3.12.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Tal como já referimos quanto à IPSAS nº12, verificámos existir um erro de classificação nos terrenos adquiridos para o Eco-Parque Empresarial de Estarreja, com destino à venda. Decorrente deste erro, verificámos que existia igualmente um erro de classificação relacionado com a venda de tais terrenos. Não repetimos portanto aqui os impactos que a correção deste erro implicaria, porque constituiria uma duplicação.

Em termos de eventuais alterações caso o normativo internacional fosse adotado na CME, concluímos que as mesmas são ao nível das divulgações, uma vez que os dois normativos são muito similares em termos de regras quanto ao reconhecimento e mensuração dos ativos fixos tangíveis, com exceção dos ativos de herança. Assim, as divulgações que a CME deveria fazer para além das que já faz ao abrigo do POCAL, e para as quais obtivemos informação são as seguintes:

Notas – IPSAS nº17

Edifícios e Outras Construções

- os edifícios englobam edifícios de habitação, instalações de serviços, instalações desportivas e recreativas, edifícios escolares e outros;
- as outras construções dizem respeito a viadutos, arruamentos e obras complementares, iluminação pública, instalações desportivas e recreativas, captação, tratamento e distribuição de água, sinalização e trânsito e outras;
- a vida útil dos edifícios e de outras construções é de oitenta anos;
- o Departamento de Obras Municipais e Ambiente adjudicou a uma empresa de construção civil a construção de um novo edifício, designado por “Construção da Área Social do Eco-Parque Empresarial de Estarreja”. O custo total da adjudicação é de 2.045.475,83€.

Maquinaria e Outros Imobilizados - a vida útil da máquina e de outros imobilizados é de, respetivamente, sete e oito anos.

Mobiliário - o mobiliário tem uma vida útil de oito anos.

Ativos de Herança

- a base de mensuração usada é o custo de aquisição;
- não se efetuam depreciações;
- quantia escriturada bruta é de 16.750,00€.

4.2.3.13 – POCAL versus IPSAS Nº19: PROVISÕES, PASSIVOS E ATIVOS CONTINGENTES

4.2.3.13.1 – COMPARAÇÃO

A IPSAS nº19 tem como principal propósito definir provisões, ativos e passivos contingentes, contextualizar o momento pelo qual as provisões devem ser reconhecidas, como devem ser mensuradas e quais as informações a serem divulgadas pelas entidades.

Segundo o §18 do referido normativo, uma provisão “(...) é um passivo de *tempestividade ou quantia incertas*”. Os ativos e passivos contingentes são,

respetivamente, ativos ou obrigações possíveis, que surgem de situações passadas e cuja existência só será confirmada no momento da ocorrência.

Poderá haver o caso em que os passivos contingentes tenham que ver com uma obrigação presente que surja de situações passadas mas que não são reconhecidas porque:

- não se torna expectável que um exfluxo de recursos que inclua benefícios económicos futuros ou potencial de serviço se torne exigível para liquidar a obrigação;
- o valor da obrigação não pode ser mensurado fiavelmente.

O normativo internacional estabelece no §22, que o reconhecimento de provisões deve ser efetuado quando “(...)”:

- *uma entidade tenha uma obrigação (legal ou construtiva) como consequência de um acontecimento passado;*
- *seja provável que um exfluxo incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço serão exigidos para liquidar a obrigação;*
- *uma estimativa fiável da quantia da obrigação possa ser feita”.*

A IPSAS nº19 prescreve que os ativos e passivos contingentes não devem ser reconhecidos (§35 e §39, IPSAS nº19, respetivamente). Contudo, devem os mesmos ser divulgados, quando for provável a existência de um influxo incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço, no caso de ativos contingentes ou, for improvável a ocorrência de um exfluxo de benefícios económicos ou potencial de serviço, no caso dos passivos contingentes.

Quanto às matérias de provisões, ativos e passivos contingentes, o normativo nacional trata a questão das provisões, ao longo das notas explicativas às classificações patrimoniais, designadamente no que se refere às seguintes contas:

- 19 – Provisões para aplicações de tesouraria – quando a entidade verificar que o custo de aquisição das aplicações de tesouraria for superior ao seu valor de mercado, deve constituir ou reforçar as provisões para aplicações de tesouraria, por contrapartida da correspondente conta de custos;

- 291 – Provisões para cobranças duvidosas – no caso de a entidade detetar a incobrabilidade de dívidas de terceiros, deve constituir ou reforçar as provisões para cobranças duvidosas, através da respetiva conta de custos;
- 292 – Provisões para riscos e encargos – estas provisões devem ser constituídas ou reforçadas, quando a entidade registe as responsabilidades provenientes de riscos prováveis e com características específicas (como por exemplo: processos judiciais em curso, acidentes de trabalho e doenças profissionais, garantias a clientes);
- 39 – Provisões para depreciação de existências – a entidade deve constituir ou reforçar a conta de provisões para depreciação de existências, quando verificar, à data do balanço final, diferenças provenientes da aplicabilidade dos critérios valorimétricos das existências e que são relativas ao custo de aquisição ou de produção das existências;
- 49 – Provisões para investimentos financeiros – estas provisões devem ser constituídas ou reforçadas pela entidade quando, o custo de aquisição dos títulos e outras aplicações financeiras forem superiores ao seu valor de mercado.

Todas as contas patrimoniais mencionadas anteriormente – 19, 291, 292, 39 e 49, são debitadas consoante se reduzam ou deixem de se verificar as circunstâncias para que foram criadas.

Relativamente aos ativos e passivos contingentes, notamos que no POCAL, estes conceitos poderão eventualmente serem enquadrados na conta patrimonial 292 – Provisões para riscos e encargos.

A constituição de provisões, no POCAL, deve ser efetuada relativamente a acontecimentos que comportem riscos e que os mesmos não sejam apenas uma simples quantia estimada de um passivo certo. Neste sentido, esta questão constituiu um ponto de contacto entre os dois normativos.

Quanto à mensuração das provisões, institui a IPSAS nº19 no §44 que, à data de relato, o valor reconhecido como provisão, deve ser o melhor valor estimado relativamente ao dispêndio exigido para a liquidação da obrigação presente.

De forma a serem atingidas as melhores estimativas de uma provisão, o normativo internacional estabelece que a entidade deve ter em consideração:

- riscos e incertezas (§50, IPSAS nº19);
- valor presente – *“Quando o efeito do valor temporal do dinheiro seja materialmente relevante, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se esperam que sejam exigidos para liquidar a obrigação.”* (§53, IPSAS nº19);
- acontecimentos futuros – quando estes acontecimentos *“(…) possam afectar a quantia exigida para liquidar uma obrigação devem ser reflectidos na quantia de uma provisão quando haja evidência objectiva suficiente de que ocorrerão”* (§58, IPSAS nº19);
- alienação esperada de ativos não deve ser tomada em linha de conta quando uma entidade mensura uma provisão (§61, IPSAS nº19).

No POCAL, segundo o subcapítulo 2.7.1 – Provisões, a constituição de provisões deve ser efetuada consoante se trate:

- provisões para cobrança duvidosa – quando as dívidas de terceiros estiverem em mora há mais de seis meses e o risco de incobrabilidade for devidamente explicado, a quantia anual acumulada para a respetiva provisão é determinada segundo as percentagens de 50%, para dívidas em mora há mais de seis meses e menos de doze meses, e de 100%, no caso das dívidas em mora há mais de doze meses;
- provisões para encargos provenientes de processos judiciais em curso – as dívidas inerentes a esta situação devem ser contabilizadas na conta 672 – Provisões para riscos e encargos.

No caso das disponibilidades, o normativo nacional institui que, quando o custo de aquisição for superior ao seu preço de mercado, a entidade deve constituir ou reforçar a correspondente provisão, pela diferença entre esses dois valores. Consequentemente, quando deixarem de existir as causas que conduziram à sua

constituição, a entidade deve reduzir ou anular a respetiva provisão (ponto 4.4.5 - subcapítulo 4.4 – Disponibilidades, POCAL).

Por seu turno, a IPSAS nº19, determina que a entidade deve rever a cada data de relato as quantias relativas às provisões, bem como efetuar os respetivos ajustamentos com vista a refletir a melhor estimativa corrente. Estabelece ainda que, quando for improvável que um exfluxo incorporando benefícios económicos futuros ou potencial de serviço seja suficiente para liquidar a obrigação, a entidade deve reverter a provisão.

Salientamos ainda que o normativo internacional prescreve determinadas regras de reconhecimento e mensuração para os seguintes acontecimentos:

- défices líquidos operacionais futuros – de acordo com o §73 da IPSAS nº19, a entidade não deve reconhecer qualquer provisão para défices líquidos com origem em atividades operacionais futuras;
- contratos onerosos – a entidade deve reconhecer e mensurar a obrigação presente, no caso de deter um contrato oneroso (§76, IPSAS nº19);
- reestruturação – uma entidade deve reconhecer uma provisão de reestruturação quando os gastos diretos originários dessa reestruturação estiverem necessariamente interligados e não existem associadas atividades continuadas da entidade (§93, IPSAS nº19).

Em termos de divulgações, apresentamos no anexo 16 um mapa comparativo com as principais divergências encontradas entre os dois normativos. A IPSAS nº19 e o POCAL apenas convergem no que diz respeito às informações exigidas relativas às quantias escrituradas no início e no final do período, bem como nos montantes adicionais inerentes à constituição de provisões.

4.2.3.13.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Face ao explanado na secção anterior e segundo o quadro demonstrativo na nota 8.2.27, dos documentos de prestação de contas do ano de 2010, constatámos que a CME reforçou na conta patrimonial 291 - Provisões para cobranças duvidosas, 308.949,31€. Estas provisões foram calculadas de acordo com o estabelecido no subcapítulo 2.7.1 – Provisões, do POCAL, designadamente:

- 50% para dívidas em mora há mais de 6 meses e até 12 meses – ou seja, $382.522,30\text{€} \times 50\% = 191.261,15\text{€}$;
- 100% para dívidas em mora há mais de 12 meses – isto é, um valor de 332.196,59€.

Considerando que a mencionada conta patrimonial 291 tinha um saldo devedor de 214.508,43€, à data de 31/12/2009, e que o saldo necessário para o ano de 2010 era de 523.457,74€, então o montante considerado no reforço à conta de provisões para cobrança duvidosa do ano de 2010 foi de 308.949,31€.

Assim, e tendo em linha de conta que o reconhecimento e a mensuração de provisões entre os dois normativos é semelhante, concluímos que o impacto nas demonstrações financeiras da CME é nulo, na eventualidade de o normativo internacional ser adotado. Ao nível das divulgações, constatamos igualmente que não existem outras informações, para além daquelas exigidas pelo POCAL, passíveis de serem divulgadas pela CME.

4.2.3.14 – POCAL *versus* IPSAS Nº21: IMPARIDADE DE ATIVOS NÃO GERADORES DE CAIXA

4.2.3.14.1 – COMPARAÇÃO

O objetivo da IPSAS nº21 prende-se com o estabelecimento de procedimentos inerentes à imparidade de ativos não geradores de caixa, ou seja, determinar se estes ativos estão em imparidade e confirmar se as perdas por imparidade são reconhecidas. A norma também prescreve a reversão de perdas por imparidade, bem como quais os requisitos que as entidades devem atender nas divulgações.

O normativo internacional define ativos geradores de caixa como aqueles detidos pelas entidades que têm como objetivo principal gerar um retorno comercial. Logo, a IPSAS nº21, assume que os ativos não geradores de caixa são aqueles que não se enquadram no conceito de ativos geradores de caixa.

Segundo o §21 da IPSAS nº21, um ativo não gerador de caixa encontra-se em imparidade quando o valor escriturado desse ativo é superior ao seu valor recuperável de serviço. Determina ainda este normativo que, a cada data de

relato, a entidade deve avaliar se existe alguma condicionante que possa concluir que um ativo não gerador de caixa esteja em imparidade. A ser verdade, a entidade deve fazer um teste de imparidade, ou seja, determinar um valor estimado para a sua quantia recuperável de serviço¹⁹.

Quando um ativo não gerador de caixa está em imparidade, o seu valor escriturado deve ser reduzido para a sua quantia recuperável de serviço, isto é, esta redução é uma perda por imparidade (conceito explanado na comparação entre o POCAL e a IPSAS nº7).

Segundo o §50 da IPSAS nº21, qualquer perda por imparidade deve ser imediatamente reconhecida no excedente/défi ce líquido.

No caso de o valor estimado de uma perda por imparidade for superior ao valor escriturado do ativo, e de acordo com o §51 da IPSAS nº21, “(...) *uma entidade deve reconhecer um passivo se, e somente se, isso for exigido por uma outra Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público*”. A entidade deve reduzir para zero o valor correspondente à quantia escriturada do ativo, reconhecendo desta forma uma quantia igual no excedente/défi ce.

Durante a restante vida útil do ativo não gerador de caixa, de forma sistemática e após reconhecer uma perda por imparidade, uma entidade deve ajustar em períodos futuros o débito inerente à depreciação (amortização) do referido ativo, com o objetivo de imputar o valor escriturado revisto do ativo, menos o seu valor residual (se existir). Esta situação é também aplicável no caso de haver uma reversão de uma perda por imparidade do ativo (§66, IPSAS nº21).

De acordo com o §55 da IPSAS nº21, qualquer perda por imparidade reconhecida em períodos anteriores de um ativo não gerador de caixa deve ser avaliada pela entidade a cada data de relato, de forma a indagar sobre se a mesma existe ou se, eventualmente, sofreu uma diminuição. No caso de a resposta ser afirmativa, a entidade deve estimar o valor recuperável de serviço desse ativo.

¹⁹ Quantia recuperável de serviço “(...) *é a mais alta entre o justo valor do activo menos os custos de vender e o seu valor de uso*” (§14, IPSAS nº21).

Poderá ainda a perda por imparidade, que foi reconhecida em períodos transatos, ser revertida. Contudo, a reversão de uma perda por imparidade ocorre se e só se, “(...) *houver uma alteração das estimativas usadas para determinar a quantia recuperável de serviço do activo desde que a última perda por imparidade foi reconhecida*” (§61, IPSAS nº19). Portanto, o valor escriturado do ativo não gerador de caixa deve ser acrescido ao seu valor recuperável de serviço – este aumento corresponde à reversão de uma perda por imparidade - com exceção do mencionado no §64 da IPSAS nº21. Este parágrafo determina que esse aumento não deve ser superior à quantia escriturada do ativo que teria sido calculada (líquido de depreciação ou amortização) se a entidade não tivesse reconhecido qualquer perda por imparidade nesse ativo em períodos anteriores.

Segundo o §65 da IPSAS nº21, qualquer reversão deve ser imediatamente reconhecida no excedente/défi ce líquido.

O POCAL é omiss o quanto a esta matéria. Contudo, já referimos nas anteriores comparações o que esse normativo prescreve em termos de contabilização de perdas por imparidade, designadamente nas comparações realizadas entre o POCAL e as IPSAS números 7 (Contabilização de investimentos em associadas) e 17 (Ativos fixos tangíveis).

Quanto às divulgações, constatamos que apenas a informação exigida no §68 da IPSAS nº21, relativamente ao valor “(...) *das perdas por imparidade reconhecidas no excedente líquido/défi ce durante o período e os itens de linha da demonstração de desempenho financeiro em que essas perdas por imparidade sejam incluídas*”, constitui um ponto de contacto entre os dois normativos (no POCAL esta divulgação está refletida na nota explicativa 8.2.32 das NBDR), conforme mapa comparativo (anexo 17).

4.2.3.14.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

De acordo com o exposto no ponto anterior, e após a análise dos documentos de prestação de contas e do relatório de gestão da CME, do ano de 2010, constatamos que o principal impacto nas demonstrações financeiras da CME seria ao nível dos testes de imparidade. Contudo, de acordo com a informação

prestada pela Autarquia, a mesma não realiza os referidos testes de imparidade, pelo que concluímos que a eventual adoção da IPSAS nº21 provoca um impacto nulo nas demonstrações financeiras desta entidade.

4.2.3.15 – POCAL *versus* IPSAS Nº23: RÉDITO DE TRANSAÇÕES DE NÃO TROCA (IMPOSTOS E TRANSFERÊNCIAS)

4.2.3.15.1 – COMPARAÇÃO

A IPSAS nº23 tem como principal propósito prescrever o tratamento contabilístico no que diz respeito ao reconhecimento e mensuração do rédito proveniente de transações de não troca.

Segundo o §7 do normativo internacional, transações de não troca correspondem aquelas que não são transações de troca, ou seja, numa transação de não troca, uma entidade dá ou recebe valor de uma outra entidade sem diretamente receber ou dar aproximadamente igual valor em troca, respetivamente. É o caso, por exemplo, dos impostos e das transferências, que incluem “(...) *subsídios, perdão de dívidas, legados, ofertas, doações e bens e serviços em espécie*” (§4, IPSAS nº23).

Excluem-se do âmbito desta norma, as transações de não troca que originam concentrações de entidades, ou seja, quando duas ou mais entidades que relatam, constituem uma única entidade que relata.

No POCAL, em matéria de impostos e transferências, encontramos descritas considerações nas notas explicativas às contas de classificação económica (subcapítulo 11.2, POCAL), designadamente no que diz respeito às receitas correntes e receitas de capital, e que se enquadram no âmbito do normativo internacional.

No caso dos impostos, o normativo nacional diferencia essas receitas correntes em dois capítulos: 01 – Impostos diretos e 02 – Impostos indiretos. Na rubrica de impostos diretos são contabilizadas todas as receitas provenientes de impostos diretos municipais (por exemplo: imposto municipal sobre imóveis, imposto sobre veículos, imposto municipal sobre transmissões, derrama, entre outros),

preconizados na Lei das Finanças Locais²⁰. O capítulo 02 – Impostos indiretos, registam-se todos aqueles impostos que recaem sobre o setor produtivo, bem como taxas, licenças, emolumentos ou outro tipo de receitas pagas pelo setor empresarial.

Relativamente às receitas de capital, designadamente o capítulo 09 – Transferências de capital, o POCAL entende que as transferências de capital respeitam aos recursos financeiros recebidos pela entidade sem qualquer contrapartida, tendo como fim o financiamento de despesas de capital. Acrescenta ainda que as mesmas compreendem “(...) *as receitas relativas a cauções e depósitos de garantia que revertem a favor da autarquia, assim como heranças jacentes e outros valores prescritos e abandonados.*” (notas explicativas - subcapítulo 11.2 – Contas de classificação económica – Receitas correntes – capítulo 09 – Transferências de capital, POCAL).

O POCAL estipula que as transferências de capital devem ter como destino o financiamento de despesas de capital. Notamos que o normativo internacional é mais exigente nesta matéria, uma vez que nos §14 a §19 determina duas estipulações associadas a essas transferências, designadamente condições ou restrições.

Segundo o §17 da IPSAS nº23, as condições associadas aos ativos transferidos “(...) *exigem que a entidade ou consuma os futuros benefícios económicos ou potencial de serviço do activo como especificados ou que retorne os futuros benefícios económicos ou potencial de serviço para o transmitente no caso das condições serem violadas*”. As restrições em ativos transferidos “(...) *não incluem um requisito de que o activo transferido, ou outros futuros benefícios económicos ou potencial de serviço deva ser retornado para o transmitente se o activo não é empregue como especificado*” (§19, IPSAS nº23).

A IPSAS nº23 prescreve ainda determinados requisitos para o reconhecimento e mensuração de ativos e obrigações presentes reconhecidas como passivos,

²⁰ Lei das Finanças Locais aprovada pela Lei nº 2/2007, de 15 de janeiro.

provenientes de transações de não troca, conforme descrevemos nos parágrafos seguintes.

Quanto ao reconhecimento de um influxo de recursos associado a uma transação de não troca, com exceção de serviços em espécie, a IPSAS nº23, preconiza no §31, que deve ser reconhecido como um ativo se e só se:

- satisfaça a definição de um ativo;
- for provável que os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço fluam para a entidade;
- possa ser estimado com fiabilidade o justo valor do ativo.

A mensuração inicial de um ativo adquirido através de uma transação de não troca deve ser realizada pelo seu justo valor à data de aquisição (§42, IPSAS nº23).

De acordo com o §44 do normativo internacional, se um influxo de recursos com origem numa transação de não troca for reconhecido como um ativo, esse influxo deve ser reconhecido como rédito, “(...) *excepto até ao ponto em que é também reconhecido um passivo a respeito do mesmo influxo*”.

Posteriormente, quando a entidade “(...) *satisfaça uma obrigação presente reconhecida como um passivo a respeito de um influxo de recursos proveniente de uma transacção de não troca (...)*”, a entidade deve reduzir o valor escriturado do passivo reconhecido e reconhecer um valor de rédito igual a essa diminuição (§45, IPSAS nº23).

A mensuração do redito de transações de não troca deve ser efetuada pelo valor correspondente ao aumento no ativo líquido reconhecido pela entidade.

Quanto ao reconhecimento de uma obrigação presente associada a uma transação de não troca, a IPSAS nº23, preconiza no §50 que deve ser reconhecido como um passivo se e só se:

- satisfaça a definição de um passivo;
- for provável que se torne necessário um exfluxo que integre benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para liquidar a obrigação;

- possa ser estimado com fiabilidade o valor da obrigação.

Segundo o §57 do normativo internacional, a mensuração inicial de um passivo deve ser a melhor estimativa do valor necessário “(...) *para liquidar a obrigação presente à data de relato*”.

No que diz respeito ao reconhecimento de impostos e transferências, os primeiros devem ser realizados quando ocorrer um acontecimento tributário e os correspondentes requisitos de reconhecimento do ativo foram satisfeitos (conforme §31, IPSAS nº23). As transferências devem ser reconhecidas quando os recursos recebidos satisfaçam quer a definição de um ativo quer os critérios para reconhecimento como um ativo (§76, IPSAS nº23).

Após elaborarmos um mapa comparativo relativo às divulgações (anexo 18), concluímos que não existem situações semelhantes entre os dois normativos.

4.2.3.15.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Face ao exposto na secção anterior e tendo por base a análise dos documentos de prestação de contas (balanço, demonstração de resultados, NBDR) e do relatório de gestão da CME do ano de 2010, notámos que a eventual adoção da IPSAS nº23 provoca um impacto nas demonstrações financeiras da CME ao nível das divulgações, pelo que a referida autarquia deveria proceder à seguinte divulgação, tendo por base o mencionado no anexo 18:

Notas – IPSAS nº23

Demonstração do Desempenho Financeiro (unidade monetária: euros)

	2009	2010
Rédito de Transações de Não Troca		
Rédito de Tributação		
Imposto Municipal sobre Imóveis	1.532.924,16	1.859.846,67
Imposto Único de Circulação	399.306,71	405.025,97
Imposto Municipal sobre Transmissões	555.960,10	462.394,80
Derrama	335.679,38	268.096,72
Impostos abolidos	1.415,98	4.136,11
Impostos indiretos	360.062,20	258.884,12

	2009	2010
Rédito de Transações de Não Troca		
Rédito de Transferências		
Transferências Correntes	5.628.613,07	5.552.938,12
Transferências de Capital	3.641.093,40	5.541.605,28

Reconhecimento do Rédito de Transações de Não Troca

O rédito proveniente de transações de não troca é reconhecido pela CME no período em que é recebido o imposto, dando assim cumprimento ao regime de contabilidade do acréscimo.

4.2.3.16 – POCAL *versus* IPSAS Nº24: APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÃO ORÇAMENTAL NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

4.2.3.16.1 – COMPARAÇÃO

A IPSAS nº24 exige que as entidades demonstrem comparativamente os seus valores orçamentais com os valores reais, com origem na execução orçamental, nas suas demonstrações financeiras. Exige, igualmente, que as entidades divulguem informação sobre as razões inerentes às diferenças materiais verificadas entre o orçamento e os valores reais. A norma aplica-se às entidades que pretendam tornar disponíveis publicamente os seus orçamentos aprovados, pelos quais são responsáveis.

No normativo internacional, o termo “real” ou “quantia real” é utilizado para descrever os valores que resultam da execução orçamental (§13, IPSAS nº24). Em contrapartida, no POCAL, esses montantes são designados por “grau de execução orçamental”, quer em termos de controlo orçamental – despesas, quer em termos de controlo orçamental – receitas (documentos que fazem parte integrante dos Mapas de Execução Orçamental).

No normativo nacional, torna-se desejável elaborar orçamentos plurianuais em consonância com as grandes opções do plano, e face à obrigatoriedade de se proceder aos registos dos compromissos com efeitos nos orçamentos dos anos futuros, desagregar os encargos nos primeiros três anos, e incluir numa conta residual as quantias correspondentes ao quarto ano e seguintes. Se a entidade

optar pela elaboração desses orçamentos, estes deverão coincidir com a perspectiva utilizada para a elaboração do plano plurianual de investimentos, ou seja, dever-se-á considerar períodos que cubram os mandatos do órgão executivo das Autarquias Locais e, por isso, deverão ter o mesmo horizonte temporal de quatro anos.

Para além do orçamento anual, a IPSAS nº24, prevê a existência de orçamentos plurianuais. Segundo o §7 da referida norma, um orçamento plurianual “(...) *é um orçamento aprovado para mais de um ano. Não inclui estimativas ou projecções futuras publicadas para períodos além do período do orçamento*”. Este constitui um ponto de afastamento entre os dois normativos, uma vez que se trata de uma situação não prevista no POCAL.

De acordo com o §10 do normativo internacional, “*Se um orçamento não for aprovado antes do início do período orçamental (...)*”, as entidades devem basear-se “(...) *no orçamento que for primeiramente aprovado para aplicação no ano orçamental*”. Similarmente, o POCAL prescreve²¹ que se o orçamento não for aprovado na data prevista - até 31 de dezembro do ano transato - as entidades devem manter em execução o orçamento referente ao ano anterior, incluindo todas as modificações efetuadas durante esse ano.

A IPSAS nº24 estabelece que as entidades devem apresentar uma comparação entre as quantias orçamentadas e as quantias reais pelas quais são publicamente responsáveis “(...) *seja como uma demonstração financeira adicional separada seja como colunas adicionais de orçamento nas demonstrações financeiras (...)*”.

Segundo ainda o §14 do normativo internacional, esta comparação “(...) *deve apresentar separadamente para cada nível de supervisão legislativo:*

- *as quantias dos orçamentos original e final;*
- *as quantias reais numa base comparável;*
- *por meio de divulgações em nota, uma explicação das diferenças materiais entre o orçamento pelo qual a entidade é publicamente responsável e as quantias reais, salvo se tal explicação for incluída em outros documentos públicos emitidos em conjugação com as*

²¹ No número 3 do subcapítulo 2.3 – Documentos previsionais e sua execução.

demonstrações financeiras e é feita nas notas uma referência cruzada a esses documentos”.

No §29 da IPSAS nº24, é ainda mencionado que uma entidade deve apresentar uma justificação relativamente às alterações verificadas entre os orçamentos original e final e se “(...) *são uma consequência de reimputações dentro de um orçamento, ou de outros factores (...)*”.

Neste seguimento, e de acordo com o §15 do normativo internacional, uma entidade que apresente nas suas demonstrações financeiras as quantias dos orçamentos original e final, bem como as quantias reais, numa base comparável com o orçamento que é tornado publicamente disponível, vê completado o ciclo de prestação de contas. Desta forma, os utentes das demonstrações financeiras poderão identificar se os recursos da entidade foram obtidos e utilizados segundo o orçamento aprovado.

Se, porventura, as demonstrações financeiras e o orçamento não forem elaboradas e apresentadas numa base comparável, segundo o referido no §47 da IPSAS nº24, os valores reais apresentados numa base comparável com o orçamento, devem ser reconciliados com os valores reais apresentados nas demonstrações financeiras, “(...) *identificando separadamente quaisquer diferenças de base, tempestividade e entidade:*

- *se for adoptado o regime do acréscimo – os réditos totais, os gastos totais e os fluxos líquidos de caixa provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento;*
- *se for adoptada uma base que não a do acréscimo para o orçamento – quaisquer fluxos líquidos de caixa provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento”.*

No POCAL, os documentos previsionais que devem ser adotados pelas entidades são o orçamento e as grandes opções do plano.

O orçamento tem como objetivo principal apresentar uma estimativa anual das receitas e das despesas de uma Autarquia Local, sendo constituído por dois mapas:

- mapa resumo das receitas e das despesas;

- mapa das receitas e das despesas (discriminado de acordo com a classificação económica das receitas e das despesas).

Na elaboração do orçamento e na sua correspondente execução, as entidades devem atender ao princípio orçamental da não compensação, ou seja, “(...) *todas as receitas e as despesas são inscritas pela sua importância integral, sem deduções de qualquer natureza*” (ponto 3.1.1, do subcapítulo 3.1 – Princípios orçamentais, POCAL).

Para apoio ao acompanhamento da execução do orçamento, o POCAL prevê a elaboração e apresentação dos seguintes mapas:

- controlo orçamental – despesas;
- controlo orçamental – receitas;
- fluxos de caixa.

Segundo o ponto 2.3.4.1, do subcapítulo 2.3.4 – Execução orçamental, do normativo nacional, os mencionados mapas de execução orçamental articulam-se com o mapa de fluxos de caixa, tendo em vista acompanhar sistematicamente “(...) *todo o processo de realização das despesas e de arrecadação das receitas*”.

Quanto às divulgações exigidas pelos dois normativos, demonstramos comparativamente, no anexo 19, as diferenças verificadas entre ambos. A sua análise permite constatar que não existem quaisquer pontos de contacto entre a IPSAS nº24 e o POCAL.

4.2.3.16.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Tendo como referência o exposto na secção anterior, e após termos analisado os documentos de prestação de contas e do relatório de gestão da CME do ano de 2010, notámos que o principal impacto nas demonstrações financeiras da CME dá-se ao nível das divulgações. Assim, a CME deveria efetuar as seguintes divulgações, conforme referido no anexo 19:

Notas – IPSAS nº24

Orçamento Original:

- O orçamento é aprovado no regime de caixa e é elaborado de acordo com a classificação económica das receitas e das despesas;
- No orçamento está incluída apenas a entidade Câmara Municipal de Estarreja.

4.2.3.17 – POCAL *versus* IPSAS Nº25: BENEFÍCIO DOS EMPREGADOS

4.2.3.17.1 – COMPARAÇÃO

A IPSAS nº25 preconiza a contabilização e as divulgações relativamente a benefícios de empregados.

Segundo o §10 da norma, benefícios de empregados “(...) *são todas as formas de retribuição dada por uma entidade em troca de serviço prestado por empregados*”, excluindo-se do âmbito da IPSAS nº25 as transações com base em ações, designadamente os planos de benefícios de reforma de empregados.

No POCAL, os benefícios de empregados correspondem terminologicamente aos custos com o pessoal. São tratados contabilisticamente na conta patrimonial 642 - Remunerações do pessoal, onde se registam todos os custos suportados pela entidade com vencimentos e salários dos empregados, assim como são incluídas nesta conta outras remunerações fixas ou variáveis que tenham por base, ou não, um contrato.

A norma internacional inclui nos benefícios dos empregados as seguintes formas de benefícios (§5, IPSAS nº25):

- benefícios a curto-prazo – como sejam “(...) *salários, ordenados e contribuições para a segurança social, licença anual paga e licença por doença paga, participação nos lucros e gratificações (se pagáveis dentro de doze meses após o final do período) e benefícios não monetários (tais como cuidados médicos, alojamento, automóveis e bens ou serviços grátis ou subsidiados) a empregados correntes*”;

- benefícios pós-emprego – nomeadamente “(...) *pensões, outros benefícios de reforma, seguros de vida pós reforma e cuidados médicos pós emprego*”;
- outros benefícios de longo-prazo de empregados – como por exemplo “(...) *licença por serviço prolongado ou sabática, jubileu ou outros benefícios por serviço prolongado, benefícios de incapacidade prolongada e, se não forem pagáveis completamente dentro de doze meses, após o final do período, participações nos lucros, gratificações e retribuição diferida*”;
- benefícios de cessação.

De acordo com o §13 da IPSAS nº25, os encargos com todos os benefícios de curto-prazo dos empregados são mensurados numa base não descontada e reconhecidos como um passivo (gasto acrescido), “(...) *após dedução de qualquer quantia já paga (...)*” ou como um gasto, se outra norma internacional “(...) *exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de um activo (...)*”.

No tratamento contabilístico dos benefícios pós-emprego, o normativo internacional faz a distinção entre planos de contribuição definida de planos de benefícios definidos.

Nos planos de contribuição definida, tal como prescrito no normativo internacional, a sua contabilização é linear, uma vez que os encargos suportados pela entidade relativamente a cada período são determinados pelos valores a serem contribuídos para esse período.

O reconhecimento é em tudo semelhante ao preconizado para os benefícios de curto-prazo dos empregados, ou seja, os planos de contribuição definida são reconhecidos como um passivo (gasto acrescido), “(...) *após dedução de qualquer contribuição já paga (...)*” ou como um gasto, se outra norma internacional “(...) *exigir ou permitir a inclusão da contribuição no custo de um activo (...)*” (§56, IPSAS nº25). Excetuam-se as contribuições que não se vencem completamente num prazo de doze meses após o termo do período em que os empregados prestem o correspondente serviço. Neste caso, as contribuições

devem ser descontadas usando a taxa de desconto que reflita o valor temporal do dinheiro.

No que diz respeito aos planos de benefícios definidos, a IPSAS nº25, §59, menciona que o tratamento contabilístico deste tipo de planos de benefícios é complexo, uma vez que têm por base “(...) *pressupostos actuariais para mensurar a obrigação e o gasto e existe uma possibilidade de ganhos ou perdas actuariais*”. Acrescenta ainda o normativo internacional nesse parágrafo que “(...) *as obrigações são mensuradas numa base descontada porque podem ser liquidadas muitos anos após os empregados prestarem o respectivo serviço*”.

A IPSAS nº25, §148, preconiza um método mais simples e diferente para a contabilização de outros benefícios de longo-prazo de empregados, comparativamente com o prescrito para o tratamento contabilístico para os benefícios pós-emprego:

- são reconhecidos imediatamente os ganhos e perdas atuariais, não se aplicando o “(...) *corredor (...)*”, bem como todos os custos inerentes aos serviços passados.

Em relação a outros benefícios a longo-prazo de empregados – segundo o §150 da IPSAS nº25 - o montante reconhecido como passivo deve ser o total líquido dos seguintes valores “(...)”:

- *o valor presente da obrigação de benefícios definidos à data de relato;*
- *menos o justo valor à data de relato dos activos do plano a partir das quais as obrigações devam ser liquidadas diretamente”.*

Por outro lado, de acordo com o §151 da IPSAS nº25, a entidade deve reconhecer o total líquido dos seguintes valores como um gasto “(...)”:

- *custo do serviço corrente;*
- *custo de juros;*
- *o retorno esperado dos activos do plano e de qualquer direito ao reembolso reconhecido como um activo;*
- *ganhos e perdas actuariais que devem ser reconhecidas imediatamente;*
- *custos dos serviços passados, que devem ser reconhecidos imediatamente;*
- *o efeito de quaisquer cortes ou liquidações”.*

O normativo internacional estabelece no §155 os requisitos para que os benefícios de cessação devam ser reconhecidos como um passivo e como um gasto. Assim, o reconhecimento deve ser efetuado desde que a entidade demonstre que está comprometida com a cessação do emprego dos empregados, no período anterior à data da reforma ou se “(...) *proporcionar benefícios de cessação em consequência de uma oferta feita a fim de encorajar a saída voluntária*”.

Quanto à mensuração dos benefícios de cessação, institui a IPSAS nº25 (§161 e §162) que:

- no caso de os benefícios de cessação se vencerem a mais de doze meses, após a data de relato, esses benefícios devem ser descontados utilizando a taxa de desconto que reflita o valor temporal do dinheiro;
- se a entidade efetuar uma oferta aos empregados com vista a encorajar a sua saída voluntária, a mensuração dos benefícios de cessação deve ter por base o número estimado de empregados que aceitarão essa oferta.

Quanto ao normativo nacional, na contabilização dos custos com o pessoal (benefícios dos empregados, na IPSAS nº25), a entidade deve atender ao princípio contabilístico da especialização (ou do acréscimo), ou seja, “(...) *os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras a que respeitem*” (subcapítulo 3.2 – Princípios contabilísticos, POCAL).

Relativamente às divulgações exigidas pelos dois normativos, concluímos que apenas o normativo internacional obriga que uma entidade informe sobre os benefícios dos empregados, conforme mapa comparativo (anexo 20).

4.2.3.17.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Considerando o mencionado no ponto anterior, bem como a análise dos documentos de prestação de contas e do relatório de gestão da CME do ano de 2010 e também tendo em consideração as informações adicionais da própria entidade relacionadas com esta matéria, concluímos que não existe impacto nas

demonstrações financeiras da CME, na eventualidade de esta vir a adotar a IPSAS nº25. No entanto, a aplicação do normativo internacional ao estudo de caso compreenderia alterações ao nível das divulgações, caso existissem situações enquadráveis nos benefícios pós-emprego, o que não se verifica na CME.

4.2.3.18 – POCAL *versus* IPSAS Nº26: IMPARIDADE DE ATIVOS GERADORES DE CAIXA

4.2.3.18.1 – COMPARAÇÃO

O objetivo principal da IPSAS nº26 é estabelecer os procedimentos que a entidade deve aplicar para determinar se os ativos geradores de caixa estão em imparidade, bem como certificar se as perdas por imparidade são reconhecidas. A norma prescreve ainda o momento que a entidade deve reverter uma perda por imparidade e as divulgações a ter em consideração.

Conforme referimos anteriormente no ponto 4.2.2.14 (POCAL *versus* IPSAS nº21 – Imparidade de ativos não geradores de caixa), os ativos geradores de caixa são todos aqueles que a entidade detém com o principal objetivo de obter um retorno comercial, sendo que os mesmos estão em imparidade quando o seu valor escriturado excede o seu valor de serviço recuperável (o que também se verifica no caso de ativos não geradores de caixa).

De acordo com o §22 da IPSAS nº26, a entidade deve, a cada data de relato, avaliar se existe qualquer indicador de que um ativo gerador de caixa possa estar em imparidade. A confirmar, a entidade deve estimar o valor recuperável de serviço para o ativo individual.

Existem determinados indicadores mínimos – fontes externas e internas de informação - que a entidade deve atender quando avalia se o ativo gerador de caixa está em imparidade.

Relativamente às fontes externas de informação, a norma estabelece no §25 as seguintes “(...)”:

- *durante o período, o valor de mercado de um activo declinou significativamente mais do que seria em consequência da passagem de tempo ou do normal uso;*
- *alterações significativas com efeitos adversos na entidade tiveram lugar durante o período, ou terão lugar no futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera no mercado a que o activo está dedicado;*
- *as taxas de juro de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre os investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos afectarão provavelmente a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um activo e diminuirão materialmente a quantia recuperável do activo”.*

No mencionado §25, o normativo internacional faz ainda referência às seguintes fontes internas de informação “(...)”:

- *está disponível evidência da obsolescência ou de danos físicos de um activo;*
- *tiveram lugar durante o período alterações significativas com efeitos adversos na entidade, ou se espera que tenham lugar no próximo futuro, até ao ponto em que, ou de tal maneira que, um activo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem o activo que se está a tornar ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o activo pertence, ou planos para alienar um activo antes da data previamente esperada, e reavaliar a vida útil de um activo como finita em vez de indefinida;*
- *está disponível evidência vinda do relato interno que indica que o desempenho económico de um activo é, ou será, pior do que o esperado”.*

No entanto, independentemente da existência ou não destes indicadores de que um ativo gerador de caixa possa estar em imparidade, a IPSAS nº26 obriga que a entidade efetue, anualmente, um teste de imparidade no caso dos ativos intangíveis com vida útil indefinida ou se esses ativos não estiverem disponíveis para uso. Para o efeito, a entidade deve comparar o seu valor escriturado com o seu valor recuperável de serviço.

Quando os ativos geradores de caixa estão em imparidade, o seu valor escriturado deve ser reduzido para o seu valor recuperável, o que de acordo com o §72 da IPSAS nº26, essa diminuição corresponde a uma perda por imparidade. Assim, segundo o §73 do referido normativo, a entidade deve reconhecer imediatamente uma perda por imparidade no excedente ou défice.

No caso de o valor estimado de uma perda por imparidade de um ativo gerador de caixa for superior à quantia escriturada do ativo com o qual ele se relaciona, “(...) a entidade deve reconhecer um passivo se, e somente se, isso for exigido por uma outra Norma” (§74, IPSAS nº26).

Após a entidade reconhecer uma perda por imparidade, “(...) o débito de depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia escriturada revista do activo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente” (§75, IPSAS nº26).

Contudo, o normativo internacional adverte no §77 que, no caso de impossibilidade de estimar o valor recuperável do ativo individual, a entidade deve calcular o valor recuperável da unidade geradora de caixa²² a que esse ativo pertence. Segundo o §83 da IPSAS nº26, “As unidades geradores de caixa devem ser identificadas de forma consistente de período para período quanto aos mesmos activos ou tipos de activos, salvo se se justificar uma alteração”.

No caso de se verificar uma perda por imparidade relativamente a uma unidade geradora de caixa, o normativo internacional institui no §91 que a referida perda por imparidade deve ser reconhecida se, e só se, o valor recuperável da unidade for inferior ao seu valor escriturado. Essa perda por imparidade “(...) deve ser imputada para reduzir a quantia escriturada dos activos geradores de caixa da unidade” (§91, IPSAS nº26).

No entanto, ao imputar essa perda por imparidade, a IPSAS nº26, §92, estabelece que “(...) a entidade não deve reduzir a quantia escriturada de um activo abaixo do maior de:

- o seu justo valor menos custos de vender (se determináveis);
- o seu valor de uso (se determinável);
- zero”.

²² Unidade geradora de caixa “(...) é o grupo de activos identificáveis mais pequeno detido com o objectivo primário de gerar um retorno comercial que produza influxos de caixa a partir do uso continuado que sejam largamente independentes dos influxos de caixa de outros activos ou grupos de activos” (§13, IPSAS nº26).

Acrescenta ainda a norma internacional que *“Quando um activo gerador de caixa contribuir para uma unidade geradora de caixa, deve ser imputada uma proporção da quantia escriturada desse activo gerador de caixa à quantia escriturada da unidade geradora de caixa anterior à estimação da quantia recuperável da unidade geradora de caixa”* (§93, IPSAS nº26).

Após terem sido aplicados o mencionado nos §92 e §93 da IPSAS nº26, a entidade deve reconhecer um passivo relativamente ao valor remanescente (se o houver) de uma perda por imparidade inerente a uma unidade geradora de caixa (se isto for exigido por uma outra Norma).

Quanto à reversão de perdas por imparidade, segundo o §103 da IPSAS nº26, uma perda por imparidade que foi reconhecida em períodos anteriores poderá ser revertida quando, e somente quando, existir uma alteração nos valores estimados utilizados para determinar o valor recuperável de serviço do ativo *“(...) desde que a última perda por imparidade foi reconhecida”*. A ser verdade, o valor escriturado do ativo deve ser acrescido para o seu valor recuperável de serviço, correspondendo esses aumento a uma reversão de uma perda por imparidade.

O normativo internacional estabelece no §108 que a existir uma reversão de uma perda por imparidade, essa deve ser reconhecida imediatamente no excedente ou défice. Posteriormente, *“(...) o débito de depreciação (amortização) do activo deve ser ajustado nos períodos futuros para imputar a quantia escriturada do activo revista, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente”* (§109, IPSAS nº26).

No caso de uma reversão de uma perda por imparidade de uma unidade geradora de caixa, a IPSAS nº26 preconiza que *“(...) deve ser imputada aos activos geradores de caixa da unidade pró-rata com a quantia contabilística desses activos”* (§110, IPSAS nº26), sendo que a entidade ao imputar essa reversão de uma perda por imparidade – de acordo com o §111 da IPSAS nº26 - *“(...) a quantia escriturada de um activo não deve ser aumentada acima do mais baixo de:*

- *a sua quantia recuperável (se determinável);*

- *a quantia escriturada que teria sido determinada (líquida de amortização ou depreciação) caso não tivesse sido reconhecida qualquer perda por imparidade do activo em períodos anteriores”.*

No POCAL, constatamos que existe ausência de tratamento relativamente a esta matéria. Consequentemente, as divulgações só se colocarão ao nível da IPSAS nº26, conforme mapa comparativo (anexo 21).

4.2.3.18.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Face ao exposto na secção anterior e tendo por base a análise realizada aos documentos de prestação de contas e ao relatório de gestão da CME do ano de 2010, notamos que a existir impacto nas demonstrações financeiras da CME, o mesmo seria ao nível dos testes de imparidade. Contudo, segundo informação prestada pela Autarquia sobre esta matéria, a CME não realiza quaisquer testes de imparidade, pelo que concluímos que a eventual adoção da IPSAS nº26 provoca um impacto nulo nas demonstrações financeiras desta entidade.

4.2.3.19 – POCAL versus IPSAS Nºs 28, 29 e 30: INSTRUMENTOS FINANCEIROS: APRESENTAÇÃO, RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO E DIVULGAÇÃO

4.2.3.19.1 – COMPARAÇÃO

Relativamente à temática sobre instrumentos financeiros, o IPSASB substituiu a IPSAS nº 15 (designada por Instrumentos financeiros: Divulgação e Apresentação) pelas IPSAS números 28 - Apresentação, 29 - Reconhecimento e Mensuração e 30 - Divulgação.

Nas notas introdutórias à norma internacional nº28, é referido que as mencionadas IPSAS – 28, 29 e 30 - devem ser analisadas em simultâneo, devendo as mesmas ser aplicadas nos períodos de relato financeiro com início ou após 01 de janeiro de 2013.

Segundo o §9 da IPSAS nº28, instrumento financeiro “(...) é todo o contrato que origine um activo financeiro de uma entidade, bem como um passivo financeiro ou um instrumento de capital próprio de uma outra entidade”.

A IPSAS nº28 tem como principal objetivo prescrever os princípios subjacentes “(...) *para a apresentação de instrumentos financeiros como passivos ou activos líquidos/capital próprio e para a compensação dos activos financeiros e dos passivos financeiros*” (§1, IPSAS nº28).

Quanto ao reconhecimento inicial de um instrumento financeiro, a IPSAS nº28 estabelece no seu §13, que o emitente deve classificar esse instrumento ou as suas partes componentes como um passivo financeiro, ativo financeiro ou um instrumento de capital próprio segundo “(...) *a substância do acordo contratual e as definições de um passivo financeiro, activo financeiro e de um instrumento de capital próprio*”.

Relativamente aos instrumentos financeiros compostos, o emitente deve ser capaz de avaliar se nesses instrumentos financeiros incluem-se quer a componente de passivo quer a componente de ativo líquido/capital próprio. Neste caso, o reconhecimento das partes que compõe esse instrumento financeiro deve ser efetuado de forma separada “(...) *como passivos financeiros, activos financeiros ou instrumentos de capital próprio de acordo com o §13*” (§33, IPSAS nº28).

A mencionada norma internacional determina no §40, que os juros, dividendos ou distribuições similares, perdas e ganhos inerentes a um instrumento financeiro ou as suas partes componentes, desde que classificados como um passivo financeiro, devem ser reconhecidos como um gasto ou crédito na demonstração da posição financeira das entidades.

Excecionalmente, a IPSAS nº28, §47, prevê que as entidades possam compensar os seus ativos e passivos financeiros. Neste caso, as “(...) *quantias líquidas devem ser apresentadas na demonstração da posição financeira, quando e somente quando, uma entidade:*

- *tem actualmente um direito legalmente executável para compensar as quantias reconhecidas;*
- *pretende liquidar numa base líquida ou, simultaneamente, realizar o activo e liquidar o passivo”.*

Nesta matéria, o POCAL preconiza que as entidades não devem compensar os elementos do ativo e do passivo (refletidos no Balanço), bem como custos e

perdas e proveitos e ganhos (espelhados na Demonstração de Resultados). Estes elementos devem ser apresentados separadamente (subcapítulo 3.2 – Princípios contabilísticos - Princípio da não compensação, POCAL).

Quanto à IPSAS nº29, o principal objetivo elencado neste normativo prende-se com o estabelecimento de requisitos para o reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros.

De acordo com o §16, da referida norma, uma entidade deve reconhecer inicialmente um ativo financeiro ou um passivo financeiro na sua Demonstração da posição financeira quando, e somente quando, se torne parte integrante das disposições contratuais do instrumento financeiro.

Quanto à mensuração dos ativos e passivos financeiros, institui a IPSAS nº29, §45, que a entidade após ter reconhecido inicialmente um ativo financeiro e um passivo financeiro, devem os mesmos ser mensurados pelos seus justos valores. Consequentemente, a entidade deve mensurar os seus ativos financeiros pelos seus justos valores, incluindo os derivados classificados como ativos, sem qualquer dedução proveniente de transações de venda (§48, IPSAS nº29).

No caso dos passivos financeiros, e de acordo com o §49 da IPSAS nº29, a mensuração subsequente deste tipo de passivos deve ser realizada pelo custo amortizado, utilizando o método do juro efetivo²³.

Quanto ao POCAL, esta matéria é tratada nas contas patrimoniais 15 – Títulos Negociáveis e 18 – Outras aplicações de tesouraria.

De acordo com o subcapítulo 4.4 – Disponibilidades - ponto 4 – Critérios de valorimetria do normativo nacional, os elementos que constituem as referidas contas patrimoniais devem ser expressos no Balanço pelos seus custos de aquisição. Contrariamente, a IPSAS nº29 preconiza que os ativos e passivos financeiros devem ser mensurados pelos seus justos valores.

²³ Segundo o §10, da IPSAS nº29, “Método do juro efectivo é um método de calcular o custo amortizado de um activo financeiro ou um passivo financeiro (ou um grupo de activos financeiros ou passivos financeiros) e de alocar a receita ou despesas de juro durante o período relevante”.

Acresce referir que, segundo o preconizado no POCAL, se à data do Balanço os custos de aquisição dos títulos negociáveis e de outras aplicações de tesouraria forem superiores aos seus valores de mercado, a entidade deve constituir ou reforçar as provisões para aplicações de tesouraria (conta patrimonial 19). Estas provisões são calculadas tendo por base a diferença verificada entre o custo de aquisição e o preço de mercado. Neste sentido, o POCAL só permite que a entidade reconheça perdas e nunca os ganhos, como resulta da aplicação do justo valor.

A IPSAS nº30 institui os requisitos que a entidade deve ter em consideração quanto às divulgações. Notámos que este normativo internacional exige que as entidades apresentem determinadas informações relacionadas com instrumentos financeiros, designadamente as informações que permitam aos utentes das demonstrações financeiras avaliar o significado, natureza e riscos inerentes aos instrumentos financeiros, tal como é estabelecido pelo POCAL. Logo, concluímos que os dois normativos se assemelham no que diz respeito às divulgações, conforme mapa comparativo (anexo 22).

4.2.3.19.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

Segundo o referido no ponto anterior, e considerando a análise dos documentos de prestação de contas e do relatório de gestão da CME do ano de 2010, constatamos que a entidade não é detentora de instrumentos financeiros, pelo que o impacto nas demonstrações financeiras da CME é nulo.

4.2.3.20 – POCAL *versus* IPSAS Nº31: ATIVOS INTANGÍVEIS

4.2.3.20.1 – COMPARAÇÃO

O principal objetivo da IPSAS nº31 é estabelecer o tratamento contabilístico, critérios de mensuração e divulgações para os ativos intangíveis.

Segundo o §16 da norma, ativo intangível “(...) *é um activo não monetário identificável sem substância física*”.

As principais características que definem um ativo intangível são a identificabilidade, controlo sobre um recurso e a existência de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço (§18, IPSAS nº31).

Relativamente à sua identificabilidade, prescreve o §19 da IPSAS nº31, que um ativo intangível é identificável se:

- for separável – o que ocorre sempre que a entidade o possa vender, transferir, licenciar, alugar ou trocar, “(...) *seja individualmente ou em conjunto com um contrato relacionado (...)*”;
- resultar de acordo vinculativo – ou seja, em relação a direitos contratuais ou outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis ou separáveis (por exemplo: direitos de autor).

Por outro lado, a entidade controla um ativo quando for capaz “(...) *de obter benefícios económicos futuros ou potencial de serviço que fluam do recurso subjacente e possa restringir o acesso de outros a esses benefícios*” (§21, IPSAS nº31).

No que diz respeito aos benefícios económicos futuros ou potencial de serviço, estes podem incluir réditos provenientes da venda de produtos ou serviços, diminuição de custos ou outros benefícios inerentes ao uso do ativo pela entidade (§25, IPSAS nº31).

No POCAL, o conceito de ativos intangíveis ainda não foi adotado. Contudo, existe neste normativo, uma referência às imobilizações incorpóreas – conta patrimonial 43 – Imobilizações incorpóreas – que inclui os imobilizados intangíveis, bem como “(...) *os direitos, despesas de constituição, arranque e expansão da entidade*” (notas explicativas – conta patrimonial 43, POCAL).

Constatamos que o normativo internacional não inclui na definição de ativos intangíveis os direitos, despesas de constituição, arranque e expansão (por exemplo: despesas com o aumento de capital, estudos, projetos), constituindo por isso um ponto de afastamento entre os dois normativos. A IPSAS nº31 considera que esses itens não satisfazem a definição de um ativo intangível,

designadamente a identificabilidade, controlo sobre um recurso, inexistência de substância física e de benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

No que diz respeito às demais definições elencadas na IPSAS nº31 – amortização, pesquisa e desenvolvimento – constatámos que todos eles se assemelham ao normativo nacional:

- amortização – ambos os normativos determinam que os elementos do ativo imobilizado sujeitos a depreciação devem ser objeto de correspondente amortização, a qual é traduzida na depreciação sofrida durante a vida útil do ativo. Verificamos que o normativo internacional trata o conceito de amortização de forma separada. No POCAL, a definição de amortização está implícita nas notas explicativas à classe 6 – Custos e perdas, mais especificamente na conta patrimonial 66 – Amortizações do exercício;
- pesquisa e desenvolvimento – a IPSAS nº31 define separadamente os conceitos de pesquisa e desenvolvimento. No POCAL, a conta patrimonial 432 – Despesas de investigação e de desenvolvimento, abrange esses dois conceitos.

Segundo o POCAL, a referida conta “(...) engloba as despesas associadas com a investigação original e planeada, com o objectivo de obter novos conhecimentos científicos ou técnicos, bem como as que resultem da aplicação tecnológica das descobertas, anteriores à fase de produção” (notas explicativas à conta patrimonial 432, POCAL).

De acordo com o §16 da IPSAS nº31, desenvolvimento “(...) é a aplicação dos resultados da investigação ou de outros acontecimentos a um plano ou projecto para a produção de materiais novos ou substancialmente melhorados, aparelhos, produtos, processos, sistemas ou serviços antes do início da produção comercial ou uso”. Pesquisa, “(...) é a investigação original e planeada levada a efeito com a perspectiva de adquirir conhecimentos científicos ou técnicos e compreensão”.

Quanto ao reconhecimento de ativos intangíveis, a IPSAS nº31 estabelece nos §26 e §28 como condições de reconhecimento as seguintes:

- aferir o conceito de ativo intangível, ou seja, se se trata de um recurso controlado pela entidade e se é provável que fluam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço;
- se é identificável;
- se o custo ou o justo valor do ativo intangível possa ser mensurado com fiabilidade.

Contudo, quando não se verificarem os critérios de reconhecimento de um ativo intangível, os dispêndios incorridos para o adquirir ou para o gerar internamente, devem ser reconhecidos como gastos do período (§18, IPSAS nº31).

Para que a entidade avalie se um ativo intangível gerado internamente satisfaz os critérios de reconhecimento da IPSAS nº31, deve a mesma classificar a criação do ativo em duas fases:

- investigação (pesquisa) – de acordo com o §52 da IPSAS nº31, a entidade não deve reconhecer um ativo intangível proveniente da fase de investigação (ou pesquisa), devendo o mesmo ser reconhecido como um gasto quando for incorrido;
- desenvolvimento – segundo o §55 da IPSAS nº31, um ativo intangível proveniente da fase de desenvolvimento deve ser reconhecido se, e só se, a entidade puder demonstrar que a viabilidade técnica, intenção e a capacidade de concluir o ativo intangível para que ele esteja disponível para uso ou venda e como é que esse ativo gerará benefícios económicos futuros ou potencial de serviço.

Nesta matéria, verificamos que o normativo internacional é mais exigente em relação ao POCAL, uma vez que de acordo com o §70 da IPSAS nº31, não permite a capitalização de, por exemplo direitos e despesas de constituição, arranque e expansão – o que é permitido no normativo nacional. No primeiro caso, são reconhecidos como custo quando forem incorridos, enquanto que no POCAL é tratado contabilisticamente como imobilizações incorpóreas, constituindo assim um ponto de afastamento.

O normativo internacional não permite igualmente a inclusão de despesas de formação de pessoal, publicidade e atividades promocionais, no valor dos ativos intangíveis (§36, IPSAS nº31). No normativo nacional, essas despesas podem, em determinados casos, serem incluídas no valor dos ativos intangíveis.

Constatámos a existência de um outro ponto de afastamento que se prende com a capitalização de despesas de desenvolvimento. Na IPSAS nº31, apenas estas despesas são capitalizadas – as despesas inerentes à pesquisa não são capitalizadas. No normativo nacional, quer as despesas de desenvolvimento, quer as despesas de investigação são capitalizadas.

Segundo o §31 da IPSAS nº31, os ativos intangíveis devem ser inicialmente mensurados pelo seu valor de custo. No caso de ativos intangíveis adquiridos através de transações de não troca – por exemplo “(...) *direitos de aterragem em aeroportos, licenças para operar estações de rádio ou televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos para aceder a outros recursos restritos*” (§42, IPSAS nº31) – a mensuração inicial deve ser efetuada pelo seu justo valor à data de aquisição.

Quando estivermos na presença de ativos intangíveis que foram adquiridos em troca de outros ativos, ou uma conjugação de ambos, o custo de tais ativos deve ser mensurado pelo justo valor, a menos que o justo valor inerente aos ativos recebidos ou cedidos não possa ser mensurado fiavelmente.

O normativo internacional determina ainda no §71, os critérios de mensuração subsequente para os ativos intangíveis. Assim, a entidade deve optar pelo modelo do custo ou pelo modelo da revalorização, consoante a sua política contabilística:

- modelo do custo – segundo o §73 da norma, depois de a entidade reconhecer inicialmente os seus ativos intangíveis, estes devem ser registados contabilisticamente pelo seu valor de custo menos quaisquer amortizações acumuladas e perdas por imparidade acumuladas;
- modelo de revalorização – de acordo com o §74 do normativo internacional, a entidade após ter reconhecido inicialmente os seus ativos intangíveis, estes devem ser escriturados por um valor revalorizado. A

quantia revalorizada corresponde ao “(...) *seu justo valor à data da revalorização menos qualquer amortização acumulada subsequente*”.

Destacamos um ponto de afastamento entre os dois normativos - o modelo de revalorização. Como referimos anteriormente, a IPSAS nº31 permite que a entidade escolha entre o modelo do custo e o modelo de revalorização para a mensuração subsequente dos seus ativos intangíveis. No normativo nacional, regra geral, os ativos imobilizados não são suscetíveis de reavaliação, salvo se existirem normas e critérios específicos (ponto 4.1.11 – capítulo 4 – Critérios de valorimetria - subcapítulo 4.1 – Imobilizações, POCAL).

A IPSAS nº31 determina ainda como a entidade deve avaliar a vida útil dos seus ativos intangíveis. Segundo o §87 da norma, a vida útil desses ativos pode ser:

- finita – quando existe limite previsível para o período durante o qual se espera que fluam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para a entidade;
- indefinida – quando não existe limite previsível para o período durante o qual se espera que fluam benefícios económicos futuros ou potencial de serviço para a entidade.

Segundo o §96 da IPSAS nº31, os ativos intangíveis que tenham vida útil finita devem ser amortizados. Aqueles que tenham vida útil indefinida, de acordo com o §106 da norma, não devem ser amortizados. Estes devem ser sujeitos anualmente a testes de imparidade.

No POCAL, no ponto 4.1.1 (capítulo 4 – Critérios de valorimetria - subcapítulo 4.1 – Imobilizações, POCAL), refere que os elementos do ativo imobilizado com vida útil limitada devem ser objeto de amortização sistemática durante esse período. Acresce ainda no ponto 4.1.10, do referenciado subcapítulo 4.1, quando à data do Balanço, os ativos imobilizados (seja ou não limitada a sua vida útil) possuírem um valor inferior ao valor registado na contabilidade, devem ser sujeitos a amortizações correspondentes “(...) *à diferença, se for de prever que a redução desse valor seja permanente*”.

Neste sentido, concluímos que existe um ponto de contacto entre os dois normativos relativamente à vida útil dos ativos intangíveis ser finita ou não.

Quanto ao método de amortização utilizado, o POCAL estabelece, nas notas explicativas à conta patrimonial 66 – Amortizações do exercício, que o método de amortização a ser utilizado para os ativos imobilizados é o método das quotas constantes, “(...) *em função do tempo e da forma de utilização do respectivo imobilizado*”.

Segundo o §96 da IPSAS nº31, o método de amortização utilizado “(...) *deve reflectir o padrão em que os futuros benefícios económicos ou potencial de serviço deverão ser consumidos pela entidade*”. Contudo, se este método não for exequível, o método de amortização alternativo permitido pelo normativo internacional é o método da linha reta. Neste sentido, podemos afirmar que ambos os normativos se assemelham quanto à utilização do método da linha reta, uma vez que esse método é usado pela entidade para imputar a quantia depreciável de ativos imobilizados numa base sistemática durante os seus períodos de vida útil. No entanto, ressalvamos que no POCAL o método de referência é o das quotas constantes (ou da linha reta), enquanto para a IPSAS nº31 este método é alternativo.

Quanto às divulgações exigidas pelos dois normativos, notamos que o normativo internacional estabelece um maior número de informações que a entidade deve divulgar, conforme mapa comparativo (anexo 23).

4.2.3.20.2 – IMPACTO NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DA CME

De acordo com o mencionado na secção anterior e após termos verificado nos documentos de prestação de contas e no relatório de gestão da CME do ano de 2010, esta Autarquia utiliza para o cálculo das amortizações dos ativos imobilizados, incluindo os relativos a ativos intangíveis, o método de amortização das quotas constantes. Apurámos ainda que os elementos incluídos na conta patrimonial 432 – Despesas de investigação e de desenvolvimento são amortizados num prazo de cinco anos, conforme estipulado no POCAL. Assim, considerando a eventual adoção da IPSAS nº31, concluímos que o principal

impacto nas demonstrações financeiras da CME dá-se ao nível das divulgações. Pelo que, para além das divulgações que a CME já emite, segundo o POCAL, e tendo como referência o mencionado no anexo 23, a entidade deveria ainda informar sobre o seguinte:

Notas – IPSAS nº31

Ativos Intangíveis - A vida útil dos ativos intangíveis da CME é finita – cinco anos – sendo a taxa de amortização utilizada de 20%.

[ESTA PÁGINA FOI INTENCIONALMENTE DEIXADA EM BRANCO]

CAPÍTULO 5 – ANÁLISE DOS DOCUMENTOS DE PRESTAÇÃO DE CONTAS ELABORADOS DE ACORDO COM AS *INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS* COMPARATIVAMENTE AOS ELABORADOS DE ACORDO COM O PLANO OFICIAL DE CONTABILIDADE DAS AUTARQUIAS LOCAIS

Este capítulo tem como principal propósito elaborar e apresentar os documentos de prestação de contas do ano de 2010, da CME, segundo as IPSAS. Pretendemos igualmente analisar e comparar esses documentos com os produzidos pela entidade de acordo com o POCAL nesse mesmo ano económico. Para o efeito apresentamos os quadros 17 (Balanço), 19 (Demonstração de resultados), 21 (Mapa de fluxos de caixa) e 23 (NBDR), da CME, produzidos de acordo com o POCAL. Elaborámos os quadros 18 (Demonstração da posição financeira), 20 (Demonstração do desempenho financeiro), 22 (Demonstração de fluxos de caixa), 24 (Notas) e 25 (Demonstração de alterações no ativo líquido/capital próprio), segundo as IPSAS.

5.1 – BALANÇO *versus* DEMONSTRAÇÃO DA POSIÇÃO FINANCEIRA

Nas páginas seguintes apresentamos o quadro 17 - Balanço, à data de 31/12/2010, da CME, de acordo com o preconizado no POCAL, bem como o quadro 18 – Demonstração da posição financeira, à data de 31/12/2010, da CME, segundo o prescrito no normativo internacional.

Da leitura aos mencionados quadros 17 e 18, concluímos:

- a apresentação das demonstrações financeiras, de acordo com os dois normativos, diverge quanto à terminologia das massas patrimoniais, bem como quanto à inclusão de referências cruzadas relativamente à informação divulgada nas notas (inclusão obrigatória no normativo internacional);
- quanto à composição do ativo - o POCAL separa os ativos imobilizados (composto pelos bens de domínio público, imobilizações corpóreas e incorpóreas), os ativos circulantes (constituído pelas existências, dívidas de terceiros de médio e longo prazo e de curto prazo e depósitos em instituições financeiras e caixa) e os acréscimos e diferimentos. As IPSAS

- desagregam o ativo em ativos correntes (caixa e equivalentes de caixa, contas a receber, inventários e outros ativos correntes) e não correntes (contas a receber, investimentos financeiros, infraestrutura, instalações e equipamentos, terrenos e edifícios, ativos intangíveis e ativos de herança);
- no que diz respeito à organização dos fundos próprios – no normativo nacional, estes são constituídos pelas classes patrimoniais: património, reservas legais, doações, resultados transitados e resultado líquido do exercício. Similarmente, as IPSAS tratam desta matéria no ativo líquido/capital próprio, sendo este constituído pelo capital contribuído por outras entidades governamentais, reservas, excedente líquido/déficé acumulado e do período;
 - o passivo – é composto, no POCAL, pelas dívidas a terceiros a médio e longo prazo e de curto prazo, bem como pelos acréscimos e diferimentos. No normativo internacional, o passivo, tal como se verifica na discriminação dos elementos pertencentes ao ativo, são separados em passivos correntes e não correntes, consoante se trate de dívidas a longo prazo ou curto prazo;
 - na demonstração financeira elaborada de acordo com as IPSAS, as diferenças verificadas nos montantes finais de algumas massas patrimoniais - como por exemplo na rubrica inventários, terrenos e edifícios (lado do ativo), excedente/déficé acumulado e excedente/déficé do período (lado do ativo líquido/capital próprio) - resultam dos erros que foram detetados e corrigidos, designadamente nas IPSAS números 3 e 12, e não da aplicação do critério valorimétrico do justo valor elencado pelo normativo internacional – situação evidenciada na coluna do ano de 2009 (reexpresso).

Quadro 17 – Balanço da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (POCAL)

Unidade: euros

ATIVO	Nota do Anexo	2010			2009
		ACTIVO BRUTO	AMORT. PROVIS.	A. LÍQUIDO	A. LÍQUIDO
IMOBILIZADO	3, 7, 13, 14, 12				
Bens de Domínio Público					
451 Terrenos e Recursos Naturais		1.274.158,25		1.274.158,25	1.274.158,25
453 Outras Construções e Infra-estruturas		48.433.085,13	14.571.460,43	33.861.624,70	32.585.040,42
445 Imobilizações em Curso		5.921.505,65		5.921.505,65	5.218.332,48
455 Bens Património Histórico, Artístico e Cultural		16.750,00		16.750,00	16.750,00
		55.645.499,03	14.571.460,43	41.074.038,60	39.094.281,15
432 Despesas de Investigação e de Desenvolvimento		195.377,19	138.756,45	56.620,74	49.546,98
443 Imobilizações em Curso		75.948,20		75.948,20	30.289,50
		271.325,39	138.756,45	132.568,94	79.836,48
Imobilizações Corpóreas					
421 Terrenos e Recursos Naturais		16.120.280,82		16.120.280,82	15.413.964,17
422 Edifícios e Outras Construções		22.350.874,46	1.454.229,83	20.896.644,63	9.512.126,92
423 Equipamento Básico		4.374.120,24	2.751.120,01	1.623.000,23	1.663.567,35
424 Equipamento de Transporte		986.075,90	760.596,28	225.479,62	263.850,89
425 Ferramentas e Utensílios		90.823,89	64.080,95	26.742,94	20.933,22
426 Equipamento Administrativo		2.225.574,32	1.884.269,69	341.304,63	386.041,14
429 Outras Imobilizações Corpóreas		231.335,32	132.256,87	99.078,45	57.808,19
442 Imobilizações em Curso		10.781.525,99		10.781.525,99	22.699.972,02
		57.160.610,94	7.046.553,63	50.114.057,31	50.018.263,90
Investimentos Financeiros					
411 Partes de Capital	16	1.371.254,76	16,00	1.371.238,76	1.371.851,26
		1.371.254,76	16,00	1.371.238,76	1.371.851,26
CIRCULANTE					
Existências					
32 Mercadorias		8.256,26		8.256,26	1.044,99
36 Matérias-Primas, Subsidiárias e de Consumo		258.492,70		258.492,70	276.114,55
		266.748,96	0,00	266.748,96	277.159,54
Dívidas de Terceiros - Médio e Longo Prazo					
262+263+267+268 Outros devedores		2.077.909,61		2.077.909,61	2.077.909,61
		2.077.909,61	0,00	2.077.909,61	2.077.909,61
Dívidas de Terceiros - Curto Prazo					
212 Contribuintes c/c		168.522,89		168.522,89	113,10
213 Utentes c/c		210.548,68		210.548,68	619.731,03
218 Clientes, Contribuintes e Utentes de Cobrança Duvidosa	22, 27	754.069,16	523.457,74	230.611,42	117.859,67
262+263+267+268 Outros devedores	2	532.155,18		532.155,18	711.801,96
		1.665.295,91	523.457,74	1.141.838,17	1.449.505,76
Depósitos em Instituições Financeiras e Caixa					
12 Depósitos em Instituições Financeiras		455.252,10		455.252,10	1.495.688,67
11 Caixa		1.602,48		1.602,48	9.358,80
		456.854,58	0,00	456.854,58	1.505.047,47
ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS					
271 Acréscimos de Proveitos		207.419,15		207.419,15	291.143,35
272 Custos Diferidos		632.048,00		632.048,00	57,59
		839.467,15		839.467,15	291.200,94
Total de Amortizações			21.756.786,51		
Total de Provisões			523.473,74		
Total do Activo.....		119.754.966,33	22.280.260,25	97.474.722,08	96.165.056,11

**Quadro 17 – Balanço da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (POCAL)
(continuação)**

		<i>Unidade: euros</i>	
	Nota do Anexo	2010	2009
FUNDOS PRÓPRIOS E PASSIVO			
FUNDOS PRÓPRIOS			
51 Património	28	31.096.583,05	30.999.574,42
571 Reservas Legais		829.397,52	743.415,44
576 Doações		26.523,36	25.324,44
59 Resultados Transitados		9.440.178,90	6.922.020,41
88 Resultado Líquido do Exercício		-938.507,08	1.719.641,66
Total dos Fundos Próprios.....		40.454.175,75	40.409.976,37
PASSIVO			
Dívidas a Terceiros - Médio e Longo Prazo			
23121 Empréstimos bancários		8.920.543,16	10.361.595,98
23123 Outros empréstimos obtidos		1.419.207,92	1.462.114,22
221 Fornecedores c/c		2.077.909,61	2.077.909,61
2611 Fornecedores de Imobilizado c/c		139.764,52	196.325,12
2612 Fornecedores de Imobilizado - Cauções		27.373,29	27.373,29
217 Clientes e Utentes com Cauções		32.123,56	32.305,71
		12.616.922,06	14.157.623,93
Dívidas a Terceiros - Curto Prazo			
23121 Empréstimos bancários		1.440.571,91	1.446.084,86
23123 Outros empréstimos obtidos		42.905,47	41.674,47
269 Adiantamentos por Conta de Vendas		1.044.483,75	1.005.306,75
221 Fornecedores C/C		1.193.801,18	1.804.567,79
228 Fornecedores - Faturas em receção e conferência		417.693,79	858.154,74
2611 Fornecedores de Imobilizado C/C		1.113.250,07	3.367.959,96
24 Estado e Outros Entes Públicos		120.134,95	131.823,45
262+263+267+268 Outros Credores	23	656.850,85	131.125,02
		6.029.691,97	8.786.697,04
Acréscimos e Diferimentos			
273 Acréscimos de Custos		627.936,68	676.230,27
274 Proveitos Diferidos		37.745.995,62	32.134.528,50
		38.373.932,30	32.810.758,77
Total do Passivo.....		57.020.546,33	55.755.079,74
Total do Capital Próprio e do Passivo.....		97.474.722,08	96.165.056,11

FONTE: Extraído dos documentos de prestação de contas da CME do ano de 2010.

Quadro 18 – Demonstração da posição financeira da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (IPSAS)

	Notas	2010	2009	2009 (Reexpresso)
<i>Unidade: euros</i>				
ATIVOS				
Ativos Correntes				
Caixa e Equivalentes	2	456.854,58	1.505.047,47	1.505.047,47
Contas a Receber		1.141.838,17	1.449.505,76	1.449.505,76
Inventários	7	266.748,96	277.159,54	1.092.641,15
Outros Ativos Correntes	3	839.467,15	291.200,94	291.200,94
Total dos Ativos Correntes		2.704.908,86	3.522.913,71	4.338.395,32
Ativos Não Correntes				
Contas a Receber		2.077.909,61	2.077.909,61	2.077.909,61
Investimentos Financeiros		1.371.238,76	1.371.851,26	1.371.851,26
Infraestrutura, Instalações e Equipamentos	3, 8, 9	13.097.131,86	25.092.172,81	25.092.172,81
Terrenos e Edifícios	7, 9	78.074.214,05	64.003.622,24	63.188.140,63
Ativos Intangíveis	3, 15	132.568,94	79.836,48	79.836,48
Ativos de Herança	9	16.750,00	16.750,00	16.750,00
Total dos Ativos Não Correntes		94.769.813,22	92.642.142,40	91.826.660,79
Total dos Ativos		97.474.722,08	96.165.056,11	96.165.056,11
PASSIVOS				
Passivos Correntes				
Contas a Pagar		4.546.214,59	7.298.937,71	7.298.937,71
Empréstimos Obtidos a Curto Prazo		1.483.477,38	1.487.759,33	1.487.759,33
Outros Passivos Correntes		627.936,68	676.230,27	676.230,27
Total dos Passivos Correntes		6.657.628,65	9.462.927,31	9.462.927,31
Passivos Não Correntes				
Contas a Pagar		2.277.170,98	5.258.142,17	5.258.142,17
Empréstimos Obtidos a Longo Prazo		10.339.751,08	8.899.481,76	8.899.481,76
Outros Passivos Não Correntes		37.745.995,62	32.134.528,50	32.134.528,50
Total dos Passivos Não Correntes		50.362.917,68	46.292.152,43	46.292.152,43
Total do Passivo		57.020.546,33	55.755.079,74	55.755.079,74
ATIVO LÍQUIDO/CAPITAL PRÓPRIO				
Capital Contribuído por Outras Entidades Governamentais		-1.719.325,56	-1.719.325,56	-1.719.325,56
Reservas		33.671.829,49	33.487.639,86	33.487.639,86
Excedente/ Défice Acumulado		9.440.178,90	6.922.020,41	6.037.521,50
Excedente/ Défice do Período	3	-938.507,08	1.719.641,66	2.604.140,57
Total do Ativo Líquido/Capital Próprio		40.454.175,75	40.409.976,37	40.409.976,37
Total do Ativo Líquido/Capital Próprio + Total do Passivo		97.474.722,08	96.165.056,11	96.165.056,11

FONTE: Elaboração própria

5.2 – DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS *versus* DEMONSTRAÇÃO DO DESEMPENHO FINANCEIRO

Os quadros 19 e 20, que apresentamos nas páginas seguintes, representam a Demonstração de resultados e a Demonstração do desempenho financeiro,

referentes ao exercício do ano de 2010, da CME, tendo em consideração os normativos nacional e internacional, respetivamente.

A análise aos quadros 19 e 20 permite-nos concluir:

- a apresentação das demonstrações financeiras, de acordo com os dois normativos, diverge quanto à terminologia das massas patrimoniais, bem como quanto à inclusão de referências cruzadas relativamente à informação divulgada nas notas (inclusão obrigatória no normativo internacional);
- na Demonstração do desempenho financeiro, as diferenças verificadas nos montantes finais de algumas massas patrimoniais - como por exemplo na rubrica vendas, trabalhos para a própria entidade (lado do crédito), gasto de depreciação e amortização, gasto dos inventários vendidos e consumidos e excedente/défi ce do período (lado dos gastos) - resultam dos erros que foram detetados e corrigidos, designadamente nas IPSAS números 3 e 12, e não da aplicação do critério valorimétrico do justo valor elencado pelo normativo internacional – situação evidenciada na coluna do ano de 2009 (reexpresso).

Análise dos Documentos de Prestação de Contas Elaborados de Acordo com as *International Public Sector Accounting Standards* Comparativamente aos Elaborados de Acordo com o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

Quadro 19 – Demonstração de resultados da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (POCAL)

Unidade:
Euros

CUSTOS E PERDAS		2010	2009
61	Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas:		
	Mercadorias	2.319,11	4.747,50
	Matérias	348.537,59	382.104,01
62	Fornecimentos e Serviços externos	4.965.477,37	4.782.918,51
	Custos com o pessoal:		
641+642	Remunerações	4.105.533,30	4.258.452,68
643 a 648	Encargos Sociais	794.896,06	868.892,70
63	Transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais	1.014.559,91	1.073.581,92
66	Amortizações do exercício	3.100.962,00	3.091.575,02
67	Provisões do exercício	308.949,31	191.998,41
65	Outros custos e perdas operacionais	6.905,62	3.428,53
	(A) Custos e Perdas Operacionais.	14.648.140,27	14.657.699,28
68	Custos e Perdas financeiros	236.746,36	492.800,19
	(C) Custos e Perdas Correntes	14.884.886,63	15.150.499,47
69	Custos e perdas extraordinários	841.516,68	767.056,22
	(E) Custos e Perdas do Exercício	15.726.403,31	15.917.555,69
88	Resultado líquido do exercício	-938.507,08	1.719.641,66
PROVEITOS E GANHOS		2010	2009
	Vendas e prestações de serviços		
7111	Vendas de mercadorias	43.443,84	3.314,19
7112+7113	Vendas de produtos	833,45	729,83
712	Prestações de serviços	1.589.892,71	3.222.042,00
72	Impostos e taxas	3.719.596,40	3.590.768,63
(a)	Variação da produção		
75	Trabalhos para a própria entidade		
73	Proveitos suplementares	73.174,33	12.702,98
74	Transferências e subsídios obtidos	8.062.809,77	8.124.796,56
76	Outros proveitos e ganhos operacionais	136,80	3.314,75
	(B) Proveitos e Ganhos Operacionais	13.489.887,30	14.957.668,94
78	Proveitos e ganhos financeiros	487.194,33	503.074,44
	(D) Proveitos e Ganhos Correntes	13.977.081,63	15.460.743,38
79	Proveitos e ganhos extraordinários	810.814,60	2.176.453,97
	(F) Proveitos e ganhos do exercício	14.787.896,23	17.637.197,35

FONTE: Extraído dos documentos de prestação de contas da CME do ano de 2010.

Quadro 20 – Demonstração do desempenho financeiro da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (IPSAS)

	Notas	2010	2009	2009 (Reexpresso)
<i>Unidade: euros</i>				
RÉDITO				
Impostos	12, 13	3.258.384,39	3.185.348,52	3.185.348,52
Taxas, Multas, Penalidades e Licenças	13	461.212,01	405.420,11	405.420,11
Transferências de Outras Entidades Governamentais	12	8.062.809,77	8.124.796,56	8.124.796,56
Vendas	6	1.634.170,00	3.226.086,02	4.053.947,67
Trabalhos para a Própria Entidade		0,00	0,00	999.114,36
Outro Rédito Operacional	6	73.311,13	16.017,73	16.017,73
Total do Rédito		13.489.887,30	14.957.668,94	16.784.644,95
Réditos Financeiros	6	487.194,33	503.074,44	503.074,44
Réditos Extraordinários	6	810.814,60	2.176.453,97	1.615.786,54
GASTOS				
Ordenados, Salários e Benefícios dos Empregados	13	4.900.429,36	5.127.345,38	5.127.345,38
Subsídios e Outros Pagamentos de Transferências		1.014.559,91	1.073.581,92	1.073.581,92
Fornecimentos e Consumíveis Usados		4.965.477,37	4.782.918,51	4.782.918,51
Gasto de Depreciação e Amortização	3	3.100.962,00	3.091.575,02	3.420.736,93
Gasto dos Inventários Vendidos e Consumidos	7	350.856,70	386.851,51	439.499,27
Outros Gastos Operacionais	10	315.854,93	195.426,94	195.426,94
Total dos Gastos		14.648.140,27	14.657.699,28	15.039.508,95
Gastos Financeiros	4	236.746,36	492.800,19	492.800,19
Gastos Extraordinários		841.516,68	767.056,22	767.056,22
Excedente/Déficé do Período	3	-938.507,08	1.719.641,66	2.604.140,57

FONTE: Elaboração própria

5.3 – MAPA DE FLUXOS DE CAIXA *versus* DEMONSTRAÇÃO DE FLUXOS DE CAIXA

O Mapa de fluxos de caixa (quadro 21) e a Demonstração de fluxos de caixa (quadro 22) são apresentados nas páginas seguintes e representam as demonstrações financeiras elaboradas de acordo com o POCAL e as IPSAS – pelo método direto, respetivamente.

Após a análise dos quadros 21 e 22 podemos concluir:

- o mapa de fluxos de caixa, diverge significativamente, porque o POCAL exige que esta demonstração financeira seja elaborada de acordo com a classificação económica das despesas e das receitas – divididas em correntes e de capital - referindo-se esse mapa apenas a um ano

económico enquanto que no normativo internacional, a demonstração de fluxos de caixa é apresentada segundo o tipo de atividades – operacionais, de investimento e de financiamento – e inclui o ano económico corrente, bem como o ano económico transato, permitindo também a este nível a comparação no tempo;

- a apresentação das demonstrações financeiras comuns em ambos os normativos, difere, designadamente, quanto à terminologia das massas patrimoniais e à inclusão de referências cruzadas em relação à informação contida nas notas - normativo internacional - proporcionando assim aos utilizadores das demonstrações financeiras um maior número de informação e uma maior perceção da informação que se encontra interligada.

Quadro 21 – Mapa de fluxos de caixa da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (POCAL)

Unidade: euros

GERÊNCIA DE 01 DE JANEIRO DE A 31 DE DEZEMBRO DE 2010		
RECEBIMENTOS		
Saldo da Gerência Anterior		1.505.047,47
Execução Orçamental	1.345.976,11	
Operações de Tesouraria	159.071,36	
Receitas Orçamentais		21.084.682,00
01 IMPOSTOS DIRECTOS	2.999.500,27	
0102 Outros	2.999.500,27	
010202 Imposto Municipal sobre Imóveis	1.859.846,67	
010203 Imposto Único de Circulação	405.025,97	
010204 Imposto Municipal s/ Transmissões. Onerosas Imóveis	462.394,80	
010205 Derrama	268.096,72	
010207 Impostos Abolidos	4.136,11	
02 IMPOSTOS INDIRECTOS	258.884,12	
0202 Outros	258.884,12	
020206 Impostos Indirectos Específicos das Autarquias Locais	258.884,12	
02020601 Mercados e Feiras	137.278,02	
02020602 Loteamentos e Obras	23.079,86	
02020603 Ocupação da Via Pública	61.799,92	
02020605 Publicidade	6.897,90	
02020699 Outros	29.828,42	
0202069901 TMDP-Taxa Municipal De Direito Passagem	8.998,00	
0202069999 Outros	20.830,42	
04 TAXAS, MULTAS E OUTRAS PENALIDADES	323.395,14	
0401 Taxas	283.338,96	
040123 Taxas Especificas das Autarquias Locais	283.338,96	
04012302 Loteamentos e Obras	103.960,65	
04012303 Ocupação da Via Pública	4.872,41	
04012305 Caça e Uso e Porte de Arma	209,31	
04012306 Saneamento	159.535,18	
04012399 Outros	14.761,41	
0401239999 Outros	14.761,41	
0402 Multas e Outras Penalidades	40.056,18	
040201 Juros de Mora	7.115,61	
040204 Coimas e Penalidades por Contra Ordenações	18.681,78	
040299 Multas e Penalidades Diversas	14.258,79	
05 RENDIMENTOS DE PROPRIEDADE	367.874,09	
0502 Juros - Sociedades Financeiras	21.695,07	
050201 Bancos e Outras Instituições Financeiras	21.695,07	
0507 Dividendos e Participações nos Lucros de Sociedade	2.016,26	
050702 Empresas Públicas Municipais e Intermunicipais	2.016,26	
0510 Rendas	344.162,76	
051005 Bens de Domínio Público	344.162,76	
051099 Outros	0,00	
06 TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	5.552.938,12	
0601 Sociedades e Quase-Sociedades Não Financeiras	528,08	
060102 Privadas	528,08	
0603 Administração Central	5.407.783,82	
060301 Estado	5.371.450,52	
06030101 Fundo Equilíbrio Financeiro	3.692.047,14	
06030102 Fundo Social Municipal	512.454,00	
06030103 Participação Fixa no IRS	672.274,00	
06030199 Outros	494.675,38	
060306 Participação Comunitária - projetos Cofinanciados	36.333,30	
0608 Famílias	144.626,22	
060801 Famílias	144.626,22	
07 VENDA DE BENS E SERVIÇOS CORRENTES	1.794.032,38	
0701 Venda de Bens	6.397,58	
070103 Publicações e Impressos	0,00	
070199 Outros	6.397,58	
0702 Serviços	1.763.097,51	
070201 Aluguer Espaços e Equipamentos	2.772,91	
070208 Serviços Sociais, Recreativos, Culturais e Desportivos	205.557,52	
07020802 Serviços Recreativos	2.666,50	
07020803 Serviços Culturais	22.844,87	
07020804 Serviços Desportivos	180.046,15	
070209 Serviços Especificos das Autarquias	1.554.767,08	
07020901 Saneamento	730.980,83	
07020902 Resíduos Sólidos	188.561,19	
07020904 Trabalhos por Conta de particulares	27.582,79	
07020906 Mercados e Feiras	549,96	
07020907 Parques de Estacionamento	7.877,69	
07020909 Distribuição de Água	565.100,61	
07020999 Outros	34.114,01	

Análise dos Documentos de Prestação de Contas Elaborados de Acordo com as *International Public Sector Accounting Standards* Comparativamente aos Elaborados de Acordo com o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

0703	Rendas	24.537,29	
070302	Edifícios	24.537,29	
08	OUTRAS RECEITAS CORRENTES	158.662,76	
0801	Outras	158.662,76	
080199	Outras	158.662,76	
08019901	Indemnizações por deterioração, roubo e extravio de bens	1.502,16	
08019902	Indemnizações de estragos provocados por outrem	12.973,50	
08019999	Diversas	144.187,10	
09	VENDA DE BENS DE INVESTIMENTO	756.847,76	
0901	Terrenos	755.674,90	
090101	Sociedades e Quase-Sociedades Não Financeiras	755.674,90	
0902	Habitações	212,12	
090210	Famílias	212,12	
0904	Outros Bens de Investimento	960,74	
090410	Famílias	960,74	
09041099	Outros	960,74	
10	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	5.541.605,28	
1003	Administração Central	2.501.249,00	
100301	Estado	2.501.249,00	
10030101	Fundo de Equilíbrio Financeiro	2.501.249,00	
1005	Administração Local	155.085,00	
100501	Continente	155.085,00	
1009	Resto do Mundo	2.885.271,28	
100901	União Europeia - Instituições	2.885.271,28	
12	PASSIVOS FINANCEIROS	0,00	
1206	Empréstimos a médio e longo prazos	0,00	
120602	Sociedades Financeiras	0,00	
13	OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	3.283.504,78	
1301	Outras	3.283.504,78	
130103	Retribuição Inicial - Águas da Região Aveiro, SA	3.283.504,78	
15	REPOSIÇÕES NÃO ABATIDAS NOS PAGAMENTOS	47.437,30	
1501	Reposições não Abatidas nos Pagamentos	47.437,30	
150101	Reposições não Abatidas nos Pagamentos	47.437,30	
TOTAL DAS RECEITAS CORRENTES		11.455.286,88	
TOTAL DAS RECEITAS DE CAPITAL		9.581.957,82	
TOTAL DE OUTRAS RECEITAS		47.437,30	
OPERAÇÕES DE TESOURARIA			1.215.624,29
TOTAL DE RECEBIMENTOS			23.805.353,76
PAGAMENTOS			
Despesas Orçamentais			22.205.417,76
01	DESPESAS COM O PESSOAL	4.964.162,89	
0101	Remunerações certas e permanentes	3.966.636,02	
010101	Titulares de Órgãos de Soberania e Membros de Órgãos Autárquicos	167.304,48	
010104	Pessoal dos Quadros - Regime de Contrato Individual	2.387.732,27	
01010401	Pessoal dos Quadros-Regime de CITFP-Transitado Anterior Nomeação Definitiva	2.270.110,28	
01010402	Pessoal dos Quadros -Regime de CITFP-Contrato por Tempo Indeterminado	117.621,99	
010106	Pessoal Contratado a Termo	327.644,43	
010107	Pessoal em Regime de Tarefa e Avença	192.099,93	
010108	Pessoal aguardando Aposentação	3.405,20	
010109	Pessoal em qualquer outra situação	80.612,36	
010111	Representação	60.155,92	
01011101	Membros dos Órgãos Autárquicos	37.595,52	
01011102	Pessoal dos Quadros	22.560,40	
010113	Subsídio de Refeição	243.458,99	
01011301	Pessoal dos Quadros	197.807,75	
0101130101	Transitado de Anterior Nomeação Definitiva	182.811,51	
0101130102	Contrato por Tempo Indeterminado	14.996,24	
01011302	Pessoal em qualquer outra situação	6.584,34	
01011303	Membros dos Órgãos Autárquicos	5.051,41	
01011304	Pessoal Contratado a Termo	34.015,49	
010114	Subsídios de Férias e de Natal	497.091,61	
01011401	Pessoal dos Quadros	410.318,66	
0101140101	Transitado de Anterior Nomeação Definitiva	394.684,14	
0101140102	Contrato por Tempo Indeterminado	15.634,52	
01011402	Pessoal em qualquer outra situação	2.142,60	
01011403	Membros dos Órgãos Autárquicos	28.124,46	
01011404	Pessoal Contratado a Termo	56.505,89	
010115	Remunerações por Doença e Maternidade/Paternidade	7.130,83	
0102	Abonos Varáveis ou Eventuais	139.575,64	
010202	Horas Extraordinárias	99.213,36	
010204	Ajudas de Custo	7.852,76	
010205	Abono para Falhas	5.106,20	
0102013	Outros Suplementos e Prémios	27.403,32	
01021301	Elementos da Câmara Municipal	4.326,84	
01021302	Elementos da Assembleia Municipal	23.076,48	
0103	Segurança Social	857.951,23	

010301	Encargos com a Saúde	46.564,54
010303	Subsídio Familiar a Crianças e Jovens	45.550,48
010304	Outras Prestações Familiares	14.917,16
010305	Contribuições para a Segurança Social	709.146,22
01030501	Assistência na Doença dos Funcionários Públicos	167.752,85
01030502	Segurança Social dos Funcionários Públicos	403.758,23
01030503	Segurança Social - Regime Geral	137.635,14
010308	Outras Pensões	13.737,58
010309	Seguros	28.035,25
02	AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS	6.424.193,04
0201	Aquisição de Bens	441.012,53
020101	Matérias-primas e Subsidiárias	62.757,50
020102	Combustíveis e Lubrificantes	160.465,41
02010201	Gasolina	7.362,13
02010202	Gasóleo	94.635,05
02010299	Outros	58.468,23
020104	Limpeza e Higiene	14.214,62
020107	Vestuário e Artigos Pessoais	10.769,41
020108	Material de Escritório	52.616,16
020109	Produtos Químicos e Farmacêuticos	8.941,81
020112	Material de Transporte - Peças	10.253,49
020114	Outro Material - Peças	4.871,45
020115	Prémios, Condecorações e Ofertas	24.501,61
020116	Mercadorias para Venda	7.215,31
02011601	Outros	7.215,31
020117	Ferramentas e Utensílios	3.549,89
020118	Livros e Documentação Técnica	445,46
020120	Material de Educação, Cultura e Recreio	22.753,76
020121	Outros Bens	57.656,65
0202	Aquisição de Serviços	5.983.180,51
020201	Encargos das Instalações	280.702,06
020202	Limpeza e Higiene	33.905,99
020203	Conservação de Bens	111.945,10
020204	Locação de Edifícios	5.756,80
020208	Locação de Outros Bens	64.768,35
020209	Comunicações	120.198,81
020210	Transportes	279.095,79
020212	Seguros	69.635,17
020213	Deslocações e Estadas	15.696,45
020214	Estudos, Pareceres, Projectos e Consultadoria	103.821,58
020215	Formação	17.452,72
020217	Publicidade	77.877,01
020218	Vigilância e Segurança	29.519,70
020219	Assistência Técnica	98.723,13
020220	Outros Trabalhos Especializados	4.162.966,72
02022001	Serviços de Recolha e Tratamento de Resíduos Sólidos	676.686,06
02022002	Serviços de Alimentação	53.188,45
02022003	Serviços de Limpeza Urbana	18.826,62
02022005	Serviços Tratamento de Saneamento-SIMRIA	2.402.565,33
02022099	Diversos	1.011.700,26
020224	Encargo de Cobrança de Receitas	112.539,67
020225	Outros Serviços	398.575,46
02022501	Emolumentos	32.247,73
02022502	Publicações	22.330,19
02022503	Electricidade - Iluminação Pública	295.965,90
02022599	Diversos Serviços	48.031,64
03	JUROS E OUTROS ENCARGOS	224.492,74
0301	Juros da Dívida Pública	131.363,17
030103	Sociedades Financeiras - Bancos e Outras Instituições	131.363,17
03010302	Empréstimos a médio e longo prazo	131.363,17
0303	Juros de Locação Financeira	5.450,47
030303	Edifícios	1.149,72
030305	Material de Transporte	4.071,79
030307	Maquinaria e Equipamento	228,96
0305	Outros Juros	87679,1
030502	Outros	87679,1
04	TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	1.008.311,31
0403	Administração Central	140.461,74
040305	Serviços e Fundos Autónomos	140.461,74
0405	Administração Local	263.846,51
040501	Continente	263.846,51
04050102	Freguesias	232.751,31
04050104	Associação de Municípios	31.095,20
0407	Instituições sem fins lucrativos	523.924,80
040701	Instituições sem fins lucrativos	523.924,80
0408	Famílias	80.078,26
040802	Outras	80.078,26
06	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	181.941,66
0602	Diversas	181.941,66

Análise dos Documentos de Prestação de Contas Elaborados de Acordo com as *International Public Sector Accounting Standards* Comparativamente aos Elaborados de Acordo com o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

060201	Impostos e taxas	5.664,48	
060203	Outras	176.277,18	
06020301	Restituições	92.711,65	
06020302	IVA Pago	72.624,44	
06020304	Serviços Bancários	2.287,27	
06020399	Diversas	8.653,82	
07	AQUISIÇÃO DE BENS DE CAPITAL	6.843.978,26	
0701	Investimentos	5.270.061,12	
070101	Terrenos	993.132,02	
070102	Habitações	2.208,00	
07010202	Aquisição	0,00	
07010203	Reparação e Beneficiação	2.208,00	
070103	Edifícios	1.059.859,07	
07010301	Instalações de Serviços	108.314,01	
07010302	Instalações Desportivas e Recreativas	140.363,58	
07010303	Mercados e instalações de Fiscalização Sanitária	28.096,00	
07010305	Escolas	685.824,56	
07010399	Outros	97.260,92	
070104	Construções Diversas	2.706.159,93	
07010402	Esgotos	816.058,18	
07010404	Iluminação Pública	52.447,84	
07010406	Instalações Desportivas e Recreativas	1.698.640,50	
07010407	Captação, Tratamento e Distribuição de Água	34.267,65	
07010409	Sinalização e Trânsito	87.519,46	
07010413	Outros	17.226,30	
070106	Material de Transporte	57.520,40	
07010602	Outros	57.520,40	
070107	Equipamento de Informática	55.685,40	
070108	Software Informático	12.914,09	
070109	Equipamento Administrativo	44.386,65	
070110	Equipamento Básico	205.735,48	
07011001	Recolha de Resíduos	74.987,05	
07011002	Outros	130.748,43	
070111	Ferramentas e Utensílios	1.098,63	
070115	Outros Investimentos	131.361,45	
0702	Locação Financeira	117.979,64	
070203	Edifícios - Locação Financeira	23.602,97	
070205	Material de Transporte - Locação Financeira	58.495,09	
070207	Maquinaria e Equipamento - Locação Financeira	35.881,58	
0703	Bens de Domínio Público	1.455.937,50	
070303	Outras Construções e Infraestruturas	1.438.366,95	
07030301	Viadutos, Arruamentos e Obras Complementares	860.400,02	
07030305	Parques e Jardins	391.156,19	
07030308	Viação Rural	186.810,74	
070305	Bens Património Histórico, Artístico e Cultural	2.764,50	
070306	Outros Bens de Domínio Público	14.806,05	
08	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL	915.624,29	
0805	Administração Local	630.962,70	
080501	Continente	630.962,70	
08050101	Municípios	948,48	
08050102	Freguesias	313.192,37	
08050103	Associações de Municípios	316.821,85	
0807	Instituições sem fins lucrativos	222.095,15	
080701	Instituições sem fins lucrativos	222.095,15	
0808	Famílias	62.566,44	
080802	Outras	62.566,44	
09	ACTIVOS FINANCEIROS	154.472,50	
0907	Acções e Outras Participações	154.472,50	
090702	Sociedades e Quase Sociedades Não Financeiras	154.472,50	
10	PASSIVOS FINANCEIROS	1.488.241,07	
1006	Empréstimos a Médio e Longo Prazos	1.488.241,07	
100603	Sociedades Financeiras - Bancos e Outras Instituições	1.488.241,07	
TOTAL DAS DESPESAS CORRENTES		12.803.101,64	
TOTAL DAS DESPESAS DE CAPITAL		9.402.316,12	
OPERAÇÕES DE TESOURARIA			1.143.081,42
SALDO PARA A GERÊNCIA SEGUINTE			456.854,58
	Execução Orçamental	225.240,35	
	Operações de Tesouraria	231.614,23	
TOTAL DE PAGAMENTOS			23.805.353,76

FONTE: Extraído dos documentos de prestação de contas da CME do ano de 2010.

Quadro 22 – Demonstração de fluxos de caixa da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (IPSAS) - Método Direto

Unidade: euros

	Notas	2009	2010
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS			
Recebimentos			
	13		
Impostos		3.185.348,53	3.258.384,39
Vendas de Bens e Serviços		2.713.994,81	1.794.032,38
Subsídios		0,00	0,00
Juros Recebidos		4.720,27	21.695,07
Outros Recebimentos		10.387.088,32	11.970.217,62
Pagamentos			
	14		
Custos dos Empregados		5.060.660,45	4.964.162,89
Anualizações		0,00	0,00
Fornecedores		4.571.599,32	6.424.193,04
Juros Pagos		408.172,55	224.492,74
Outros Pagamentos		2.762.601,21	2.260.349,76
Fluxos de Caixa Líquidos das Atividades Operacionais		3.488.118,40	3.172.131,03
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO			
Compra de Ativos Fixos		7.329.723,33	6.843.978,26
Líquido da Venda de Ativos Fixos		1.735.505,25	756.847,76
Líquido da Venda de Investimentos Financeiros		1.648.111,42	3.283.504,78
Compra de Títulos em Moeda Estrangeira		0,00	0,00
Fluxos de Caixa Líquidos das Atividades de Investimento		3.946.106,66	3.484.788,72
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO			
Proventos de Empréstimos Obtidos	4	2.662.384,00	0,00
Reembolso de Empréstimos Obtidos	4	1.114.459,39	1.488.241,07
Distribuição/Dividendos do Governo		0,00	0,00
Fluxos de Caixa Líquidos das Atividades de Investimento		1.547.924,61	-1.488.241,07
Aumento (Diminuição) e Líquido em Caixa e Equivalentes de Caixa		8.982.149,67	5.168.678,68
Caixa e Equivalentes de Caixa no Início do Período		401.842,51	1.505.047,47
Caixa e Equivalentes de Caixa no Final do Período	2	1.505.047,47	456.854,58

FONTE: Elaboração própria

5.4 – NOTAS AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS *versus* NOTAS

De acordo com o POCAL e com as IPSAS, apresentamos nas páginas seguintes os quadros 23 e 24 - NBDR e as Notas, à data de 31/12/2010, respetivamente. Pelo que analisámos os mencionados quadros 23 e 24 e concluímos:

- o número de divulgações exigido pelo normativo internacional é significativamente maior do que o imposto pelo POCAL.

Quadro 23 – Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (POCAL)

INTRODUÇÃO

As notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados visam facultar informação adicional tendo em vista proporcionar um mais claro entendimento da informação financeira expressa naqueles documentos.

As Demonstrações Financeiras relativas ao exercício de 2010 foram preparadas de acordo com o disposto no Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2002, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro, pelo Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro, pelo Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de Abril e Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro. Foi igualmente considerado o disposto na resolução n.º 4/2001 do Tribunal de Contas.

As Demonstrações Financeiras apresentadas foram elaboradas de acordo com os critérios e princípios contabilísticos geralmente aceites e preconizados no POCAL.

As notas que a seguir se desenvolvem respeitam a sequência definida no ponto 8.2 do POCAL. As notas que se encontrem omissas não são aplicáveis, ou a sua apresentação não se mostra relevante para a análise das demonstrações financeiras.

Salvo outra indicação, os montantes encontram-se expressos em euros.

8.2.1. Derrogação de Disposições Legais do POCAL

Sobre este aspecto importa referir que a contabilidade de custos, um dos três subsistemas contabilísticos previstos no POCAL, necessita ainda de aperfeiçoamento, nomeadamente no que respeita à distribuição dos custos comuns. Não obstante este facto, é possível obter informação sobre a distribuição dos custos incorridos em 2010, pelas diversas funções previstas no POCAL.

Encontra-se ainda previsto para 2011 o aperfeiçoamento da metodologia utilizada para o reconhecimento sistemático como proveitos do exercício dos montantes recebidos pelo Município a título de participações em investimentos.

8.2.2. Contas não comparáveis com o Balanço e Demonstração de Resultados do Exercício Anterior

Com o propósito de corrigir situações reportadas a exercícios económicos anteriores foram efetuadas em 2010 alguns ajustamentos, designadamente em rubricas de imobilizado corpóreo e amortizações acumuladas, afectando-se desta forma a comparabilidade com o exercício anterior.

8.2.3. Critérios Valorimétricos Utilizados

As demonstrações financeiras do Município de Estarreja foram preparadas na base da continuidade das operações da entidade, em conformidade com os princípios contabilísticos da entidade contabilística, da consistência, da especialização, do custo histórico, da prudência, da materialidade e da não compensação.

Imobilizado

Os bens do activo imobilizado encontram-se, por regra, valorizados ao custo de aquisição ou de produção.

No caso dos activos do imobilizado cujo valor de aquisição ou de produção se desconhece, o Município considera o valor resultante de avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza dos bens. Para esse efeito foram constituídas comissões de avaliação compostas por técnicos de diferentes áreas profissionais.

No caso de impossibilidade de valorização, os bens assumem valor zero até serem objecto de uma grande reparação, assumindo então o montante desta.

Os bens de domínio público que se encontram sob a responsabilidade deste Município, sempre que possível, são valorizados ao custo de aquisição ou de produção. Nos casos em que se desconhece o custo de aquisição ou de produção, aplicam-se os critérios definidos nos parágrafos anteriores.

Os bens pertencentes ao activo imobilizado, obtidos a título gratuito, encontram-se valorizados de acordo com o critério do justo valor.

Os Investimentos Financeiros encontram-se valorizados de acordo com o respectivo preço de aquisição, sendo os lucros ou proveitos a que haja lugar, contabilizados nos períodos a que se referem.

O método adoptado para o cálculo das amortizações do exercício é o método das quotas constantes.

O valor unitário e as condições em que os elementos do activo imobilizado sujeitos a depreciação possam ser amortizados num só exercício são os definidos na lei. De acordo com o CIBE (Portaria 671/2000, de 17 de Abril), em regra, são totalmente amortizados no ano de aquisição ou de produção os bens sujeitos a depreciação, em mais de um ano económico, cujos valores unitários não ultrapassem 80% do índice 100 da escala salarial das carreiras do regime geral do sistema remuneratório da função pública, reportado ao ano de aquisição e arredondado a unidade de euros inferior.

As despesas de investigação e de desenvolvimento são amortizadas no prazo de cinco anos.

Existências

As existências, compostas por matérias-primas, matérias subsidiárias e materiais de consumo, encontram-se valorizadas ao custo de aquisição, sendo o método de custeio das saídas de armazém o Custo Médio Ponderado.

Dívidas de Terceiros e a Terceiros

As dívidas de terceiros e as dívidas a terceiros encontram-se expressas pelas importâncias constantes dos documentos que as titulam, não existindo dívidas em moeda estrangeira.

As dívidas de cobrança duvidosa correspondem a valores sobre os quais existe incerteza de cobrança efetiva, sendo provisionadas de acordo com o estipulado pelo POCAL. Neste seguimento, o montante de provisão para cobertura das dívidas de terceiros referidas no parágrafo anterior foi determinado de acordo com as seguintes percentagens (expressas no ponto 2.7.1. do POCAL):

- a) 50% para dívidas em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
- b) 100% para dívidas em mora há mais de 12 meses.

O mapa apresentado no ponto 8.2.27 traduz os movimentos ocorridos na conta de provisões para cobranças duvidosas durante o exercício económico 2010.

Disponibilidades

Os depósitos em Instituições Financeiras e as disponibilidades de caixa encontram-se expressos pelos montantes dos saldos de todas as contas de depósito e dos meios de pagamento, respectivamente, não existindo disponibilidades em moeda estrangeira.

Especialização dos Exercícios

Salvo as derrogações expressas na nota 1, a entidade regista, em regra, os seus custos e perdas, proveitos e ganhos de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, sendo estes imputados ao exercício em que foram incluídos ou gerados, independentemente do seu pagamento ou recebimento.

8.2.6. Despesas de Investigação e de Desenvolvimento

A conta 43.2 “Despesas de Investigação e de Desenvolvimento” apresenta um saldo devedor de **195.377,19 €**, sendo a sua composição a seguinte:

Despesas de Investigação e de Desenvolvimento	
Designação	Valor Patrimonial
Acervo Documental – Casa Museu Egas Moniz	23.720,84 €
Projecto de Reordenamento de Trânsito	2.939,30 €
Mapa do Ruído do Concelho de Estarreja	23.839,50 €
Estudo de Circulação e Seg. Rodoviária na Vila de Estarreja	26.715,50 €
Projecto Bioria (Estudos)	105.632,05 €
Mapa de Ruído do Plano de Urbanização-Centro de Salreu	12.530,00 €
TOTAL	195.377,19 €

Ainda no que se refere às despesas de Investigação e Desenvolvimento, encontram-se em curso, nomeadamente, as Revisões do Plano de Urbanização da Cidade de Estarreja e do Plano Diretor Municipal. Os respectivos valores encontram-se expressos na conta 44.3.2 – Imobilizações em Curso de Imobilizações Incorpóreas / Despesas de Investigação e Desenvolvimento, que apresenta um saldo de **45.658,70 €**.

Análise dos Documentos de Prestação de Contas Elaborados de Acordo com as *International Public Sector Accounting Standards* Comparativamente aos Elaborados de Acordo com o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

8.2.7. Movimentos ocorridos nas rubricas do activo imobilizado

Quadro n.º 2

ACTIVO BRUTO						
Rúbricas	Saldo Inicial	Reaval./ Ajustam.	Aumentos	Alienações	Transfª e Abates	Saldo Final
41	INVESTIMENTOS FINANCEIROS					
41.1	Partes de Capital	1.371.867,26				1.371.254,76
41.1.2	Empresas Municipais e Intermunicipais					
41.1.2.01	ERSUC	50.095,00				50.095,00
41.1.2.02	SIMRIA	527.503,39				527.503,39
41.1.2.03	LUSTANIAGAS	10.432,00				10.432,00
41.1.3	Empresas Privadas ou Cooperativas					
41.1.3.01	Matadouros da Beira Litoral	4.990,00				4.990,00
41.1.3.02	ERASE	6.484,37				6.484,37
41.4	Empresas Públicas					
41.1.4.01	ADRA	772.362,50	154.472,50	155.085,00		771.750,00
41.2	Obrigações e Títulos de Participação					
41.4	Investimentos em Imóveis					
41.5	Outras Aplicações Financeiras					
42	IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS	33.601.266,51		12.694.121,20	150.883,64	104.859,12
42.1	Terrenos e Recursos Naturais	15.413.964,17		709.788,30	3.471,65	16.120.280,82
42.2	Edifícios e Outras Construções	10.653.328,60		11.401.885,37	0,00	43.779,51
42.2.1	Edifícios	9.164.908,28		164.433,50	0,00	43.730,00
42.2.1.01	Habitação	75.499,80				75.499,80
42.2.1.02	Instalações de Serviços	2.720.614,61		14.227,44		2.734.842,05
42.2.1.03	Instalações Desportivas e Recreativas	4.534.612,02				4.534.612,02
42.2.1.06	Escolas	1.790.451,85		150.206,06		1.940.657,91
42.2.1.08	Outros	43.730,00		339.440,00	43.730,00	339.440,00
42.2.2	Outras Construções	1.488.420,32	0,00	11.237.451,87	0,00	49,51
42.2.2.01	Viadutos, Arruamentos e Obras Compl.	0,00		7.402.750,73		7.402.750,73
42.2.2.03	Iluminação Pública	16.800,00				16.800,00
42.2.2.05	Instalações Desportivas e Recreativas	707.957,56		3.721.863,78		4.429.821,34
42.2.2.06	Captação, tratam. e distribuição de água	7.756,10				7.756,10
42.2.2.08	Sinalização e Trânsito	640.732,64		112.837,36	49,51	753.520,49
42.2.2.12	Outras	115.174,02				115.174,02
42.3	Equipamento Básico	4.211.741,73		307.212,62	125.024,05	19.810,06
42.3.1	Maquinaria e Equipamento Obras Públicas	585.180,00		116.076,56	3.912,32	465.191,12
42.3.2	Equipamento de Transporte	96.266,72		8.925,00		87.341,72
42.3.3	Equipamento Escolar	357.554,67		50.793,71	22,49	406.136,30
42.3.4	Mat. de Biblioteca (Livros/Outras Public)	279.317,19		6.213,18		285.530,37
42.3.5	Material de Cultura			1.481,04		1.481,04
42.3.6	Material de Apoio ao Desporto	135.200,54		106.266,61	5.992,84	235.474,31
42.3.7	Equipamento Recolha Lixo/ Limpeza Urbana	530.868,67		68.357,99	4.129,55	595.097,11
42.3.9	Outro Equipamento Básico	2.227.353,94		74.100,09	3.585,76	2.297.868,27
42.4	Equipamento de Transporte	978.744,88		28.968,96	21.637,94	986.075,90
42.5	Ferramentas e Utensílios	76.856,49		15.078,87		1.111,47
42.6	Equipamento Administrativo	2.100.324,13		162.030,71		36.780,52
42.9	Outras Imobilizações Corpóreas	166.306,51		69.156,37	750,00	3.377,56
42.9.1	Extint. e Outro Mat. Combate a Incêndios	20.249,66		4.777,92	35,32	24.992,26
42.9.2	Livros e Documentação Técnica	1.183,86		308,93		1.492,79
42.9.3	Material Honorífico	7.248,34		2.220,00		9.468,34
42.9.9	Outras Imobilizações Corpóreas - Outras	137.624,65		61.849,52	750,00	195.381,93
43	IMOBILIZAÇÃO INCORPÓREAS	192.124,35		3.252,84		0,00
43.2	Despesas de Investig. e de Desenv.	192.124,35		3.252,84		195.377,19
44	IMOBILIZAÇÕES EM CURSO	27.948.594,00	0,00	3.088.454,47	0,00	14.258.068,63
44.1	Imob. em Curso de Inv.Financeiros					
44.2	Imob. em Curso de Imob.Corpóreas	22.699.972,02		1.613.750,54		13.532.196,57
44.2.1.1	Terrenos e Recursos Naturais	404.734,33		51.060,01		444.534,34
44.2.2	Edifícios e Outras Construções	22.295.237,69	0,00	1.562.690,53	0,00	13.520.936,57
44.2.2.1	Edifícios	5.790.928,46		864.639,73		206.472,61
44.2.2.1.01	Habitação	223.060,81		6.660,80		229.721,61
44.2.2.1.02	Instalações de Serviços	81.545,44		6.474,75	6.474,75	81.545,44
44.2.2.1.03	Instalações Desportivas e Recreativas	1.892.207,99		11.520,00		1.903.727,99
44.2.2.1.06	Escolas	2.486.754,69		825.484,98	199.997,86	3.112.241,81
44.2.2.1.08	Outros Edifícios	1.107.359,53		14.499,20		1.121.858,73

O Impacto da Adoção das IPSAS no Relato Financeiro das Autarquias

(continuação)

ACTIVO BRUTO

Ano Contabilístico: 2010

Data: 2010/12/31

Rúbricas	Saldo Inicial	Reaval./ Ajustam.	Aumentos	Alienações	Transf ^a e Abates	Saldo Final
44.2.2.2 Outras Construções	16.504.309,23		698.050,80		13.314.463,96	3.887.896,07
44.2.2.2.01 Viadutos, Arruam. e Obras Complement.	11.928.788,67		110.483,55		9.371.842,21	2.667.430,01
44.2.2.2.02 Saneamento	0,00					0,00
44.2.2.2.03 Iluminação Pública	20.530,85				10.236,86	10.293,99
44.2.2.2.04 Parques e Jardins	1.845,25					1.845,25
44.2.2.2.05 Instalações Desportivas e Recreativas	4.487.941,49		587.567,25		3.917.578,84	1.157.929,90
44.2.2.2.08 Sinalização e Trânsito	14.806,05				14.806,05	0,00
44.2.2.2.12 Outras	50.396,92					50.396,92
44.2.3 Equipamento Básico	0,00					0,00
44.3 Imob. em Curso de Imob. Incorpóreas	30.289,50		45.658,70		0,00	75.948,20
44.3.2 Despesas Investig. e de Desenvolvimento	30.289,50		45.658,70			75.948,20
44.5 Imob. em Curso Bens Domínio Público	5.218.332,48		1.429.045,23		725.872,06	5.921.505,65
44.5.1 Terrenos e Recursos Naturais	0,00					0,00
44.5.2 Edifícios e Outras Construções	5.218.332,48		1.429.045,23		725.872,06	5.921.505,65
44.5.2.1 Edifícios	0,00					0,00
44.5.2.2 Outras Construções e Infra-Estruturas	5.218.332,48		1.429.045,23		725.872,06	5.921.505,65
44.5.2.2.01 Viadutos, Arruamentos e Obras Complem.	769.273,31		335.623,83		215.796,60	889.100,54
44.5.2.2.02 Saneamento	2.873.635,24		676.431,01		33.450,00	3.516.616,25
44.5.2.2.03 Iluminação Pública	158.245,71		4.041,52			162.287,23
44.5.2.2.04 Parques e Jardins	923.431,66		115.534,31		89.130,30	949.835,67
44.5.2.2.05 Instalações Desportivas e Recreativas	0,00					0,00
44.5.2.2.06 Captação, Tratam. e Distribuição de Água	45.225,97		27.847,13		32.875,31	40.197,79
44.5.2.2.07 Viação Rural	448.520,59		252.341,13		354.619,85	346.241,87
44.5.2.2.08 Sinalização e Trânsito	0,00					0,00
44.5.2.2.10 Infra-estruturas Tratam. Resíduos Sólidos	0,00		17.226,30			17.226,30
44.5.2.2.12 Outras Construções e Infra-Estruturas	0,00					0,00
44.5.3 Outras Construções e Infra-Estruturas	44.691.375,15		3.743.391,86		1.681,88	48.433.085,13
44.5.4 Bens Patr. Hist., Artístico e Cultural	0,00					0,00
44.5.5 Outros Bens de Domínio Público	0,00					0,00
45 BENS DE DOMÍNIO PÚBLICO	45.982.283,40		3.743.391,86		1.681,88	49.723.993,38
45.1 Terrenos e Recursos Naturais	1.274.158,25					1.274.158,25
45.2 Edifícios	0,00					0,00
45.3 Outras Construções e Infra-Estruturas	44.691.375,15		3.743.391,86		1.681,88	48.433.085,13
45.3.01 Viadutos, Arruam. e Obras Complement.	16.618.823,08		1.230.432,67			17.849.255,75
45.3.02 Saneamento	13.615.950,58		1.593.205,22			15.209.155,80
45.3.03 Iluminação Pública	445.682,42		29.490,43		1.681,88	473.490,97
45.3.04 Parques e Jardins	1.118.731,93		87.201,93			1.205.933,86
45.3.05 Instalações Desportivas e Recreativas	0,00					0,00
45.3.06 Captação, Tratam. e Distrib. de Água	4.945.436,64		528.471,36			5.473.908,00
45.3.07 Viação Rural	7.929.060,10		274.590,25			8.203.650,35
45.3.10 Infra-estruturas Tratam. Resíduos Sólidos	17.690,40					17.690,40
45.5 Bens Patrim. Hist., Artístico e Cultural	16.750,00					16.750,00
TOTAL	109.096.135,52	0,00	19.529.220,37	150.883,64	14.364.609,63	114.448.690,12

Análise dos Documentos de Prestação de Contas Elaborados de Acordo com as *International Public Sector Accounting Standards* Comparativamente aos Elaborados de Acordo com o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

Quadro n.º 3

AMORTIZAÇÕES E PROVISÕES

Rúbricas		Saldo Inicial	Reforço Ex. Anteriores	Reforço	Regularizações	Saldo Final
48	AMORTIZAÇÕES ACUMULADAS	18.531.886,73	0,00	3.438.174,62	213.095,18	21.756.770,51
48.1	De Investimentos em Imóveis					
48.2	De Imobilizações Corpóreas	6.282.974,63	0,00	965.704,99	201.930,33	7.046.553,63
48.2.1	Terrenos e Recursos Naturais					
48.2.2	Edifícios e Outras Construções	1.141.201,68	0,00	313.248,56	24,75	1.454.229,83
48.2.2.1	Edifícios	528.950,13	0,00	91.249,56	0,00	620.004,03
48.2.2.1.01	Habitação	4.185,01		986,81	0,00	5.171,82
48.2.2.1.02	Instalações de Serviços	143.610,59		23.384,32	0,00	166.994,91
48.2.2.1.03	Instalações Desportivas e Recreativas	228.789,35		29.953,64	0,00	258.742,99
48.2.2.1.06	Escolas	152.193,98		22.498,00	0,00	174.691,98
48.2.2.1.08	Outros Edifícios	171,20		14.426,79	195,66	14.402,33
48.2.2.2	Outras Construções e Infra-Estruturas	612.251,55	0,00	221.999,00	24,75	834.225,80
48.2.2.2.01	Viadutos, Arruamentos e Obras Complementares	0,00		15.339,07	0,00	15.339,07
48.2.2.2.03	Iluminação Pública	4.534,06		1.164,28	0,00	5.698,34
48.2.2.2.04	Parques e Jardins	18.948,48		3.222,82	0,00	22.171,30
48.2.2.2.05	Instalações Desportivas e Recreativas	134.544,04		97.026,40	0,00	231.570,44
48.2.2.2.06	Captação, Tratamento e Distribuição de Água	1.024,08		387,82	0,00	1.411,90
48.2.2.2.08	Sinalização e Trânsito	440.969,98		99.035,11	24,75	539.980,34
48.2.2.2.12	Outras Construções e Infra-Estruturas	12.230,91		5.823,50	0,00	18.054,41
48.2.3	Equipamento Básico	2.548.174,38	0,00	343.706,77	140.761,14	2.751.120,01
48.2.3.1	Maquinaria e Equipamento Obras Públicas	416.084,87		30.379,92	119.988,88	326.475,91
48.2.3.2	Equipamento de Transporte	88.710,22		1.462,00	6.247,50	83.924,72
48.2.3.3	Material Escolar	278.839,40		19.261,42	2.044,64	296.056,18
48.2.3.6	Equipamento de Apoio ao Desporto	78.579,21		28.033,29	5.352,91	101.259,59
48.2.3.9	Outro Equipamento Básico	1.685.960,68		264.570,14	7.127,21	1.943.403,61
48.2.4	Equipamento de Transporte	714.893,99		66.771,99	21.069,70	760.596,28
48.2.5	Ferramentas e Utensílios	55.923,27		9.269,15	1.111,47	64.080,95
48.2.6	Equipamento Administrativo	1.714.282,99		206.112,88	36.126,18	1.884.269,69
48.2.9	Outras Imobilizações Corpóreas	108.498,32		26.595,64	2.837,09	132.256,87
48.3	De Imobilizações Incorpóreas	142.577,37	0,00	5.861,91	9.682,83	138.756,45
48.3.2	Despesas de Investigação e de Desenvolvimento	142.577,37		5.861,91	9.682,83	138.756,45
48.5	De Bens de Domínio Público	12.106.334,73	0,00	2.466.607,72	1.482,02	14.571.460,43
48.5.2	Edifícios e Outras Construções	12.106.334,73	0,00	2.466.607,72	1.482,02	14.571.460,43
48.5.2.1	Edifícios					
48.5.2.2	Outras Construções e Infra-Estruturas	12.106.334,73	0,00	2.466.607,72	1.482,02	14.571.460,43
48.5.2.2.01	Viadutos, Arruamentos e Obras Complementares	4.262.175,39		1.064.658,07	0,00	5.326.833,46
48.5.2.2.02	Esgotos	3.548.740,33		664.091,70	0,00	4.212.832,03
48.5.2.2.03	Iluminação Pública	40.028,33		7.292,92	16,26	47.304,99
48.5.2.2.04	Parques e Jardins	229.674,04		58.290,40	0,00	287.964,44
48.5.2.2.06	Captação, Tratamento e Distribuição de Água	1.685.405,89		276.025,71	0,00	1.961.431,60
48.5.2.2.07	Viação Rural	2.338.622,94		395.857,91	1.465,76	2.733.015,09
48.5.2.2.10	Infra-estruturas Tratamento Resíduos Sólidos	1.687,81		391,01	0,00	2.078,82
48.5.3	Outras Construções e Infra-Estruturas					
48.5.5	Bens do Património Histórico, Artístico e Cultural					
48.5.9	Outros Bens de Domínio Público					
49	PROVISÕES PARA INVESTIMENTOS FINANCEIROS	16,00	0,00	0,00	0,00	16,00
49.1	Partes de Capital	16,00				16,00
49.2	Obrigações e Títulos de Participação					
49.3	...					
49.5	Outras Aplicações Financeiras					
TOTAL		18.531.902,73	0,00	3.438.174,62	213.095,18	21.756.786,51

8.2.12. Imobilizações corpóreas e em curso

Imobilizações em poder de terceiros

Não aplicável.

Bens de Domínio Público

Encontra-se abrangida por um contrato de concessão, celebrado entre a Câmara Municipal de Estarreja e a EDP Distribuição – Energia, SA, a distribuição de energia eléctrica em baixa tensão na área do Município de Estarreja. O referido contrato foi objecto de renovação em 17 de Outubro de 2001.

8.2.13. Bens Utilizados em regime de Locação Financeira

Quadro n.º 4

Designação	N.º Inventário	Valor de Aquisição	Valor Líquido	Data Início Contrato Leasing	Data Fim Contrato Leasing
Mini-Retroescavadora	36050	44.467,50 €	0,00 €	15-12-2005	15-12-2010
Veículo Ligeiro de Passageiros de 5 Portas - Matrícula 16-AQ-15	36802	11.631,51 €	1.292,46 €	15-12-2005	15-12-2010
Viatura Ligeira de Mercadorias c/Báscula e Grua - Matrícula 09-AT-00	36879	37.733,85 €	17.609,15 €	15-12-2005	15-12-2010
Viatura Ligeira de Mercadorias com Caixa Basculante Trilateral - Matrícula 09-AT-01	36881	27.454,90 €	12.812,28 €	15-12-2005	15-12-2010
Tractor Corta Relva	40043	12.167,16 €	5.576,52 €	15-10-2005	15-10-2010
Conjunto de Placas Direccionais - 3 Setas com 1500x300mm	41819	1.451,76 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 5 Placas 4 com 1500x300 + 1 com 1500x450mm	41820	1.845,79 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 6 Placas com 1500x300mm	41824	1.983,67 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 6 Placas com 1500x300mm	41825	1.983,67 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 6 Placas 1 com 1500x300mm + 1 com 1500x450mm	41826	2.083,44 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 5 Placas com 1500x300mm	41827	2.047,93 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 3 Placas com 1500x300mm	41828	1.270,62 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 4 Placas com 1500x300mm	41829	1.508,33 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 6 Placas 5 com 1500x300mm + 1 com 1500x450mm	41830	2.493,14 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 6 Placas com 1500x300mm	41831	1.983,67 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 3 Placas com 1500x300mm	41832	1.451,76 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 5 Placas com 1500x300mm	41833	1.746,03 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 5 Placas com 1500x300mm	41834	2.047,93 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 3 Placas com 1500x300mm	41835	1.451,76 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 5 Placas 4 com 1500x300 + 1 com 1500x450mm	41836	2.195,18 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 3 Placas com 1500x300mm	41837	1.451,76 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 4 Placas 3 com 1500x300mm + 1 com 1500x450mm	41838	1.897,04 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 3 Placas com 1500x300mm	41839	1.451,76 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 2 Placas com 1500x300mm	41840	1.124,21 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 6 Placas 5 com 1500x300mm + 1 com 1500x450mm	41842	2.493,14 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 3 Placas com 1500x300mm	41843	1.451,82 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 2 Setas com 1500x300mm	41847	1.003,45 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 2 Setas 1 com 1500x300mm + 1 com 1500x450mm	41849	1.103,22 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 2 Setas com 1500x300mm	41854	1.003,45 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 6 Placas 4 com 1500x300mm + 2 com 1500x450mm	41856	2.640,34 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 3 Placas com 1500x300mm	41857	1.451,76 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 2 Placas com 1500x300mm	41863	1.124,21 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 1 Placa com 1500x300mm + Estaleiro	41865	1.041,39 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 5 Placas com 1500x300mm	41866	2.047,93 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 1 Placa com 1500x300mm	41867	738,89 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 4 Placas com 1500x300mm	41868	1.508,33 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 3 Placas com 1500x300mm	41869	1.451,76 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 3 Placas 2 com 1500x300mm + 1 com 1500x450mm	41870	1.370,39 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 3 Placas 2 com 1500x300mm + 1 com 1500x450mm	41871	1.370,39 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 5 Placas com 1500x300mm	41872	1.746,03 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 5 Placas com 1500x300mm	41875	1.746,03 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 5 Placas 4 com 1500x300mm + 1 com 1500x450mm	41876	2.195,18 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 2 Placas com 1500x300mm	41878	1.003,45 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 1 Placa com 1500x300mm	41879	738,89 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 3 Placas com 1500x300mm	41881	1.451,76 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 3 Placas 2 com 1500x300mm + 1 com 1500x450mm	41882	1.598,95 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 3 Placas com 1500x300mm	41883	1.451,76 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 5 Placas com 1500x300mm	41884	2.047,93 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 4 Placas com 1500x300mm	41885	1.508,33 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 4 Placas com 1500x300mm	41910	1.508,33 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 2 Placas 1 com 1500x300mm + 1 com 1500x450mm	41911	1.271,41 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 5 Placas com 1500x300mm	41913	1.746,03 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 6 Placas 4 com 1500x300mm + 2 com 1500x450mm	41914	2.640,34 €	0,00 €		
Conjunto de Placas Direccionais - 6 Placas 4 com 1500x300mm + 2 com 1500x450mm	41915	2.640,30 €	0,00 €	15-11-2005	15-11-2010
Carrinha com Caixa Basculante Trilateral - Matrícula 97-BO-45	45296	23.944,47 €	15.228,13 €	20-06-2006	20-06-2011
Aspirador de Detritos Urbanos	52843	7.900,00 €	4.038,94 €	15-11-2007	15-11-2010
Viatura Pesada de Transporte de Passageiros - Matrícula 22-EJ-94	52851	85.907,26 €	62.371,87 €	24-10-2007	24-10-2014
Pavilhão Central para Armazém Municipal	55762	110.834,00 €	101.253,54 €	23-10-2007	23-10-2014
DAF 63-HT-71	58659	84.600,00 €	73.320,00 €	15-09-2009	15-09-2016

8.2.14. Bens do Imobilizado que não foi possível valorizar

Anexo A - Bens de relevância histórica ou cultural que, em sequência de critério definido pela Comissão de Avaliação, assumem valor zero por não ser exequível a sua avaliação.

Anexo B - Bens imóveis, avaliados ou não, cujo registo de propriedade não se encontra regularizado, não se encontrando, por isso, contabilizados no activo Imobilizado.

Anexo C - Bens móveis e imóveis arrolados e classificados, cujo custo de aquisição ou produção se desconhece, encontrando-se em fase de avaliação técnica.

Anexo D - Bens móveis arrolados e classificados, aos quais foi atribuído o valor zero pela comissão de avaliação, em conformidade com o ponto 4.1.4 dos critérios de valorimetria do POCAL.

8.2.16. Entidades Participadas

O Município de Estarreja detém participações financeiras nas seguintes entidades:

Quadro n.º 5

Entidades Participadas

Denominação Social da Entidade Participada	Sede	Capital Social	Partic.	Valor	Ano Resultado	Valor Resultado
ERASE-Agr.Regem Amb.Estarreja	Estarreja	24.939,89 €	26,00%	6.484,37 €	2010	0,00 €
ERSUC-Emp Res.Sólidos Coimbra	Coimbra	4.075.000,00 €	1,23%	50.095,00 €	2010	1.182.741,00 €
LUSITANIAGAS-Comp Gas Centro	Aveiro	20.500.000,00 €	0,051%	10.416,00 €	2010	16.142.328,26 €
SIMRIA-Saneam Int.Municip.Ria	Aveiro	16.712.255,00 €	2,828%	472.765,00 €	2010	3.337.954,00 €
Matadouros da Beira Litoral	Aveiro	1.526.420,22 €	0,33%	4.990,00 €	2009	-234.451,97 €
Aguas da Região de Aveiro	Aveiro	15.000.000,00 €	5,150%	771.750,00 €	2010	1.136.023,66 €

8.2.22. Valor global das dívidas de cobrança duvidosa incluídas nas rubricas de dívidas de terceiros constantes do balanço.

O montante expresso na conta 21.8 – Clientes de Cobrança Duvidosa cifra-se em € 754.069,16. Sobre este aspecto importa salientar que o montante apresentado se refere aos documentos que se encontram debitados ao tesoureiro.

8.2.23. Valor global das dívidas activas e passivas respeitantes ao pessoal da autarquia local.

Não existem dívidas do pessoal ao Município de Estarreja.

As dívidas ao pessoal expressas no Balanço respeitam a participação de funcionários nas taxas de relaxe.

8.2.26. Responsabilidades por garantias e cauções prestadas e recibos para cobrança

Sobre este ponto torna-se oportuno referir que se encontra em fase de arrolamento e classificação a informação relativa aos movimentos associadas às garantias que sejam obrigatórias no âmbito de empreitadas e fornecimento que não sejam prestadas em numerário.

Adicionalmente, as responsabilidades por garantias e cauções prestadas em numerário e os recibos para cobrança encontram-se expressos no mapa que se segue.

Quadro n.º 6

Responsabilidades por garantias e cauções prestadas						
Designação	Saldo Gerência anterior		Movimento Anual		Saldo Gerência Seguinte	
	Devedor	Credor	Débito	Crédito	Devedor	Credor
Cauções de Fornecedores de Imobilizado						
Cauções e garantias prestadas			4.187.568,96 €		4.187.568,96 €	
Cauções e garantias devolvidas				611.860,66 €		611.860,66 €
Total de Garantias e Cauções			4.187.568,96 €	611.860,66 €	3.575.708,30 €	
Recibos para Cobrança	327.619,30 €		509.376,73 €	87.675,67 €	749.320,36 €	
TOTAIS	327.619,30 €		4.696.945,69 €	699.536,33 €	4.325.028,66 €	

Notas

1) No exercício 2010 foram registadas, pela primeira vez desde a entrada em vigor do POCAL, as garantias e cauções prestadas por fornecedores da autarquia, o que justifica o elevado montante movimentado a débito no exercício. Durante o ano 2010 foi registada a devolução do montante de 611.860,66€.

2) As garantias prestadas em numerário constam do mapa de operações de tesouraria, uma vez que deram origem a registos na contabilidade patrimonial.

8.2.27. Provisões acumuladas e provisões do exercício

Quadro n.º 7

Provisões Acumuladas					
Código da Conta	Designação	Saldo Inicial	Aumento	Redução	Saldo Final
19	Provisões para aplicações de Tesouraria				
291	Provisões para cobranças duvidosas	214.508,43	308.949,31		523.457,74
292	Provisões para riscos e encargos				
39	Provisões para depreciação de existências				
49	Provisões para investimentos financeiros	16,00			16,00
Total		214.524,43 €	308.949,31 €	0,00 €	523.473,74 €

8.2.28. Movimentos ocorridos nas contas do “Fundo Patrimonial”

Quadro n.º 8

FUNDO PATRIMONIAL				
Designação	Saldo Inicial	Aumentos	Reduções	Saldo Final
Património	30.999.574,42 €	97.008,63 €		31.096.583,05 €
Reservas Legais	743.415,44 €	85.982,08 €		829.397,52 €
Doações	25.324,44 €	1.198,92 €		26.523,36 €
Resultados transitados	6.922.020,41 €	2.853.186,06 €	335.027,57 €	9.440.178,90 €
Fundos Próprios	38.690.334,71 €	3.037.375,69 €	335.027,57 €	41.392.682,83 €

Património

A nota explicativa à conta 51 “Património”, que faz parte integrante do POCAL, refere o seguinte:

Registam-se nesta conta os fundos relativos à constituição da entidade, resultantes dos activos e passivos que lhe sejam consignados, bem como as alterações subsequentes que venham a ser formalmente autorizadas. Nos casos das entidades já constituídas, considera-se que o valor desta conta, na abertura do 1º ano em que vigora o POCAL, é equivalente à diferença entre os montantes activos e os passivos e das importâncias reconhecidas das restantes contas da classe 5.

Neste seguimento, nos anos subsequentes à aprovação do Balanço Inicial (datado de 1/1/2002 e aprovado no mês de Abril do mesmo ano), procedeu-se à contabilização de diversos bens que, apesar de já existirem naquela data, não se encontravam arrolados, classificados e valorizados, o que contribuiu para o incremento, quer do valor do Imobilizado, quer do valor do Património. Relativamente a esta matéria, o SATAPOCAL, na sua brochura n.º 2 “Contabilização de elementos patrimoniais que não foram em devido tempo objecto de inscrição em sede de Balanço Inicial (BI)”, refere que estando em causa movimentos contabilísticos que deveriam ter ocorrido aquando da elaboração do BI, com influência no valor do património, deverá, em regra, ser movimentada a conta 51 “Património”(…).

Neste contexto, relativamente ao exercício económico 2010, procedeu-se ao registo de bens no valor de 97.008,63 €, que não tinham sido objecto de inventariação no Balanço Inicial.

Reservas

O Aumento de 85.982,08 € verificado na conta 571 - Reservas Legais ocorre em consequência da aplicação de resultados líquidos de 2009, aprovada em Assembleia Municipal conforme proposta apresentada pelo órgão executivo.

Resultados Transitados

A conta 59 "Resultados Transitados" destina-se, de acordo com o POCAL, ao registo em 1 de Janeiro do Resultado Líquido do exercício anterior. Refere ainda a nota explicativa à conta 59 que pode ser movimentada por regularizações não frequentes e de grande significado, que devam afectar, positiva ou negativamente, o património e não o resultado do exercício.

Neste seguimento, em resultados transitados foram registados movimentos rectificativos relacionados com rectificações relativas a exercícios anteriores, das quais se destacam amortizações de bens referentes a exercícios anteriores. Para além destes movimentos, foi ainda contabilizado o resultado líquido do ano 2009.

Doações

O montante registado no ano 2010 relativo a esta conta respeita a bens doados por empresas.

8.2.29. Demonstração do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

Quadro n.º 9

Movimentos	Matérias-primas, Subsidiárias e de Consumo
Existências Iniciais	277.159,54
+Compras	341.634,14
-Regularização de Existências	(1.188,02)
-Existências Finais	266.748,96
Custos no Exercício	350.856,70

8.2.31. Demonstração dos Resultados Financeiros

Quadro n.º 10

Demonstração dos Resultados Financeiros

Código das Contas	Custos e Perdas	Exercício 2010	Código das Contas	Proveitos e Ganhos	Exercício 2010
681	Juros Suportados	233.516,48	781	Juros Obtidos	22.067,15
688	Outros Custos e Perdas Financeiras	3.229,88	783	Rendimentos de Imóveis	458.883,68
	Resultados Financeiros	250.447,97	784	Rendimentos de Participações de Capital	2.520,33
			788	Outros Proveitos e Ganhos Financeiros	3.723,17
	TOTAL	487.194,33		TOTAL	487.194,33

8.2.32. Demonstração dos Resultados Extraordinários

Quadro n.º11

Demonstração dos Resultados Extraordinários

Código das Contas	Custos e Perdas	Exercício 2010	Código das Contas	Proveitos e Ganhos	Exercício 2010
691	Transferências Capital Concedidas	731.523,31	793	Ganhos em existências	433,36
693	Perdas em existências	102,95	794	Ganhos em Imobilizações	276.114,76
694	Perdas em Imobilizações	3.197,60	795	Benefícios e Penalidades Contratuais	180.735,36
697	Correcções relativas a anos anteriores	95.781,87	797	Correcções relativas a exercícios anteriores	67.971,47
698	Outros Custos e Perdas Extraordinários	10.910,95	798	Outros proveitos e ganhos extraordinários	285.559,65
				Resultados Extraordinários	30.702,08
	TOTAL	841.516,68		TOTAL	841.516,68

FONTE: Extraído dos documentos de prestação de contas da CME do ano de 2010.

Quadro 24 – Notas da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (IPSAS)

1 - Entidade do Setor Público Local Português – Declaração de Políticas Contabilísticas (Extrato) e Outras Divulgações

Entidade que Relata:

A entidade que relata estas demonstrações financeiras refere-se a uma entidade do setor público local português, designada por Câmara Municipal de Estarreja, com domicílio fiscal na Praça Francisco Barbosa – 3864-001 Estarreja.

Enquadramento da Entidade que Relata:

O Município de Estarreja é uma pessoa coletiva de direito público, com o Número de Identificação de Pessoa Coletiva (NIPC) 501 190 082. A Classificação Portuguesa das Atividades Económicas (CAE) adstrita ao ME é o 75113 “Administração Local”.

De acordo com o nº 2, do artigo 2º, da Lei nº 169/99, de 18 de Setembro, com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei nº 5-A/2002, de 11 de Janeiro – que estabelece o regime jurídico do funcionamento dos órgãos dos municípios e das freguesias, bem como as suas competências – os órgãos representativos do município são a assembleia municipal e a câmara municipal.

A CME é o órgão executivo do ME, estando o regime jurídico de funcionamento e as suas competências estabelecidos no artigo 56º e seguintes da Lei nº 169/99, de 18 de Setembro - estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento, dos órgãos dos municípios e das freguesias. Esta entidade tem como principais áreas de atuação, que se enquadram nas atribuições (Lei nº 159/99, de 14 de Setembro) e competências (Lei nº 169/99, de 18 de Setembro) as seguintes “(...)”:

- *administração urbanística e ordenamento do território;*
- *promoção do desenvolvimento social e económico;*
- *ambiente;*
- *salubridade e saneamento básico;*
- *transportes e comunicações;*
- *cultura;*
- *tempos livres;*
- *desporto;*
- *educação;*
- *saúde;*
- *proteção e segurança;*
- *património;*
- *entre outras.”.*

Base de Preparação das Demonstrações Financeiras:

As demonstrações financeiras foram preparadas e apresentadas segundo o regime de contabilidade do acréscimo, dando assim cumprimento ao prescrito nas IPSAS.

A base de mensuração aplicada nas presentes demonstrações financeiras é o do custo histórico.

As demonstrações financeiras foram preparadas numa base de continuidade e as políticas contabilísticas usadas para uma melhor compreensão das demonstrações financeiras foram aplicadas de forma consistente durante todo o período.

§106, IPSAS nº1 – Natureza e quantia dos itens do rédito quando estes são materiais:

De acordo com o §106, da IPSAS nº1, a CME relata separadamente a natureza e quantia dos itens de rédito quando os mesmos são materiais:

Alienação de Ativos Fixos Tangíveis	1.172,86€
-------------------------------------	-----------

2 - Caixa

Caixa consiste de caixa e de saldos em bancos. Caixa incluído na Demonstração dos fluxos de caixa compreende as seguintes quantias da Demonstração da posição financeira:

	2009	2010
Caixa	1.505.047,47€	456.854,58€

3 - Os valores de réditos extraordinários (aumento em 214.546,46€), trabalhos para a própria entidade (aumento em 999.114,36€) e gasto de depreciação e amortização (diminuição em 195,66€ e 5.670,00€ e aumento em 245.615,61€ e 89.411,96€) foram incorretamente omitidos das demonstrações financeiras do ano de 2009, vindo a afetar o excedente/défica acumulado e o excedente/défica do período. Para além desses, os montantes de excedente/défica acumulado (aumento em 245.615,61€, diminuição em 5.670,00€, diminuição em 195,66€ e aumento em 89.411,96€) foram objeto de regularização nesta conta, vindo igualmente a afetar o excedente/défica do período). As demonstrações financeiras do ano de 2009 foram reexpressas para corrigir este erro, pelo que o efeito dessa reexpressão é resumido adiante. Não existe efeito no ano de 2010.

	Efeito no ano de 2009
Aumento no excedente/défica acumulado	335.027,57€
Diminuição no excedente/défica acumulado	1.219.526,48€
Aumento no excedente/défica do período	1.219.526,48€
Diminuição no excedente/défica do período	335.027,57€
Aumento em gasto de depreciação e amortização	335.027,57€
Diminuição em gasto de depreciação e amortização	5.865,66€
Aumento em réditos extraordinários	214.546,46€
Aumento em trabalhos para a própria entidade	999.114,36€

4 - Custos dos Empréstimos Obtidos - Tratamento de Referência:

A política contabilística adotada pela CME no que se refere ao reconhecimento dos custos dos empréstimos obtidos tem por base o tratamento de referência – os custos são reconhecidos como um gasto do período em que são incorridos.

5 - Informação financeira resumida da associada que não é contabilizada pela CME usando o método da equivalência patrimonial:

A CME detém 26% da entidade denominada “ERASE – Agrupamento para a Regeneração Ambiental dos Solos de Estarreja, A.C.E.” e não contabiliza o valor desse investimento financeiro pelo método da equivalência patrimonial.

Descrevem-se as quantias inerentes à informação financeira da associada relativamente ao ano de 2010:

Ativos Totais	181.636,48€
Passivos Totais	156.696,59€
Réditos	4.396,61€
Excedentes ou Défices	0,00€

6 - Políticas contabilísticas adotadas para o reconhecimento do rédito

A política contabilística adotada pela CME no que concerne ao reconhecimento do rédito tem por base o regime de contabilidade do acréscimo, ou seja, a entidade reconhece o rédito quando ele ocorre e não apenas quando ele é recebido.

Quantias de cada categoria significativa de rédito reconhecidas durante o período:

Venda de bens	44.277,29€	
Prestação de serviços	1.589.892,71€,	<i>valores desagregados:</i>
Saneamento		623.584,05€
Resíduos sólidos		280.218,64€
Distribuição de água		408.567,30€
Trabalhos por conta de particulares		941,99€

Aluguer de espaços e equipamentos	3.218,33€
Instalações desportivas, recreativas e culturais	203.836,09€
Estacionamento	6.535,36€
Prestação de serviços administrativos	14.189,46€
Rendas – habitação social	15.360,77€
Rendas – cessões de exploração	7.147,20€
Arrematações	3.500,00€
Outros	3.793,52€

7 - Políticas contabilísticas adotadas na mensuração de inventários e fórmula de custo usada:

A CME mensura os seus inventários pelo custo de aquisição e utiliza como método de custeio das saídas o custo médio ponderado.

Quantias escrituradas totais de inventários:

O valor escriturado total dos inventários da CME, no ano de 2010, é de 266.748,96€.

Custo de inventários:

O custo de inventários reconhecidos como um gasto durante o ano de 2010 ascendeu a 352.091,20€.

Reclassificação de imobilizações corpóreas para inventários:

As demonstrações financeiras do ano de 2009 devem ser reexpressas para corrigir o erro verificado nos montantes referentes às contas patrimoniais de terrenos e edifícios (diminuição em 815.481,61€), inventários (aumento em 815.481,61€), ganhos extraordinários (diminuição em 775.213,89€), vendas (aumento em 775.213,89€) e custo das vendas. O efeito dessa reexpressão é resumido adiante.

	2009
Diminuição em terrenos e edifícios	815.481,61€
Aumento em inventários	815.481,61€
Diminuição em ganhos extraordinários	775.213,89€
Aumento em vendas	827.861,65€
Aumento em gastos dos inventários vendidos e consumidos	52.647,76€

8 - Locações Financeiras

Quantia escriturada líquida à data de relato:

Ativos não correntes – Equipamentos	293.502,89€
-------------------------------------	-------------

Reconciliação entre o total dos pagamentos mínimos de locação à data de relato e o seu valor presente:

Total de pagamentos mínimos	102.545,43€
Valor presente	42.643,79€

Locações Operacionais

Locações operacionais não canceláveis:

Total de pagamentos mínimos	70.525,15€
-----------------------------	------------

Pagamento de locações operacionais reconhecidos na demonstração do desempenho financeiro:

Locação de edifícios	5.765,80€
Locação de outros bens	64.768,15€

9 - Terrenos

- na CME os terrenos são valorizados ao custo de aquisição.

Edifícios e Outras Construções

- os edifícios englobam edifícios de habitação, instalações de serviços, instalações desportivas e recreativas, edifícios escolares e outros;
- as outras construções dizem respeito a viadutos, arruamentos e obras complementares, iluminação pública, instalações desportivas e recreativas, captação, tratamento e distribuição de água, sinalização e trânsito e outras;
- a base de mensuração dos edifícios e de outras construções é a do custo de aquisição ou de produção;
- a depreciação é calculada segundo o método da linha reta durante a vida útil dos edifícios e de outras construções, sendo esta considerada de oitenta anos;
- o Departamento de Obras Municipais e Ambiente adjudicou a uma empresa de construção civil a construção de um novo edifício, designado por “Construção da Área Social do Eco-Parque Empresarial de Estarreja”. O custo total da adjudicação é de 2.045.475,83€.

Maquinaria e Outros Imobilizados

- a maquinaria e outros imobilizados é mensurada ao custo de aquisição;
- a depreciação é calculada de acordo com o método da linha reta durante a vida útil da máquina e de outros imobilizados, sendo respetivamente de sete e de oito anos.

Mobiliário

- o mobiliário é mensurado pelo custo de aquisição;
- a depreciação é calculada de acordo com o método da linha reta durante a vida útil do mobiliário;
- o mobiliário tem uma vida útil de oito anos.

Ativos de Herança

- a base de mensuração usada é o custo de aquisição;
- não se efetuam depreciações;
- quantia escriturada bruta é de 16.750,00€

10 - Reconciliação de Provisões (unidade monetária: euros):

	Início do Período	Provisões Adicionais no Período	Fim do Período
Quantia escriturada	214.508,43	308.949,31	523.457,74

11 - Perdas por Imparidade (unidade monetária: euros):

	Ano 2010
Quantia de perdas por imparidade reconhecidas	102,95

12 - Demonstração do Desempenho Financeiro (unidade monetária: euros)

	2009	2010
Rédito de Transações de Não Troca		
Rédito de Tributação		
Imposto Municipal sobre Imóveis	1.532.924,16	1.859.846,67
Imposto Único de Circulação	399.306,71	405.025,97
Imposto Municipal sobre Transmissões	555.960,10	462.394,80
Derrama	335.679,38	268.096,72
Impostos abolidos	1.415,98	4.136,11
Impostos indiretos	360.062,20	258.884,12

	2009	2010
Rédito de Transações de Não Troca		
Rédito de Transferências		
Transferências Correntes	5.628.613,07	5.552.938,12
Transferências de Capital	3.641.093,40	5.541.605,28

Reconhecimento do Rédito de Transações de Não Troca

O rédito proveniente de transações de não troca é reconhecido pela CME no período em que é recebido o imposto, dando assim cumprimento ao regime de contabilidade do acréscimo.

13 - Orçamento Original:

- O orçamento é aprovado num regime de caixa e é elaborado de acordo com a classificação económica das receitas e das despesas;
- No orçamento está incluída apenas a entidade Câmara Municipal de Estarreja;
- O orçamento original foi aprovado no dia 14 de Dezembro de 2009, em reunião da Câmara Municipal de Estarreja e na reunião da Assembleia Municipal em 30 de Dezembro de 2009, para o período de 01 de Janeiro a 31 de Dezembro de 2010.

Demonstração da Comparação de Quantias Orçamentais e Reais (unidade monetária: euros):

	Ano 2010 - RECEBIMENTOS			
	Quantias Orçamentadas		Quantias Reais (Realizado)	Diferença: Orçamento Final e Real
	Original	Final		
Receitas Correntes	12.322.830,00	12.322.830,00	11.455.286,88	-867.543,12
Impostos diretos	3.431.300,00	3.431.300,00	2.999.500,27	-431.799,73
Impostos indiretos	403.900,00	403.900,00	258.884,12	-145.015,88
Taxas, Multas e Outras Penalidades	294.900,00	294.900,00	323.395,14	28.495,14
Rendimentos de Propriedade	601.500,00	601.500,00	367.874,09	-233.625,91
Transferências correntes	5.796.512,00	5.796.512,00	5.552.938,12	-243.573,88
Venda de bens e serviços correntes	1.477.218,00	1.477.218,00	1.794.032,38	316.814,38
Outras receitas correntes	317.500,00	317.500,00	158.662,76	-158.837,24
Receitas de Capital	17.327.170,00	17.327.170,00	9.629.327,93	-7.697.842,07
Venda de bens de investimento	4.065.800,00	4.065.800,00	756.847,76	-3.308.952,24
Transferências de capital	8.907.370,00	8.907.370,00	5.541.605,28	-3.365.764,72
Passivos financeiros	1.065.000,00	1.065.000,00	0,00	-1.065.000,00
Outras receitas de capital	3.289.000,00	3.289.000,00	3.283.504,78	-5.495,22
Outras Receitas	10.000,00	10.000,00	47.437,30	37.437,30
Reposições não abatidos nos pagamentos	10.000,00	10.000,00	47.437,30	37.437,30

Ano 2010 - PAGAMENTOS

	Quantias Orçamentadas		Quantias Reais (Realizado)	Diferença: Orçamento Final e Real
	Original	Final		
Despesas Correntes	13.959.641,88	14.939.441,88	12.803.101,64	-2.136.340,24
Despesas com pessoal	5.509.485,00	5.170.380,73	4.964.162,89	-206.217,84
Aquisição de bens e serviços correntes	6.550.942,00	7.971.495,94	6.424.193,04	-1.547.302,90
Juros e outros encargos	340.000,00	384.700,00	224.492,74	-160.207,26
Transferências correntes	1.123.500,00	1.169.530,52	1.008.311,31	-161.219,21
Outras despesas correntes	435.714,88	243.334,69	181.941,66	-61.393,03
Despesas de Capital	15.700.358,12	14.720.558,12	9.402.316,12	-5.318.242,00
Aquisição de bens de investimento	12.225.810,12	11.238.077,62	6.843.978,26	-4.394.099,36
Transferências de capital	1.194.000,00	1.833.980,50	915.624,29	-918.356,21
Ativos financeiros	787.048,00	155.000,00	154.472,50	-527,50
Passivos financeiros	1.490.000,00	1.490.000,00	1.488.241,07	-1.758,93
Outras despesas de capital	3.500,00	3.500,00	0,00	-3.500,00

14 - Perdas por Imparidade (unidade monetária: euros):

	Ano 2010
Quantia de perdas por imparidade reconhecidas	3.197,60

15 - Ativos Intangíveis - A vida útil dos Ativos intangíveis da CME é finita – cinco anos – sendo a taxa de amortização utilizada de 20%. O método de amortização usado pela entidade para os Ativos intangíveis é o da linha reta.

Reconciliação de Quantia Bruta Escriturada (unidade monetária: euros):

	Início do Período	Adições no Período	Amortização do Período	Amortização Acumulada	Fim do Período
Quantia bruta escriturada					
Acervo documental – Casa Museu Egas Moniz	23.720,84	0,00	433,71	20.901,71	2.819,13
Projeto de reordenamento do território	2.939,30	0,00	0,00	2.939,90	0,00
Mapa do ruído do concelho de Estarreja	23.839,50	0,00	3.339,90	23.839,50	0,00
Estudo de circulação e segurança rodoviária de Estarreja	26.715,50	0,00	0,00	26.715,50	0,00
Projeto BIORIA (estudos)	105.632,05	0,00	445,35	55.116,20	50.515,85
Mapa do ruído do plano de urbanização – Centro de Salreu	12.530,00	0,00	1.642,95	9.244,24	3.285,76

5.5 – DEMONSTRAÇÃO DE ALTERAÇÕES NO ATIVO LÍQUIDO/CAPITAL PRÓPRIO

A Demonstração de alterações no ativo líquido/capital próprio não é contemplada no POCAL, e como podemos verificar no quadro 25, esta demonstração financeira acrescenta informação útil aos diversos utilizadores, designadamente quanto à posição no início do período, quais as alterações verificadas no período, qual o excedente/défica do período, bem como qual a posição final do período em questão.

Quadro 25 – Demonstração de alterações no ativo líquido/capital próprio da Câmara Municipal de Estarreja, à data de 31/12/2010, (IPSAS)

Ano 2009

Unidade: euros

	Notas	Capital Contribuído por Outras Entidades Governamentais	Reservas	Excedentes/ Défices Acumulados	Excedentes/ Défices do Período	Total
Posição no Início do Período (1)		-1.719.325,56	33.487.639,86	6.922.020,41	1.719.641,66	40.409.976,37
Alterações no Período (2)	3			-884.498,91		-884.498,91
Excedente/Défica do Período	3				884.498,91	884.498,91
Posição no Final do Período (1+2)		-1.719.325,56	33.487.639,86	6.037.521,50	2.604.140,57	40.409.976,37

FONTE: Elaboração própria

Ano 2010

Unidade: euros

	Notas	Capital Contribuído por Outras Entidades Governamentais	Reservas	Excedentes/ Défices Acumulados	Excedentes/ Défices do Período	Total
Posição no Início do Período (1)		-1.719.325,56	33.487.639,86	6.922.020,41	2.263.350,03	40.953.684,74
Alterações no Período (2)			184.189,63	2.518.158,49	-3.201.857,11	-499.508,99
Excedente/Défica do Período					-938.507,08	-938.507,08
Posição no Final do Período (1+2)		-1.719.325,56	33.671.829,49	9.440.178,90	-938.507,08	40.454.175,75

FONTE: Elaboração própria

5.6 - PRINCIPAIS DIVERGÊNCIAS

Como podemos observar a partir dos quadros referidos nas secções anteriores – quadros 17 ao 25 – destacamos as principais divergências encontradas nas demonstrações financeiras que ocorrem a vários níveis:

- a apresentação das demonstrações financeiras comuns em ambos os normativos, difere, designadamente, quanto à terminologia das massas patrimoniais e à inclusão de referências cruzadas em relação à informação contida nas notas - normativo internacional - proporcionando assim aos utilizadores das demonstrações financeiras um maior número de informação e uma maior perceção da informação que se encontra interligada;
- o número de divulgações é substancialmente maior nas IPSAS do que o exigido pelo POCAL;
- o mapa de fluxos de caixa, diverge significativamente, porque o POCAL exige que esta seja elaborada de acordo com a classificação económica das despesas e das receitas, referindo-se esse mapa apenas a um ano económico enquanto que no normativo internacional, a demonstração de fluxos de caixa é apresentada segundo o tipo de atividades – operacionais, de investimento e de financiamento – e inclui o ano económico corrente, bem como o ano económico transato, permitindo também a este nível a comparação no tempo;
- a demonstração de alterações no ativo líquido/capital próprio não é contemplado pelo POCAL e, como podemos ver no quadro 25, esta demonstração financeira acrescenta informação útil aos diversos utilizadores.

Ressalvamos ainda que os desvios nos montantes totais referentes ao ativo, passivo e resultados líquidos resultam dos erros que foram detetados e corrigidos, designadamente nas IPSAS números 3 e 12, e não da aplicação de critérios valorimétricos prescritos pelo normativo internacional - como é o caso do justo valor.

[ESTA PÁGINA FOI INTENCIONALMENTE DEIXADA EM BRANCO]

CAPÍTULO 6 – NOTAS FINAIS E BASE DE TRABALHO PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA

Neste trabalho constatámos que em alguns Estados-Membros da UE – caso da França, Espanha e Reino Unido – direccionaram as suas normas contabilísticas nacionais para o setor público, no sentido das IPSAS. Contudo, em Portugal, ainda não se verificou qualquer início ou indício de reforma da normalização contabilística para o setor público.

Tendo por base a revisão de literatura sobre esta matéria, cremos que essa reforma tenderá a seguir o implementado nos referidos Estados-Membros, indo de encontro à estratégia da UE. Acresce ainda referir que a atual reforma estrutural em todo o sistema contabilístico nacional para o setor privado – com a aprovação do SNC – poderá ser um fator indutor na premente reforma da contabilidade do setor público português, criando-se um novo e único Sistema Nacional de Contabilidade para o Setor Público (SNCSP). Neste sentido, com a adoção do SNCSP, a contabilidade pública aproximar-se-ia da contabilidade empresarial, permitindo assim a comparabilidade da informação contabilística entre o setor privado e o setor público e conduzindo igualmente à harmonização contabilística internacional.

Relativamente às questões de investigação deste trabalho, a análise comparativa entre o POCAL e as IPSAS, permitiu constatar que o normativo internacional difere significativamente do POCAL no que diz respeito ao critério valorimétrico para a mensuração dos ativos – o conceito de justo valor. No normativo nacional o conceito que prevalece é o do custo histórico. Um outro ponto de afastamento entre os dois normativos refere-se aos testes de imparidade. Também demos conta da forma exaustiva como as IPSAS explicam o âmbito de aplicação, os conceitos, os critérios a utilizar, o tratamento preconizado face a situações concretas, bem como os exemplos que vai introduzindo com o objetivo de esclarecer o aplicador da norma. Neste sentido, a resposta à questão “**Será que o POCAL difere significativamente do preconizado nas IPSAS?**” é afirmativa.

A aplicação das IPSAS à CME não conduziu a uma valorização distinta para os ativos e passivos. Admitimos que esta situação possa estar relacionada

essencialmente com dois fatores. O primeiro, com a dimensão da Autarquia em análise, uma vez que determinadas IPSAS não são aplicáveis, porque a CME não integra as situações contempladas em algumas delas. O segundo, com a falta de informação que nos permitisse, sempre que necessário, determinar o justo valor dos ativos e simultaneamente procurar aferir sobre a imparidade dos mesmos. Assim, responderíamos negativamente à questão **“Se o POCAL difere das IPSAS, o impacto da aplicação das IPSAS às Autarquias Locais dá-se ao nível da valorização dos ativos e passivos?”**.

A comparação dos documentos de prestação de contas da CME preparados de acordo com os dois normativos permitiu identificar diferenças significativas ao nível da apresentação das demonstrações financeiras. Assim, responderíamos afirmativamente à questão **“Se o POCAL difere das IPSAS, o impacto da aplicação das IPSAS às Autarquias Locais dá-se ao nível da apresentação das demonstrações financeiras?”**.

Finalmente, podemos dizer que quer a comparação das IPSAS com o POCAL, quer o estudo de caso, permitem responder afirmativamente à questão **“Se o POCAL difere das IPSAS, o impacto da aplicação das IPSAS às Autarquias Locais dá-se ao nível das divulgações?”**.

Ao respondermos às questões de investigação, contribuímos para dar igualmente resposta ao problema colocado **“Qual o impacto da eventual adoção, em Portugal, das IPSAS no relato financeiro das Autarquias Locais?”** – uma vez que, pese embora as limitações já apontadas ao estudo desenvolvido, este permitiu identificar impacto a diferentes níveis do relato financeiro.

Realçamos ainda o aspeto mais limitativo da investigação, que tem que ver com a focalização do estudo em apenas uma entidade. Assim sendo, não se trata de um caso representativo no conjunto das Autarquias Locais. Neste sentido, acreditamos que se o estudo fosse alargado a outros municípios ou se o mesmo tivesse por base um município de grande dimensão, obteríamos resultados mais abrangentes e conclusivos.

Como proposta para futura investigação, sugerimos um estudo comparativo entre um município de pequena, média e grande dimensão, de acordo com a

categorização estabelecida no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2009 (CARVALHO, 2009:19).

Podemos ainda referir como proposta para futuro trabalho de investigação, o estudo de caso a entidades públicas que não as Autarquias Locais.

[ESTA PÁGINA FOI INTENCIONALMENTE DEIXADA EM BRANCO]

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

NORMATIVOS

Aviso nº 3998/2004 (2ª série) – AP – II Série do Diário da República de 26 de maio de 2004 – Reorganização dos serviços, organigrama e quadros de pessoal da CME.

Circular Série A nº 1225/1994, de 4 de março – Aprova o novo Regime de Administração Financeira do Estado.

Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de julho – Aprova o Regime de Administração Financeira do Estado.

Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Decreto-Lei nº 68/98, de 20 de março – Aprova a Orgânica da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.

Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.

Decreto-Lei nº 12/2002, de 25 de janeiro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social.

Decreto-Lei nº 117/2011, de 15 de dezembro – Aprova a lei orgânica do Ministério das Finanças.

Lei nº 8/90, de 20 de fevereiro – Aprova as Bases da Contabilidade Pública.

Lei nº 159/99, de 14 de setembro – Estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais.

Lei nº 169/99, de 18 de setembro – Estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico de funcionamento, dos órgãos dos municípios e das freguesias.

Lei nº 5-A/2002, de 11 de janeiro – Primeira alteração à Lei nº 169/99, de 18 de Setembro.

Lei nº 48/2004, de 24 de agosto – Republicação da Lei de Enquadramento Orçamental (Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto).

Lei nº 2/2007, de 15 de janeiro – Aprova a Lei das Finanças Locais, revogando a Lei nº 42/98, de 6 de Agosto.

Portaria nº 794/2000, de 20 de setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor de Educação.

Portaria nº 898/2000, de 28 de setembro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde. De contas no âmbito do setor público administrativo”.

Portaria nº 474/2010, de 1 de julho – Aprova a orientação nº 1/2010: “Orientação genérica relativa à consolidação

Regulamento Financeiro, de 17 de dezembro de 2002 – Fixa os Princípios Contabilísticos que servem de Base para a Elaboração das Demonstrações Financeiras.

PUBLICAÇÕES

Almeida, J.R.N., Correia, A.P. (1999). *Manual de Contabilidade das Autarquias Locais*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Barzelay, M. (2001). *The New Public Management: Improving Research and Policy Dialogue*. United States of America: Library of Congress Cataloging-in-Publication Data.

Carapeto, C., Fonseca, F. (2006). *Administração Pública – Modernização, Qualidade e Inovação*. Lisboa: Edições Sílabo. pág. 19-35.

Carvalho, J.B.da, Alves, J.M.A. (2006). *Cadastro e Inventário dos Bens do Estado*. Lisboa: Publisher Team.

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

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

Carvalho, J., Fernandes, M.J., Camões, P., Jorge, S. (2011). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2009*. Lisboa. Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

Coutinho, C.P. (2011). *Metodologia de Investigação em Ciências Sociais e Humanas: Teoria e Prática*. Coimbra: Edições Almedina.

Grenha, C., Cravo D., Baptista, L., Pontes, S. (2009). *Anotações ao Sistema de Normalização Contabilística*. Lisboa: CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. pág. 151.

Pereira, R., Estevam, M., Almeida, R. (2009). *Harmonização Contabilística Internacional*. Lisboa: bnomics.

Revisores Oficiais de Contas. *Manual do Revisor Oficial de Contas – versão 43*. Editado por Digilex, Lda.

Rocha, J. (2000). *Contabilidade e Gestão Pública. Moderna Gestão Pública dos Meios aos Resultados*. Lisboa: Fundação Gulbenkian: 2º Encontro INA. pág. 233-235.

Rodrigues, L., Guerreiro, M. (2004). *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Lisboa: Publisher Team.

INTERNET E OUTROS DOCUMENTOS

Araújo, C., Pinto E. M. F., Lopes, J., Nogueira, L., Pinto, R. (2008). *Estudo de Caso*. Disponível em http://grupo4te.com.sapo.pt/estudo_caso.pdf. Acedido no dia 10 de Julho de 2011.

Atlukorala, S.L. (2003). *Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries*. Disponível em http://www.adb.org/documents/reports/accrual_budgeting_accounting/Accrual_Budgeting_Accounting.pdf. Acedido no dia 07 de Maio de 2011.

Bravo, V.N. (2008). *Líneas de reforma de la Contabilidad Pública en España*. Disponível em http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/presu_gasto_publico/51_Bravo.pdf. Acedido no dia 10 de Maio de 2011.

Câmara Municipal de Estarreja (2010). *Relatório de atividades e Prestação de Contas 2010*. Disponível em http://www.cm-estarreja.pt/main/seccao.php?s=prestacao_contas. Acedido no dia 16 de Julho de 2011.

Casal, R.C., Gómez, E.J.B. (2006). *La Contabilidad Pública Local en España Y Portugal Y las IPSAS de la IFAC*. Disponível em <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=2499454>. Acedido no dia 10 de Maio de 2011.

Comissão das Comunidades Europeias (2002). *Comunicação da Comissão – Modernização da Contabilidade das Comunidades Europeias*. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2002:0755:FIN:PT:PDF>. Acedido no dia 09 de Abril de 2011.

Comissão das Comunidades Europeias (2007). *Comunicação da Comissão – Relatório sobre os Progressos realizados até 31 de Março de 2007 em Matéria de Modernização do Sistema Contabilístico da Comissão Europeia*. Disponível em http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/pt/com/2007/com2007_0343pt01.pdf. Acedido no dia 09 de Abril de 2011.

Connolly, C., Hyndman, N. (2010). *Accruals accounting in the public sector: a road not always taken*. IPA Seminar November 2010.

CNCAP (2008). *Relatório de Atividades do Ano de 2008*. Disponível em <http://www.min-financas.pt/cncap/Docs/RA2008.pdf>. Acedido no dia 08 de Março de 2011.

FASAB (2007). *Background Research on Convergence – Tab H*. Disponível em http://www.fasab.gov/pdf/files/tabh_convergence_background.pdf. Acedido no dia 2 de Março de 2011.

Fernandes, M. (2009). *Developments in Public Accounting in Portugal*. Disponível em <http://redalyc.uaemex.mx/pdf/960/96011647006.pdf>. Acedido no dia 06 de Março de 2011.

Hodges, R., Mellett, H. (2006). *Accounting Regulation in the UK: One nation, Two sectors*. Disponível em http://www.cardiff.ac.uk/carbs/research/working_papers/accounting_finance/A2009_1.pdf. Acedido no dia 08 de Maio de 2011.

IFAC Public Sector Committee (1994). *Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience*. Disponível em <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/information-and-other-papers>. Acedido no dia 17 de Abril de 2011.

IFAC Public Sector Committee (1996). *Perspectives on Accrual Accounting*. Disponível em <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/information-and-other-papers#no-3-perspectives-on-acc>. Acedido no dia 07 de Maio de 2011.

IFAC Public Sector Committee (2002). *Resource Accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector*. Disponível em <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/information-and-other-papers#no-5-resource-accounting>. Acedido no dia 08 de Maio de 2011.

IFAC Public Sector Committee (2003). *The Modernization of Government Accounting in France: The Current Situation, The Issues, The Outlook*. Disponível em <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/information-and-other-papers>. Acedido no dia 10 de Abril de 2011.

IFAC Public Sector Committee (2006). *The Road to Accrual Accounting in the United States of America*. Disponível em <http://web.ifac.org/publications/international-public-sector-accounting-standards-board/information-papers-2>. Acedido no dia 13 de Abril de 2011.

IGAE (2010). *Orden EHA/1037/2010, de 13 de Abril, por la que se aprueba en Plan General de Contabilidad Pública*. Disponível em <http://www.igae.pap.meh.es/sitios/igae/es-ES/ClnEjecucionPresupuesto/Normativa/Paginas/normativa.aspx>. Acedido no dia 10 de Maio de 2011.

IPSASB (2007). *Preface to International Public Sector Accounting Standards*. Disponível em <http://www.ifac.org/PublicSector/>. Acedido no dia 10 de Abril de 2011.

Lundqvist, K. (2003). *Accrual Accounting Regulation in Central Governments – A Comparative Study of Australia, Sweden and the United Kingdom*. Disponível em <http://www.esv.se/download/18.8698810098c1192a8000750/Accrual+Accounting+Regulation+in+Central+Governments.pdf>. Acedido no dia 08 de Maio de 2011.

Marini, C. (2003). *Gestão Pública - O debate contemporâneo*. Disponível em <http://www.flem.org.br/paginas/cadernosflem/pdfs/CadernosFlem7-VersaoCompleta.pdf>. Acedido no dia 30 de Março de 2011.

Nogueira, S., Carvalho, J. (2006). *O Sistema de Informação Contabilística da Administração Pública Portuguesa segundo a Perspectiva de “Especialistas”: Estudo Empírico*. Disponível em http://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/2025/1/Sonia_XVIII_Encontro_ADCES.pdf. Acedido no dia 21 de Junho de 2011.

Robb, A., Newberry, S. (2007). *Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards*. Disponível em

<http://ser.oxfordjournals.org/content/5/4/725.full.pdf+html?sid=3a682961-3d59-496c-a2ec-57300a3ad9ac>. Acedido no dia 17 de Abril de 2011.

Rodrigues, M., Araújo, J. (2005). *A Nova Gestão Pública na Governação Local*. Disponível em

<http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/4545/1/INA2005.pdf>. Acedido no dia 15 de Fevereiro de 2011.

Rodrigues, W.C. (2007). *Metodologia Científica*. Disponível em

http://professor.ucg.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/3922/material/Willian%20Costa%20Rodrigues_metodologia_cientifica.pdf. Acedido no dia 16 de Junho de 2011.

Segura, L.C., Igor de Abreu, Sandra Raquel Pinto Alves, Marici Cristine Gramacho Sakata, Edson Luiz Riccio (2010). *Estudo de Caso: Metodologia de Pesquisa em Contabilidade Y Gestão*.

Disponível em http://www.aeca.es/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/cd/33d.pdf. Acedido no dia 10 de Julho de 2011.

Simpkins, K. (1998). *Budgeting and Accounting Issues – New Zealand*. Disponível em

<http://www.oag.govt.nz/1998/reports/docs/budgeting-and-accounting-issues.pdf>. Acedido no dia 07 de Maio de 2011.

Silva, E.L., Menezes, E.M. (2001). *Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação*.

Disponível em <http://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia%20da%20Pesquisa%203a%20edicao.pdf>. Acedido no dia 16 de Junho de 2011.

Torres, L., Pina, V. (2003). *Local Government Financial Reporting in the USA and Spain. A Comparative Study*. Disponível em

<http://www.aeca.es/pub/refc/articulosi.php?id=0098>. Acedido no dia 26 de Março de 2011.

Wynne, A. (2003). *Do Private Sector Financial Statements Provide a Suitable Model For Public Sector Accounts?*. Disponível em

http://www2.accaglobal.com/doc/publicsector/ps_doc_012.pdf. Acedido no dia 08 de Maio de 2011.

<http://www.asrb.co.nz/>

<http://www.cm-estareja.pt/main/>

<http://excerpts.numilog.com/books/9782100509751.pdf>

<http://www.fasab.gov/index.html>

<http://www.focusifrs.com/content/view/full/2078>

<http://www.gasb.org/>

<http://www.ifac.org/>

[ESTA PÁGINA FOI INTENCIONALMENTE DEIXADA EM BRANCO]

ANEXOS

Anexo 1 – Países que já adotaram as IPSAS

PAÍS	SITUAÇÃO À DATA DE SETEMBRO DE 2008
Chipre	Adotou a norma de contabilidade, em base de caixa, das IPSAS.
Gana	Adotou a base de caixa das IPSAS e encontra-se em processo de transição para a base do acréscimo das IPSAS.
Ilhas Caimão	O governo adotou as IPSAS (base do acréscimo).
Malásia	O governo federal da Malásia já adotou a base de caixa das IPSAS.
Marrocos	O orçamento das Instituições inclui as IPSAS.
Peru	Adotou as IPSAS.
Roménia	Adotou a base do acréscimo de contabilidade, incluindo algumas IPSAS.
Rússia	Adotou a base do acréscimo das IPSAS. Tem efetuado progressos significativos para a implementação.
Sri Lanka	Adotou a base de caixa das IPSAS e planeia adotar progressivamente as outras IPSAS.
Suíça	O governo Federal está a adotar as IPSAS, desde 2007.
Timor Leste	Adotou a norma de contabilidade, em base de caixa, das IPSAS.
Uganda	O governo adotou as IPSAS.
Zâmbia	O governo implementou a base de caixa das IPSAS.

FONTE: Elaboração própria com base na informação disponível em http://web.ifac.org/download/IPSASB_Adoption_Governments.pdf

Anexo 2 – Países que estão em processo de adoção das IPSAS

PAÍS	SITUAÇÃO À DATA DE SETEMBRO DE 2008
Afeganistão	Processo em fase de adoção das IPSAS (base de caixa e depois base do acréscimo). Legislação aprovada.
África do Sul	Adoção das IPSAS em processo (regime do acréscimo com as alterações da África do Sul).
África Oriental e Austral	Os objetivos da Associação dos Contabilistas incluem a adoção das IPSAS.
Albânia	O governo planeia adotar as IPSAS (base do acréscimo), com o apoio do governo Italiano, do programa de desenvolvimento das Nações Unidas e do Banco Mundial.
Algéria	O Banco Mundial planeia a adoção das IPSAS na reforma da contabilidade.
Argentina	Processo em fase de desenvolvimento relativamente às normas de contabilidade para o setor público, de acordo com as IPSAS (base do acréscimo).
Arménia	Em processo de adoção da base de caixa, segundo as IPSAS. Posteriormente passará a adotar a base do acréscimo, das IPSAS.
Azerbaijão	Parece ter adotado as IPSAS (base do acréscimo).
Bangladesh	Processo em fase de adoção das IPSAS e legislação aprovada.
Barbados	Processo em fase de adoção das IPSAS (base do acréscimo). (confirmação do <i>International Monetary Fund</i> (IMF)).
Brasil	O governo federal do Brasil anunciou a intenção de implementar plenamente as IPSAS, em 2012.
Camboja	Processo em fase de adoção das IPSAS.
Cazaquistão	O Ministério das Finanças já pediu um primeiro suporte técnico para a possibilidade de introduzir as IPSAS e os relatórios na República do Cazaquistão.
China	Projeto em fase de adoção das IPSAS. (A decisão não foi anunciada formalmente).
El Salvador	O Banco Mundial planeia a adoção das IPSAS, como objetivo para este país.
Eslováquia	Planeia adotar as IPSAS.
Gâmbia	Em processo de adoção da base de caixa, segundo as IPSAS. Posteriormente passará a adotar a base do acréscimo, das IPSAS.
Holanda	O governo tem um projeto-piloto para a adoção das IPSAS, em base do acréscimo, com as necessárias adaptações.
Hungria	A UE planeia reformar a contabilidade com base nas IPSAS.
Ilhas Fiji	Planeia adotar a norma de contabilidade, em base de caixa, das IPSAS.
Índia	O Banco Mundial está a trabalhar em conjunto com o governo no sentido de adotar as IPSAS.
Indonésia	As normas de contabilidade, conforme as IPSAS, são esperadas em 2009.
Israel	O processo de adoção das IPSAS, com base no acréscimo, por todas as entidades do setor público, está em curso.
Jamaica	Em mudança o processo de adoção das IPSAS com base no acréscimo.
Lao	O Banco Mundial está a trabalhar com o governo de Lao para adotar as IPSAS.
Latvia	A UE planeia reformar a contabilidade com base nas IPSAS.
Líbano	O projeto BCEOM, apoiado pelo Banco Mundial, está em curso para introduzir as IPSAS.
Lituânia	A UE planeia reformar a contabilidade com base nas IPSAS.
Macedónia	Em processo de adotar a base de caixa das IPSAS. Posteriormente irá mudar para a adoção das IPSAS em base do acréscimo.
Maldivas	Em fase de adotar as IPSAS.

Anexo 2 – Países que estão em processo de adoção das IPSAS (continuação)

PAÍS	SITUAÇÃO À DATA DE SETEMBRO DE 2008
Mauritânia	Decidida a adoção das IPSAS. Deu-se início à sua implementação.
Mongólia	O governo encontra-se em processo de adotar as IPSAS, base do acréscimo, desde o ano de 2003.
Nepal	Decidida a adoção das IPSAS, em base de caixa.
Nigéria	Em processo de adotar as IPSAS, em base de caixa. Posteriormente mudará para a base do acréscimo.
Noruega	O governo central tem um projeto-piloto em mudar para a base do acréscimo. A Noruega apela para a adoção das IPSAS, uma vez que não existem normas de contabilidade específicas para o setor privado.
Paquistão	Em processo de adotar as IPSAS em base de caixa e posteriormente mudará para a base do acréscimo. O Banco Mundial suporta esta mudança.
Ucrânia	Um decreto presidencial exige que o governo adote a contabilidade do acréscimo, bem como as normas de contabilidade relativas às IPSAS.
Uruguai	A legislação que exige a adoção das IPSAS caducou.
Vietnam	Processo em fase de adotar as IPSAS com o apoio do Banco Mundial.

FONTE: Elaboração própria com base na informação disponível em http://web.ifac.org/download/IPSASB_Adoption_Governments.pdf

Anexo 3 – Demonstrações Financeiras exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº1

POCAL	IPSAS nº1
Balanço	Demonstração da Posição Financeira
Demonstração de Resultados	Demonstração do Desempenho Financeiro
Mapas de Execução Orçamental: Controlo Orçamental – Despesa Controlo Orçamental – Receita	---
Fluxos de Caixa e Contas de Ordem	---
Operações de Tesouraria	---
Anexos às Demonstrações Financeiras	Notas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas
Caracterização da Entidade	Divulgação nas Notas da informação relativa a "(...)" : <ul style="list-style-type: none"> • <i>o domicílio e a forma jurídica da entidade, e a jurisdição dentro da qual ela opera;</i> • <i>uma descrição da natureza das operações e principais atividades da entidade;</i> • <i>uma referência à legislação relevante que rege as operações da entidade; e</i> • <i>o nome da entidade que controla e a entidade controladora final da entidade económica (quando aplicável)."</i> (§150).
Notas ao Balanço e à Demonstração de Resultados	Notas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas
Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução	Comparação entre as quantias orçamentadas e reais quer na demonstração financeira adicional separada, quer na coluna de orçamento nas demonstrações financeiras
Relatório de Gestão	---
---	Demonstração de Alterações no Ativo Líquido/Capital Próprio

FONTE: Elaboração própria

Anexo 4 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº1

POCAL	IPSAS nº1 – Apresentação de demonstrações financeiras
<p>Segundo o referido na nota 8.2.1 das NBDR, a entidade deve indicar e justificar as "(...) disposições do POCAL que, em casos excepcionais devidamente fundamentados e sem prejuízo do legalmente estabelecido, tenham sido derogadas e dos respetivos efeitos no balanço e demonstração de resultados, (...)".</p>	<p>§32 – "Quando uma entidade se afaste de um requisito de uma Norma de acordo com o §31, deve divulgar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • que a gerência concluiu que as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira da entidade, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa; • que cumpriu as Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público aplicáveis, excepto de que se tenha afastado de dado requisito a fim de atingir uma apresentação apropriada; • o título da Norma da qual a entidade se tenha afastado, a natureza do afastamento, incluindo o tratamento que a Norma exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria tão susceptível de induzir erro nas circunstâncias que conflituaria com o objetivo das demonstrações financeiras estabelecido nesta IPSAS, e o tratamento adoptado; e • para cada período apresentado, o impacto financeiro do afastamento em cada item das demonstrações financeiras que teria sido relatado ao cumprir o requisito".
---	<p>§33 - "Quando uma entidade se tiver afastado de um requisito de uma Norma num período anterior, e esse afastamento afecte as quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras do período corrente, deve fazer as divulgações (...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • o título da Norma da qual a entidade se tenha afastado, a natureza do afastamento, incluindo o tratamento que a Norma exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria tão susceptível de induzir erro nas circunstâncias que conflituaria com o objetivo das demonstrações financeiras estabelecido nesta IPSAS, e o tratamento adoptado; e • para cada período apresentado, o impacto financeiro do afastamento em cada item das demonstrações financeiras que teria sido relatado ao cumprir o requisito".
---	<p>§35 – "Nas circunstâncias extremamente raras em que a gerência conclua que o cumprimento de um requisito de uma Norma seria tão susceptível de induzir em erro que conflituaria com o objetivo das demonstrações financeiras fixado nesta IPSAS, mas a estrutura conceptual reguladora relevante proíbe o afastamento do requisito, a entidade deve, na máxima extensão possível, reduzir os aspectos erróneos observados divulgando:</p> <ul style="list-style-type: none"> • o título da Norma em questão, a natureza do requisito, e a razão pela qual a gerência concluiu que o cumprimento desse requisito é tão susceptível de induzir em erro que conflituaria com o objetivo das demonstrações financeiras fixado nesta IPSAS; e • relativamente a cada período apresentado, os ajustamentos a cada item das demonstrações financeiras que a gerência tenha concluído serem necessários para atingir uma apresentação apropriada".
---	<p>§53 – "(...) deve ser divulgada informação comparativa a respeito do período anterior para todas as quantias relatadas nas demonstrações financeiras".</p>

Anexo 4 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº1 (continuação)

POCAL	IPSAS nº1 – Apresentação de demonstrações financeiras
---	<p>§55 – “(...) Quando as quantias comparativas forem reclassificadas, uma entidade deve divulgar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a natureza da reclassificação; • a quantia de cada item ou classe de itens que é reclassificado; e • a razão dessa reclassificação”.
---	<p>§56 – “Quando for impraticável reclassificar quantias comparativas uma entidade deve divulgar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a razão para não reclassificar as quantias; e • a natureza dos ajustamentos que teriam sido feitos se as quantias tivessem sido reclassificadas”.
---	<p>§71 – “Qualquer que seja o método de apresentação adoptado, uma entidade deve divulgar para cada linha de item de ativo e passivo que combina quantias que se espera recuperar ou liquidar a) não mais de doze meses após a data do relato e b) mais de doze meses após a data de relato, uma entidade deve divulgar a quantia que se espera recuperar ou liquidar após mais de doze meses”.</p>
---	<p>§93 – “Uma entidade deve divulgar, quer na face da demonstração da posição financeira quer nas notas, subclassificações adicionais das linhas de itens apresentadas, classificadas de uma maneira apropriada às operações da entidade”.</p>
---	<p>§95 – “Quando uma entidade não tiver capital em acções, deve divulgar o ativo líquido/capital próprio quer na face da demonstração da posição financeira quer nas notas, mostrando separadamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • capital contribuído que é o total acumulado à data do relato das contribuições dos proprietários, menos distribuições a proprietários; • excedentes ou défices acumulados; • reservas, incluindo uma descrição da natureza e finalidade de cada reserva dentro do ativo líquido/capital próprio; e • interesses minoritários”.
	<p>§98 – “Quando uma entidade tenha capital em acções além das divulgações do §95, deve divulgar o que se segue, quer na face da demonstração de posição financeira quer nas notas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • relativamente a cada classe de capital em acções: o número de acções autorizadas, o número de acções emitidas e totalmente pagas e emitidas mas não totalmente pagas, valor ao par por acção, ou que as acções não têm valor ao par, uma reconciliação do número de acções em circulação no princípio e no final do ano, os direitos, preferências e restrições ligadas a essa classe, incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital, acções da entidade detidas por ela mesmo ou pelas suas entidades controladas ou associadas, e acções reservadas para emissão segundo opções e contratos para a venda de acções, incluindo os termos e quantias; • uma descrição da natureza e finalidade de cada reserva dentro do ativo líquido/capital próprio”.

Anexo 4 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº1 (continuação)

POCAL	IPSAS nº1 – Apresentação de demonstrações financeiras
---	§103 – “Os itens que se seguem devem ser divulgados na face da demonstração do desempenho financeiro como imputações do excedente ou déficit do período: <ul style="list-style-type: none"> • excedente ou déficit atribuível a interesse minoritário; e • excedente ou déficit atribuível a proprietários da entidade que controla”.
---	§106 – “Quando itens de crédito e de gastos forem materiais, a sua natureza e quantia devem ser divulgadas separadamente”.
---	§115 – “As entidades que classifiquem os gastos por funções devem divulgar informação adicional sobre a natureza dos gastos, incluindo gastos de depreciação e amortização e gastos de benefícios dos empregados”.
---	§117 – “Quando uma entidade proporcionar um dividendo ou uma distribuição similar aos seus proprietários e tenha capital em acções, deve divulgar, quer na face da demonstração do desempenho financeiro ou na demonstração de alterações ao ativo líquido/capital próprio, quer nas notas, a quantia de dividendos ou distribuições similares reconhecidas como distribuições aos proprietários durante o período, e a respectiva quantia por acção”.
<p>A nota 8.2.3 das NBDR, do normativo nacional refere que devem ser divulgados os “Critérios valorimétricos utilizados relativamente às várias rubricas do balanço e da demonstração de resultados, bem como métodos de cálculo respeitantes aos ajustamentos de valor, designadamente amortizações e provisões”.</p> <p>No subcapítulo 2.4 – Anexos às demonstrações financeiras, o normativo nacional faz referência a um conjunto de regras gerais, que a entidade deve ter em consideração, nomeadamente “Deverá incluir-se na nota referenciada no final de cada parte do anexo a informação que, embora não prevista expressamente, se considera necessária para a compreensão das demonstrações apresentadas (...)”.</p>	§132 - “Uma entidade deve divulgar no resumo de políticas contabilísticas significativas: <ul style="list-style-type: none"> • a base (ou bases) de mensuração usadas na preparação das demonstrações financeiras; • a extensão até à qual a entidade tenha aplicado quais disposições transitórias de qualquer Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público; e • as outras políticas contabilísticas usadas que sejam relevantes para uma compreensão das demonstrações financeiras”.

Anexo 4 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº1 (continuação)

POCAL	IPSAS nº1 – Apresentação de demonstrações financeiras
<p>De acordo com a nota 8.2.21 das NBDR, a entidade deve indicar e justificar as "(...) provisões extraordinárias respeitantes a elementos do ativo circulante, relativamente aos quais, face a uma análise comercial razoável, se prevejam descidas estáveis provenientes de flutuações de valor".</p>	<p>O §137 da IPSAS nº1 exige que "Uma entidade deve divulgar, no resumo de políticas significativas ou nas notas, os julgamentos para além dos que envolvam estimativas (...), que a gerência fez no processo de aplicação das políticas contabilísticas da entidade que tenham o efeito mais significativo nas quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras".</p>
<p>---</p>	<p>A IPSAS nº1 exige, igualmente, que se divulguem nas Notas o seguinte "(...):</p> <ul style="list-style-type: none"> • a quantia de dividendos, ou distribuições similares, propostos ou declarados antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão mas não reconhecidos como uma distribuição aos proprietários durante o período, e a respectiva quantia por acção; • a quantia de quaisquer dividendos preferenciais acumulados (ou distribuições similares), não reconhecidos" (§149).
<p>O POCAL obriga que a entidade divulgue o seguinte (subcapítulo 8.1 – Caracterização da entidade):</p> <ul style="list-style-type: none"> • identificação (ponto 8.1.1); • legislação (ponto 8.1.2); • estrutura organizacional efetiva (ponto 8.1.3); • descrição sumária das atividades (ponto 8.1.4); • recursos humanos (ponto 8.1.5); • organização contabilística (ponto 8.1.6); • outra informação considerada importante (ponto 8.1.7). 	<p>O normativo internacional exige ainda que a entidade divulgue, se não o fez noutro local da informação publicada com as demonstrações financeiras, a informação relativa a "(...):</p> <ul style="list-style-type: none"> • o domicílio e a forma jurídica da entidade, e a jurisdição dentro da qual ela opera; • uma descrição da natureza das operações e principais atividades da entidade; • uma referência à legislação relevante que rege as operações da entidade; e • o nome da entidade que controla e a entidade controladora final da entidade económica (quando aplicável)" (§150).

FONTE: Elaboração própria

Anexo 5 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº2

POCAL	IPSAS nº2 – Demonstração dos fluxos de caixa
---	De acordo com o §24, "(...) quando uma entidade não é capaz de identificar separadamente as cativações ou autorizações orçamentais entre atividades correntes, obras de capital e capital contribuído, a activação ou autorização orçamental deve ser classificada como fluxos de caixa provenientes das operações(...)" e, por conseguinte, esta situação deve ser divulgada.
---	Segundo o §40, "Os fluxos de caixa associados a itens extraordinários devem ser classificados como provenientes de atividades operacionais, de investimento ou de financiamento como apropriado (...)", pelo que devem ser divulgados separadamente.
---	Os fluxos de caixa relativos a juros e dividendos devem ser divulgados separadamente (§42).
---	Os fluxos de caixa com origem em impostos sob o excedente líquido devem ser divulgados separadamente (§46). A entidade deve ainda divulgar a quantia total paga de impostos, quando os fluxos de caixa dos mesmos "(...) são imputados a mais de uma classe de atividades" (§48).
---	Relativamente a aquisições ou alienações de entidades controladas ou outras unidades operacionais, a entidade deve divulgar "(...): <ul style="list-style-type: none"> • o total de retribuição de compra ou de alienação; • a parte de retribuição de compra ou de alienação satisfeita por meio de dinheiro ou de equivalentes de dinheiro; • a quantia de dinheiro e de equivalentes de dinheiro na entidade controlada ou unidade operacional adquirida ou alienada; • a quantia de Ativos e passivos que não sejam dinheiro e equivalentes de dinheiro reconhecida pela entidade controlada ou unidade operacional adquirida ou alienada, resumida por cada categoria importante" (§52).
---	Os componentes de caixa e de equivalentes de caixa devem ser divulgados pela entidade, segundo o §58, devendo "(...) apresentar uma reconciliação das quantias na sua demonstração de fluxos de caixa com as rubricas equivalentes relatadas na demonstração da posição financeira".
---	A entidade deve divulgar, em conjunto com comentários da gerência, "(...) a quantia de saldos significativos de caixa e de equivalentes de caixa detidos pela entidade que não estejam disponíveis para utilização pela entidade económica" (§61).
---	§63 – "Uma entidade é encorajada a divulgar o seguinte "(...): <ul style="list-style-type: none"> • a quantia de facilidade de empréstimos não utilizados que podem estar disponíveis para atividades operacionais futuras e para liquidar compromissos de capital, indicando quaisquer restrições no uso dessas facilidades; • as quantias agregadas dos fluxos de caixa de cada uma das atividades operacionais, de investimento e de financiamento relativas a interesses em empreendimentos conjuntos relatados usando a consolidação proporcional; e • a quantia e natureza de saldos de caixa com restrições".
A entidade deve mencionar quais as "Cotações utilizadas para conversão em moeda portuguesa das operações registadas em contas incluídas no balanço e na demonstração de resultados originariamente expressas em moeda estrangeira" (nota 8.2.4, NBDR).	---

FONTE: Elaboração própria

Anexo 6 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº3

POCAL	IPSAS nº3 – Excedente ou défice líquido do período, erros fundamentais, e alterações em políticas contabilísticas
Aplicação em alterações em políticas contabilísticas	
<p>Nota 8.2.1, das NBDR, do POCAL, a entidade deve indicar e justificar as "(...) disposições do POCAL que, em casos excepcionais devidamente fundamentados e sem prejuízo do legalmente estabelecido, tenham sido derogadas e dos respetivos efeitos no balanço e demonstração de resultados,(..)".</p> <p>Nota 8.2.2, NBDR – A entidade deve indicar e comentar as "(...) contas do balanço e da demonstração de resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior".</p>	<p>§33 – “Quando a aplicação inicial de uma Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público tiver um efeito sobre o período corrente ou qualquer período anterior, tivesse um efeito tal mas que seria impraticável determinar a quantia do ajustamento, ou pudesse ter um efeito em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • o título da Norma; • quando aplicável, que a alteração na política contabilística é feita de acordo com as suas disposições transitórias; • a natureza da alteração da política contabilística; • quando aplicável, uma descrição das disposições transitórias; • quando aplicável, as disposições transitórias que possam ter um efeito em períodos futuros; • relativamente ao período corrente e a cada período apresentado, na medida do praticável, a quantia do ajustamento relativamente a cada linha de item afectada; • a quantia do ajustamento relativa a períodos anteriores aos apresentados, na medida do praticável; • se a aplicação retrospectiva exigida pelo parágrafo 24 (a) ou (b) for impraticável para um determinado período anterior, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que conduziram à existência dessa condição e uma descrição de como e a partir de quando foi aplicada a alteração da política contabilística”. <p>§34 – “Quando uma alteração voluntária tiver um efeito no período corrente ou em qualquer período anterior, tivesse um efeito nesse período excepto que fosse impraticável determinar a quantia do julgamento, ou pudesse ter um efeito em períodos futuros, uma entidade deve divulgar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a natureza da alteração da política contabilística; • as razões pelas quais a aplicação da nova política contabilística proporciona informação fiável e mais relevante; • relativamente ao período corrente e a cada período anterior apresentado, na medida do praticável, a quantia do ajustamento relativo a cada linha de item de demonstração financeira afectada; • a quantia do ajustamento relativa a períodos antes dos apresentados, na medida do praticável; • se for impraticável a aplicação retrospectiva relativa a um determinado período anterior, ou a períodos antes dos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e a partir de quando foi aplicada a alteração na política contabilística”.

Anexo 6 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº3 (continuação)

POCAL	IPSAS nº3 – Excedente ou déficit líquido do período, erros fundamentais, e alterações em políticas contabilísticas
Aplicação em alterações em estimativas contabilísticas	
---	§35 – “Quando uma entidade não tenha aplicado uma Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público que tenha sido emitida mas ainda não seja eficaz, uma entidade deve divulgar: <ul style="list-style-type: none"> • este facto; e • informação conhecida ou razoavelmente estimável relevante para avaliar o possível impacto que a aplicação da nova Norma terá nas demonstrações financeiras da entidade no período da aplicação inicial”.
---	§44 – “Uma entidade deve divulgar a natureza e quantia de uma alteração numa estimativa contabilística no período corrente ou se espere que tenha um efeito em períodos futuros, excepto quanto à divulgação do efeito em períodos futuros quando for impraticável estimar esse efeito”.
---	§45 – “Se a quantia do efeito em futuros períodos não for divulgada porque é impraticável estimar, a entidade deve divulgar esse efeito”.
Erros de períodos anteriores	
<p>Nota 8.2.2, NBDR – A entidade deve indicar e comentar as “(...) contas do balanço e da demonstração de resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior”.</p> <p>Nota 8.2.28, NBDR – A entidade deve explicitar e justificar os “(-..)movimentos ocorridos no exercício de cada uma das contas da classe 5 “Fundo patrimonial”, constantes do balanço”.</p>	§54 – “(...) uma entidade deve divulgar o seguinte: <ul style="list-style-type: none"> • a natureza do erro do período anterior; • relativamente a cada período anterior apresentado, na medida do praticável, a quantia da correcção relativamente cada linha de item de demonstração financeira afectada; • a quantia da correcção no início do período mais antigo apresentado; e • se for impraticável a reexpressão retrospectiva relativamente a um dado período anterior, as circunstâncias que conduziram à existência dessa condição e uma descrição de como e a partir de quando o erro foi corrigido”.

FONTE: Elaboração própria

Anexo 7 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº5

POCAL	IPSAS nº5 – Custos dos empréstimos obtidos
Tratamento de referência	
---	§16 – “As demonstrações financeiras devem divulgar a política contábilística adoptada para os custos dos empréstimos obtidos”.
Tratamento alternativo permitido	
<p>Nota 8.2.9, das NBDR – A entidade deve indicar os “(...) custos incorridos no exercício e respeitantes a empréstimos obtidos para financiar imobilizações, durante a construção, que tenham sido capitalizados nesse período”.</p> <p>Nota 8.2.12 das NBDR – “Relativamente às imobilizações corpóreas e em curso, deve indicar-se o valor global, para cada uma das contas, de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • (...); • Discriminação dos custos financeiros nelas capitalizados, respeitantes ao exercício e acumulados”. 	<p>§40 – A entidade deve divulgar nas suas demonstrações financeiras “(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • a política contábilística adoptada para os custos dos empréstimos obtidos; • a quantia de custos de empréstimos capitalizada durante o período; e • a taxa de capitalização usada para determinar a quantia de custos de empréstimos elegível para capitalização(...)”.

FONTE: Elaboração própria

Anexo 8 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº7

POCAL	IPSAS nº7 – Contabilização de investimentos em associadas
<p>Nota 8.2.16, das NBDR – A entidade deve mencionar a “Designação e sede das entidades participadas, com indicação da parcela detida, bem como dos capitais próprios ou equivalente e do resultado do último exercício em cada uma dessas entidades, com menção desse exercício”.</p>	<p>§43 – A entidade deve divulgar “(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • o justo valor dos investimentos em associadas relativamente às quais existem cotações de preços publicadas; • informação financeira resumida de associadas, incluindo as quantias agregadas de ativos, passivos, réditos e excedente ou défice; • as razões pelas quais o pressuposto de que um investidor não tem influência significativa é ultrapassada se o investidor detiver, directa ou indirectamente por meio de entidades controladas, menos de 20 por cento do poder de voto ou do potencial poder de voto da investida mas concluir que tem influência significativa; • as razões pelas quais o pressuposto de que um investidor tem influência significativa é ultrapassada se o investidor detiver, directa ou indirectamente por meio de entidades controladas 20 por cento ou mais do poder de voto ou do potencial poder de voto da investida mas concluir que não tem influência significativa; • a data de relato das demonstrações financeiras de uma associada, quando tais demonstrações financeiras forem usadas na aplicação do método da equivalência patrimonial e forem de uma data de relato ou de um período que é diferente da do investidor, e a razão para usar uma data de relato diferente ou um período diferente; • a natureza e extensão de quaisquer restrições significativas (e.g. resultantes de acordos de empréstimos obtidos ou de requisitos reguladores) sobre a capacidade de as associadas transferirem fundos para o investidor na forma de dividendos a dinheiro, ou distribuições similares, ou reembolso de empréstimos ou adiantamentos; • o quinhão não reconhecido de perdas de uma associada, tanto para o período como cumulativamente, se um investidor tiver descontinuado o reconhecimento do seu quinhão se perdas numa associada; • o facto de uma associada não ser contabilizada pelo método da equivalência patrimonial de acordo com o parágrafo 19; e • informação financeira resumida das associadas, quer individualmente quer em grupos, que não sejam contabilizadas usando o método da equivalência patrimonial, incluindo as quantias de ativos totais, passivos totais, réditos e excedentes ou défices”.
<p>Nota 8.2.31, das NBDR – A entidade deve, segundo esta nota, elaborar uma demonstração dos resultados financeiros.</p>	<p>---</p>
<p>---</p>	<p>§44 – “Os investimentos em associadas contabilizados usando o método da equivalência patrimonial devem ser classificados como ativos não correntes. O quinhão do investidor no excedente ou défice de tais associadas devem ser divulgados como uma rubrica separada da demonstração do desempenho financeiro. O quinhão do investidor em quaisquer itens extraordinários ou de períodos anteriores deve ser também divulgado separadamente”.</p>

FONTE: Elaboração própria

Anexo 9 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº9

POCAL	IPSAS nº9 – Rédito de transações de troca
---	<p>§39 – A entidade deve divulgar "(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>as políticas contabilísticas adoptadas para o reconhecimento do rédito incluindo os métodos adoptados para determinar a fase de acabamento das transacções que envolvam a prestação de serviços;</i> • <i>a quantia de cada categoria significativa de rédito reconhecida durante o período incluindo o rédito proveniente de: prestação de serviços; venda de bens; juro, royalties, dividendos ou seus equivalentes;</i> • <i>a quantia do rédito proveniente da troca de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de rédito".</i>

FONTE: Elaboração própria

Anexo 10 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº11

POCAL	IPSAS nº11 – Contratos de construção
---	§50 – A entidade deve divulgar "(...)" : <ul style="list-style-type: none"> • <i>a quantia de rédito do contrato como rédito do período;</i> • <i>os métodos usados para determinar o rédito do contrato reconhecido no período; e</i> • <i>os métodos usados para determinar a fase de conclusão dos contratos em curso".</i>
---	§51 – A entidade deve divulgar "(...)" : <ul style="list-style-type: none"> • <i>a quantia agregada de custos incorridos e excedentes reconhecidos (menos défices reconhecidos) até à data;</i> • <i>a quantia de adiantamentos recebidos; e</i> • <i>a quantia de retenções".</i>
---	§53 – A entidade deve apresentar "(...)" : <ul style="list-style-type: none"> • <i>a quantia bruta devida pelos clientes quanto ao trabalho do contrato como um ativo;</i> • <i>a quantia bruta devida pelos clientes do trabalho do contrato como um passivo".</i>

FONTE: Elaboração própria

Anexo 11 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº12

POCAL	IPSAS nº12 - Inventários
<p>A nota 8.2.3 das NBDR, do normativo nacional refere que devem ser divulgados os “Critérios valorimétricos utilizados relativamente às várias rubricas do balanço e da demonstração de resultados, bem como métodos de cálculo respeitantes aos ajustamentos de valor, designadamente amortizações e provisões”.</p>	<p>§40 – As entidades devem divulgar “(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • as políticas contabilísticas adoptadas na mensuração de inventários, incluindo a fórmula de custo usada; • a quantia escriturada total de inventários e a quantia escriturada em classificações apropriadas à entidade; • a quantia de qualquer reversão de qualquer redução que seja reconhecida na demonstração do desempenho financeiro no período de acordo com o §37; • as circunstâncias ou os acontecimentos que levaram à reversão de uma redução de inventários de acordo com o §37; • a quantia escriturada de inventários dados como penhor de passivos”.
<p>---</p>	<p>§42 – As entidades devem divulgar “(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • o custo de inventários reconhecidos como um gasto durante o período; • os custos operacionais aplicáveis a réditos, reconhecidos como um gasto durante o período, classificados pela sua natureza”.
<p>A nota 8.2.27 das NBDR, do normativo nacional refere que devem ser divulgados os “Desdobramentos das contas de provisões acumuladas explicitando os movimentos ocorridos no exercício (...)”.</p>	<p>---</p>
<p>A nota 8.2.29 das NBDR, do normativo nacional refere que deve ser divulgada a “Demonstração do custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (...)”.</p>	<p>---</p>
<p>A nota 8.2.30 das NBDR, do normativo nacional refere que deve ser divulgada a “Demonstração da variação da produção (...)”.</p>	<p>---</p>

FONTE: Elaboração própria

Anexo 12 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº13

POCAL	IPSAS nº13 – Locações
<p>A nota 8.2.13 das NBDR, do normativo nacional refere que deve ser indicada informação relativamente aos "(...) bens utilizados em regime de locação financeira, com menção dos respetivos valores contabilísticos".</p>	<p>€32 – As entidades devem divulgar relativamente às locações financeiras na perspetiva dos locatários "(...):</p> <ul style="list-style-type: none"> • para cada classe de ativo, a quantia escriturada líquida à data de relato; • uma reconciliação entre o total dos pagamentos mínimos da locação à data de relato, e o seu valor presente; • além disso, uma entidade deve divulgar o total de pagamentos mínimos de locação à data de relato, e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos: <ul style="list-style-type: none"> • não superior a um ano; • superior a um ano e não superior a cinco anos; • superior a cinco anos • rendas contingentes reconhecidas na demonstração do desempenho financeiro do período; • o total dos futuros pagamentos mínimos de sublocação que se espera ser recebido segundo locações não canceláveis à data de relato; e • uma descrição geral dos significativos acordos de locação do locatário, incluindo, mas não se limitando a, o seguinte: <ul style="list-style-type: none"> • a base em que são determinados os pagamentos de renda contingentes; • a existência e os termos de renovação ou opções de compra e cláusulas de escala; • e • restrições impostas pelos acordos de locação, tais como os respeitantes ao retorno do excedente líquido, retorno de contribuições de capital, dividendos, dívida adicional e futuras locações".
---	<p>§36 – As entidades devem divulgar relativamente às locações operacionais na perspetiva dos locatários "(...):</p> <ul style="list-style-type: none"> • o total de pagamentos mínimos de locação segundo locações operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos: <ul style="list-style-type: none"> • não superior a um ano; • superior a um ano e não superior a cinco anos; • superior a cinco anos • o total de pagamentos de sublocação mínimos futuros que se espera serem recebidos segundo sublocações não canceláveis à data de relato; • pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos na demonstração do desempenho financeiro do período, com quantias separadas para pagamentos mínimos de locação, rendas contingentes e pagamentos de sublocação; • uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locatário incluindo, mas não limitando a, o seguinte: <ul style="list-style-type: none"> • a base em que são determinados os pagamentos de renda contingentes; • a existência e termos de renovação ou opções de compra e cláusulas de escala; e • restrições impostas por acordos de locação, tais como os respeitantes ao retorno do excedente líquido, retorno de contribuições de capital, dividendos, dívida adicional e futuras locações".

Anexo 12 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº13 (continuação)

POCAL	IPSAS nº13 - Locações
---	<p>€52 – As entidades devem divulgar relativamente às locações financeiras na perspetiva dos locadores “(...)”:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>uma reconciliação entre o investimento total bruto na locação à data de relato, e o valor presente dos pagamentos mínimos de locação a receber à data de relato. Além disso, qualquer entidade deve divulgar o investimento total bruto na locação e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação a receber, relativamente a cada um dos seguintes períodos:</i> <ul style="list-style-type: none"> <i>não superior a um ano;</i> <i>superior a um ano e não superior a cinco anos;</i> <i>superior a cinco anos</i> • <i>rédito de financiamento não obtido;</i> • <i>os valores residuais não garantidos que acresçam ao benefício do locador;</i> • <i>o abatimento acumulado para pagamentos incobráveis mínimos da locação a receber;</i> • <i>as rendas contingentes reconhecidas na demonstração do desempenho financeiro; e</i> • <i>uma descrição geral dos acordos significativos de locação do locador”.</i>
---	<p>§61 – As entidades devem divulgar relativamente às locações operacionais na perspetiva dos locadores “(...)”:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>os futuros pagamentos mínimos de locação segundo locações operacionais não canceláveis não agregado e para cada um dos seguintes períodos:</i> <ul style="list-style-type: none"> <i>não superior a um ano;</i> <i>superior a um ano e não superior a cinco anos;</i> <i>superior a cinco anos</i> • <i>rendas contingentes totais reconhecidas na demonstração do desempenho financeiro;</i> • <i>uma descrição geral dos acordos de locação significativos do locador”.</i>
---	<p>§69 – “Os requisitos de divulgação quanto a locatários e a locadores aplicam-se igualmente às transações de venda e relocação”.</p>

FONTE: Elaboração própria

Anexo 13 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº14

POCAL	IPSAS nº14 – Acontecimentos após a data de relato
---	§25 – Uma entidade deve divulgar relativamente à IPSAS nº 14 “(...) : <ul style="list-style-type: none"> • <i>a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem deu a autorização. Se um outro organismo tiver o poder de emendar as demonstrações financeiras após emissão, a entidade deve divulgar esse facto</i>”.
---	§27 – Uma entidade deve divulgar “(...) : <ul style="list-style-type: none"> • <i>se uma entidade receber informações após a data de relato, mas antes das demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão, acerca das condições que existiam à data de relato, a entidade deve actualizar as divulgações que se relacionam com essas condições, à luz das novas informações</i>”.
---	§29 – Uma entidade deve divulgar “(...) : <ul style="list-style-type: none"> • <i>sempre que acontecimentos de não ajustar após a data de relato forem de tal importância que a não divulgação afectaria a capacidade dos utentes das demonstrações financeiras fazer avaliações e decisões devidas, uma entidade deve divulgar a informação que se segue para cada categoria significativa de acontecimentos de não ajustar após a data de relato: a natureza dos acontecimentos; uma estimativa do seu efeito financeiro, ou uma declaração que tal estimativa não pode ser feita</i>”.

FONTE: Elaboração própria

Anexo 14 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº16

POCAL	IPSAS nº16 – Propriedades de investimento
Modelo do Justo Valor e Modelo do Custo	
---	<p>§86 – “Uma entidade deve divulgar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se aplica o modelo do justo valor ou o do custo; • se aplica o modelo do justo valor, se, e em que circunstâncias, os interesses de propriedade detidos segundo locações operacionais são classificados e contabilizados como propriedades de investimento; • quando a classificação seja difícil(...), os critérios desenvolvidos pela entidade para distinguir propriedade de investimento de propriedade ocupada pelo dono e da propriedade detida para venda no curso ordinário das operações; • os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do justo valor da propriedade de investimento, incluindo uma declaração se a determinação do justo valor foi suportada por prova do mercado ou se foi mais fortemente baseada em outros fatores (que a entidade deve divulgar) devido à natureza da propriedade de investimento e falta de dados comparáveis de mercado; • a extensão até à qual o justo valor da propriedade de investimento (como mensurado ou divulgado nas demonstrações financeiras) se baseia numa valorização por um avaliador independente que tenha uma qualificação profissional reconhecida e relevante e que tenha experiência recente na localização e categoria da propriedade de investimento que está a ser avaliada. Se não tiver existido tal valorização, esse facto deve ser divulgado; • as quantias incluídas na demonstração do desempenho financeiro quanto a: <ul style="list-style-type: none"> rédito de rendas proveniente de propriedades de investimento; gastos operacionais directos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que geraram rédito de rendas durante o período; • a existência e quantia de restrições sobre o grau de realização da propriedade de investimento ou sobre a remessa de rédito e de proventos de alienações; e • obrigações materiais para comprar, construir ou desenvolver propriedades de investimento ou para reparações, manutenção ou aumentos”.
MODELO DO JUSTO VALOR	
---	<p>§87 – Uma entidade deve divulgar “(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente capitalizado; • adições resultantes de aquisições por meio de concentrações da entidade; • alienações; • ganhos ou perdas líquidos que surjam na transposição das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira para uma moeda de apresentação diferente, e na transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata; • transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo dono; e • outras alterações”.

Anexo 14 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº16 (continuação)

POCAL	IPSAS nº16 – Propriedades de investimento
MODELO DO JUSTO VALOR	
---	<p>§88 – “(...) uma entidade deve divulgar uma reconciliação entre a valorização obtida e a valorização ajustada incluída nas demonstrações financeiras, mostrando separadamente a quantia agregada de quaisquer obrigações de locação que tenham sido acrescentadas, e quaisquer outros ajustamentos significativos”.</p>
MODELO DO CUSTO	
<p>Nota 8.2.7, das NBDR – Uma entidade deve divulgar os “Movimentos ocorridos nas rubricas do ativo imobilizado, constantes do balanço e nas respectivas amortizações e provisões, (...)”, bem como na Nota 8.2.8 – Para cada uma das rubricas referidas na nota 8.2.7, deverá ser desagregada de modo que sejam evidenciadas as informações: “(...) descrição do ativo imobilizado (...), indicação dos valores dos bens adquiridos em estado de uso, datas de aquisição e de reavaliação, valores de aquisição, ou outro valor contabilístico na sua falta, e valores de reavaliação, taxas de amortização, amortizações do exercício e acumuladas, alienações, transferências e abates de elementos do ativo imobilizado, no exercício, devidamente justificados, valores líquidos dos elementos do ativo imobilizado”.</p>	<p>§90 – Uma entidade deve divulgar “(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • os métodos de depreciação usados; • as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; • a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas de imparidade acumuladas) e no início e no fim do período; • uma reconciliação da quantia escriturada de propriedade de investimento no início e no fim do período mostrando o se segue: (não é exigida informação comparativa): <p>adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente capitalizado; adições resultantes de aquisições por meio de concentrações da entidade; alienações; depreciação; a quantia de perdas de imparidade reconhecidas, e a quantia de perdas de imparidade revertidas, durante o período de acordo com a IPSAS 21; as diferenças cambiais líquidas que surjam na transposição das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira para uma moeda de apresentação diferente, e na transposição de uma unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata; transferências para e de inventários e propriedade ocupada pelo dono e outras alterações;</p> <ul style="list-style-type: none"> • o justo valor de propriedade de investimento. Nos casos excepcionais (...), quando uma entidade não possa determinar o justo valor da propriedade de investimento com fiabilidade, a entidade deve divulgar: uma descrição da propriedade de investimento; uma explicação da razão por que o justo valor não pode ser determinado com fiabilidade; e se possível, o intervalo de estimativas dentro das quais é altamente provável que fique o justo valor”.
MODELO DO CUSTO	
MODELO DO JUSTO VALOR – DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS	
---	<p>§94 – “(...) uma entidade deve relatar o efeito de adoptar esta Norma como um ajustamento ao saldo de abertura de excedentes ou défices acumulados do período em que esta Norma seja aplicada pela primeira vez. Além disso:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se a entidade tiver anteriormente divulgado publicamente (nas demonstrações financeiras ou de outra forma) o justo valor das suas propriedades de investimento em períodos anteriores (...), a entidade é encorajada, mas não se lhe exige, a: ajustar o saldo de abertura de excedentes ou défices acumulados do período mais antigo relativamente ao qual tal justo valor foi publicamente divulgado; reexpressar a informação comparativa desses períodos; • se a entidade não tiver anteriormente divulgado publicamente a informação descrita anteriormente, a entidade não deve reexpressar a informação comparativa e deve divulgar esse facto”.

FONTE: Elaboração própria

Anexo 15 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº17

POCAL	IPSAS nº17 – Ativos fixos tangíveis
<p>Nota 8.2.7, das NBDR – Uma entidade deve divulgar os “Movimentos ocorridos nas rubricas do ativo imobilizado, constantes do balanço e nas respectivas amortizações e provisões, (...)”, bem como na Nota 8.2.8 – Para cada uma das rubricas referidas na nota 8.2.7, deverá ser desagregada de modo que sejam evidenciadas as informações: “(...) descrição do ativo imobilizado (...)”, indicação dos valores dos bens adquiridos em estado de uso, datas de aquisição e de reavaliação, valores de aquisição, ou outro valor contabilístico na sua falta, e valores de reavaliação, taxas de amortização, amortizações do exercício e acumuladas, alienações, transferências e abates de elementos do ativo imobilizado, no exercício, devidamente justificados, valores líquidos dos elementos do ativo imobilizado”.</p> <p>Nota 8.2.32 – A entidade deve apresentar uma demonstração de resultados extraordinários.</p>	<p>§73 – Uma entidade deve divulgar “(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • as bases de mensuração usadas para determinar a quantia escriturada bruta. Quando mais de uma base tiver sido usada, a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada dessa base em cada categoria deve ser divulgada; • o método de depreciação usado; • as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas; • a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas de imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e • uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando: <ul style="list-style-type: none"> adições; alienações; aquisições por meio de concentrações de atividades empresariais; umentos ou diminuições durante o período resultantes de revalorizações (...) e de perdas de imparidade (se existirem) reconhecidas ou revertidas diretamente em ativo líquido/capital próprio segundo a apropriada norma contabilística internacional ou nacional relevante adoptada; perdas por imparidade (se existirem) reconhecidas na demonstração do desempenho financeiro durante o período segundo a apropriada norma internacional ou nacional adoptada; perdas por imparidade (se existirem) revertidas na demonstração do desempenho financeiro durante o período segundo a apropriada norma internacional ou nacional adoptada; depreciação; as diferenças de câmbio líquidas provenientes da transposição das demonstrações financeiras de uma entidade estrangeira; e outros movimentos”.
<p>---</p>	<p>§74 – As entidades devem divulgar para cada classe de ativos fixos tangíveis “(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • a existência e quantias de restrições na propriedade jurídica de Ativos fixos tangíveis dados em garantia de passivos; • a política contabilística para os custos estimados de restauração do local de ativos fixos tangíveis; • a quantia de dispêndios por conta de ativos fixos tangíveis em curso de construção; e • a quantia de compromissos para a aquisição de ativos fixos tangíveis”.

Anexo 15 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº17 (continuação)

POCAL	IPSAS nº17 – Ativos fixos tangíveis
<p>Nota 8.2.10 – “Indicação dos diplomas legais nos termos dos quais se baseou a reavaliação dos bens do imobilizado.”.</p> <p>Nota 8.2.11 – “Elaboração de um quadro discriminativo das reavaliações, (...)”.</p>	<p>§77 – Quanto às revalorizações, a entidade deve divulgar “(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • a base usada para revalorizar o ativo dentro da classe; • a data de eficácia da revalorização; • se um avaliador independente foi envolvido; • a natureza de quaisquer índices usados para determinar o custo de reposição; • o excedente de revalorização, incluindo o movimento do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo de ativos fixos tangíveis dentro dessa classe; • a soma de todos os excedentes de revalorização para itens individuais de ativos fixos tangíveis dentro dessa classe; e • a soma de todos os défices de revalorização para itens individuais de ativos fixos tangíveis dentro dessa classe.”.
<p>A nota 8.2.3 das NBDR, do normativo nacional refere que devem ser divulgados os “Critérios valorimétricos utilizados relativamente às várias rubricas do balanço e da demonstração de resultados, bem como métodos de cálculo respeitantes aos ajustamentos de valor, designadamente amortizações e provisões.”.</p>	---
<p>A nota 8.2.5 das NBDR, do normativo nacional refere que devem ser divulgadas as “Situações em que o resultado do exercício foi afectado:</p> <ul style="list-style-type: none"> • por valorimetrias diferentes das previstas no capítulo 4 “Critérios de valorimetria”; • por amortizações do ativo imobilizado superiores às adequadas; • por provisões extraordinárias respeitantes ao ativo”. 	---
<p>Nota 8.2.14 das NBDR do normativo nacional refere que deve ser divulgada a “Relação dos bens do imobilizado que não foi possível valorizar, com indicação das razões dessa impossibilidade”.</p>	---

FONTE: Elaboração própria

Anexo 16 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº19

POCAL	IPSAS nº19 – Provisões, passivos e ativos contingentes
<p>Nota 8.2.7, das NBDR – Uma entidade deve divulgar os “Movimentos ocorridos nas rubricas do ativo imobilizado, constantes do balanço e nas respectivas amortizações e provisões, (...)”, bem como na Nota 8.2.8 – Para cada uma das rubricas referidas na nota 8.2.7, deverá ser desagregada de modo que sejam evidenciadas as informações: “(...) descrição do ativo imobilizado (...)”, indicação dos valores dos bens adquiridos em estado de uso, datas de aquisição e de reavaliação, valores de aquisição, ou outro valor contabilístico na sua falta, e valores de reavaliação, taxas de amortização, amortizações do exercício e acumuladas, alienações, transferências e abates de elementos do ativo imobilizado, no exercício, devidamente justificados, valores líquidos dos elementos do ativo imobilizado”.</p> <p>Nota 8.2.27 – “Desdobramento das contas de provisões acumuladas explicitando os movimentos ocorridos no exercício, (...)”.</p>	<p>§97 – “(...) uma entidade deve divulgar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a quantia escriturada no começo e no fim do período; • provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos às provisões existentes; • quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas contra a provisão) durante o período; • quantias não usadas revertidas durante o período; e • o aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto”. <p>A IPSAS nº 19, não exige que a entidade emita informação comparativa.</p>
	<p>§98 – “Uma entidade deve divulgar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • uma breve descrição da natureza da obrigação e a tempestividade esperada de quaisquer exfluxos de benefícios económicos esperados ou de potencial de serviço; • uma indicação das incertezas acerca da quantia ou tempestividade desses exfluxos. Quando for necessário proporcionar informação adequada, uma entidade deve divulgar os principais pressupostos feitos respeitantes aos acontecimentos futuros, (...); • a quantia de qualquer reembolso esperado, dizendo a quantia de qualquer ativo que tenha sido reconhecido relativamente a esse esperado reembolso”.
<p>---</p>	<p>§99 – “Quando uma entidade opte por reconhecer nas suas demonstrações financeiras provisões para benefícios sociais pelos quais não receba retribuições que sejam aproximadamente iguais ao valor dos bens e serviços proporcionados, diretamente em retorno dos recebedores desses benefícios, deve fazer as divulgações exigidas nos § 87 e §98 com respeito a essas provisões”.</p>

Anexo 16 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº19 (continuação)

POCAL	IPSAS nº19 – Provisões, passivos e ativos contingentes
---	§100 – “A menos que seja remota a possibilidade de qualquer exfluxo de liquidação, uma entidade deve divulgar para cada classe de passivos contingentes à data de relato uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável: <ul style="list-style-type: none"> • uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado pelo §44 a §62; • uma indicação das incertezas relacionadas com a quantia ou a tempestividade de qualquer exfluxo; e • a possibilidade de qualquer reembolso.”.
---	€105 – “Quando seja provável um influxo de benefícios económicos ou potencial de serviço, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos ativos contingentes à data de relato, e, quando seja praticável, uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado usando os princípios estabelecidos para provisões nos §44 a §62”.
---	§108 – “Quando qualquer da informação exigida pelos §100 a §105 não for divulgada porque não é praticável o fazer, esse facto deve ser divulgado”.
A nota 8.2.3 das NBDR, do normativo nacional refere que devem ser divulgados os “Critérios valorimétricos utilizados relativamente às várias rubricas do balanço e da demonstração de resultados, bem como métodos de cálculo respeitantes aos ajustamentos de valor, designadamente amortizações e provisões”.	---
A nota 8.2.5 das NBDR, do normativo nacional refere que devem ser divulgadas as “Situações em que o resultado do exercício foi afectado (...): <ul style="list-style-type: none"> • por provisões extraordinárias respeitantes ao ativo”. 	---
De acordo com a nota 8.2.21 das NBDR, a entidade deve indicar e justificar as “(...) provisões extraordinárias respeitantes a elementos do ativo circulante, relativamente aos quais, face a uma análise comercial razoável, se prevejam descidas estáveis provenientes de flutuações de valor”.	---
Nota 8.2.22 – Uma entidade deve divulgar o “valor global das dívidas de cobrança duvidosa em cada uma das rubricas de dívidas de terceiros constantes no balanço”.	---

FONTE: Elaboração própria

Anexo 17 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº21

POCAL	IPSAS nº21 – Imparidade de ativos não geradores de caixa
<p>Nota 8.2.32 – A entidade deve apresentar uma demonstração de resultados extraordinários.</p>	<p>§68 – “Uma entidade deve divulgar (...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • a quantia das perdas por imparidade reconhecidas no excedente líquido/déficite durante o período e os itens de linha da demonstração de desempenho financeiro em que essas perdas por imparidade sejam incluídas; • a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas no excedente líquido/déficite durante o período e as linhas de itens da demonstração de desempenho financeiro em que essas perdas de imparidade sejam revertidas”.
<p>---</p>	<p>§71 – “Uma entidade que relate informação por segmentos (...) deve divulgar (...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • a quantia de perdas por imparidade reconhecidas no excedente/déficite líquido durante o período; • a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas no excedente/déficite líquido durante o período”.
<p>---</p>	<p>§72 – “Uma entidade deve divulgar(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • os eventos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da perda por imparidade: • a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida; • a natureza do ativo; • o segmento a que o ativo pertence, se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a IPSAS 18; • se a quantia recuperável de serviço do ativo é o seu justo valor menos custos de vender ou o seu valor de uso ou não; • se a quantia recuperável de serviço for o justo valor menos custos de vender, a base usada para determinar o justo valor menos custos de vender (tal como se o justo valor fosse determinado ou não por referência a um mercado ativo); • se a quantia recuperável de serviço for o valor de uso, a proposição usada para determinar o valor de uso”.
<p>---</p>	<p>§73 – “Uma entidade deve divulgar a informação seguinte para o agregado de perdas de imparidade e reversões agregadas de perdas por imparidade reconhecidas durante o período para as quais nenhuma informação esteja divulgada de acordo com o §72:</p> <ul style="list-style-type: none"> • As principais classes de ativos afectados por perdas por imparidade (e as principais classes de ativos afectados por reversões de perdas por imparidade); • Os principais eventos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento das perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade”.
<p>---</p>	<p>€74 – “Uma entidade é encorajada a divulgar os principais pressupostos usados para determinar a quantia recuperável de serviço de Ativos durante o período”.</p>

FONTE: Elaboração própria

Anexo 18 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº23

POCAL	IPSAS nº23 – Réditos de transações de não troca (impostos e transferências)
---	<p>§106 – “Uma entidade deve divulgar seja na face das demonstrações financeiras de finalidade geral, seja nas notas às mesmas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a quantia de rédito proveniente de transacções de não troca reconhecidas durante o período pelas classes principais mostrando separadamente: Impostos, mostrando separadamente as classes principais de impostos; e Transferências, mostrando separadamente as classes principais de rédito de transferências; • a quantia de contas a receber reconhecida a respeito de rédito de não troca; • a quantia de passivos reconhecidos com respeito a ativos transferidos sujeitos a condições; • a quantia de ativos que estão sujeitos a restrições e a natureza dessas restrições; • a existência de quantias de quaisquer recebimentos de adiantamento com respeito a transacções de não troca; • a quantia de quaisquer passivos perdoados”.
---	<p>§107 – “Uma entidade deve divulgar nas notas às demonstrações financeiras de finalidade geral:</p> <ul style="list-style-type: none"> • as políticas contabilísticas adoptadas para o reconhecimento de rédito proveniente de transacções de não troca; • relativamente às principais classes de rédito de transacções de não troca, a base em que foi mensurado o justo valor dos recursos que fluíram para a entidade; • relativamente às principais classes de impostos o rédito que a entidade não possa mensurar com fiabilidade durante o período em que o acontecimento tributável ocorra, informação acerca da natureza do imposto; • a natureza e tipo das principais classes de legados, ofertas, doações mostrando separadamente as principais classes de bens em espécie recebidos”.
<p>Ponto 8.3.1 – Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução – Modificações ao orçamento - Receita – A entidade deve divulgar um quadro relativamente a todos os movimentos de modificação verificados na receita</p>	---
<p>Nota 8.3.4 – Notas sobre o processo orçamental e respetiva execução – Transferências e subsídios – A entidade deve divulgar a seguinte informação “(...) :</p> <ul style="list-style-type: none"> • disposição legal ao abrigo do qual se realizou a operação; • entidade beneficiária (despesa), ou entidade financiadora (receita), conforme o caso; • finalidade; • montantes orçados; • valores efectivamente recebidos ou concedidos; • outros elementos considerados relevantes”. 	---

FONTE: Elaboração própria

Anexo 19 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº24

POCAL	IPSAS nº24 – Apresentação de informação orçamental nas demonstrações financeiras
---	§39 – “Uma entidade deve explicar em notas às demonstrações financeiras o regime orçamental e a base de classificação adoptadas no orçamento aprovado”.
---	§43 – “Uma entidade deve divulgar nas notas às demonstrações financeiras o período do orçamento aprovado”.
---	§45 – “Uma entidade deve identificar nas notas às demonstrações financeiras as entidades incluídas no orçamento aprovado”.
---	§47 – A reconciliação tratada neste parágrafo, exige que a entidade deve divulgar a reconciliação “(...) na face da demonstração da comparação do orçamento com quantias reais ou nas notas às demonstrações financeiras”.
Nota 7.5 – Nota aos fluxos de caixa – uma entidade deve divulgar “(...) as importâncias relativas a todos os recebimentos e pagamentos ocorridos no exercício,(...)”.	---
De acordo com a nota 7.2 – Nota ao orçamento - uma entidade deve divulgar um quadro resumo das receitas e das despesas, bem como o orçamento.	---
Segundo a nota 7.3 – Nota ao mapa do controlo orçamental - uma entidade deve informar quanto ao controlo orçamental – despesa e controlo orçamental – receita.	---
Nota 8.3.1 – Modificações do orçamento – uma entidade deve apresentar as modificações ao orçamento no que diz respeito às receitas e às despesas.	---

FONTE: Elaboração própria

Anexo 20 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº25

POCAL	IPSAS nº25 – Benefícios de Empregados
BENEFÍCIOS PÓS EMPREGO	
---	<p>§42 – Uma entidade deve divulgar "(...)" :</p> <ul style="list-style-type: none"> • o acordo contratual, o acordo vinculativo ou a política declarada para debitar o custo líquido do benefício definido ou o facto de que não existe tal política; • a política para determinar a contribuição a ser paga pela entidade; • se a entidade contabilizar uma imputação do custo líquido do benefício definido de acordo com o §40, toda a informação acerca do plano como um todo de acordo com o §140-§142; • se a entidade contabilizar a contribuição a pagar do período de acordo com o §40, a informação acerca do plano como um todo exigida de acordo com os §141 (b)-€-, (j), (n), (o), (q) e 142. As outras divulgações exigidas pelo §141 não se aplicam".
---	§57 – "Uma entidade deve divulgar a quantia reconhecida como um gasto relativa a planos de contribuição definida".
---	§140 – "Uma entidade deve divulgar informação que habilite os utentes das demonstrações financeiras a avaliar a natureza dos planos de benefícios definidos e os efeitos financeiros de alterações nesses planos durante o período".
---	<p>§141 – "Uma entidade deve divulgar a informação que se segue acerca de planos de benefícios definidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a política contabilística da entidade quanto a reconhecimento de ganhos e perdas actuariais; • uma descrição geral do tipo de plano; • uma reconciliação dos saldos de abertura e encerramento do valor presente da obrigação de benefícios definidos mostrando separadamente, se aplicável, os efeitos durante o período atribuíveis a cada ponto que se segue: <ul style="list-style-type: none"> custo do serviço corrente; custo de juros; contribuições dos participantes do plano; ganhos e perdas actuariais; alterações nas taxas de câmbio de moeda estrangeira em planos mensurados numa moeda diferente da moeda de apresentação da entidade; Benefícios pagos; Custo dos serviços passados; Concentrações de entidades; Cortes; Liquidações; • uma análise da obrigação de benefícios definidos em quantias de planos que estejam totalmente não financiados e quantias decorrentes de planos que estejam total ou parcialmente financiados; • uma reconciliação dos saldos de abertura e de encerramento dos juros valores dos Ativos do plano e dos saldos de abertura e de encerramento de quaisquer direitos de reembolso reconhecidos como um ativo de acordo com o §121 mostrando separadamente, se aplicável, os efeitos durante o período atribuíveis a cada ponto que se segue: <ul style="list-style-type: none"> retorno esperado dos Ativos do plano; ganhos e perdas actuariais; alterações nas taxas de câmbio de moeda estrangeira em planos mensurados numa moeda diferente da moeda de apresentação da entidade; contribuições do empregador; contribuições dos participantes do plano; benefícios pagos; concentrações de entidades; e liquidações;

Anexo 20 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº25 (continuação)

POCAL	IPSAS nº25 – Benefícios de Empregados
BENEFÍCIOS PÓS EMPREGO	
---	<p>§141 (cont.) – “Uma entidade deve divulgar a informação que se segue acerca de planos de benefícios definidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • uma reconciliação do valor presente da obrigação de benefícios definidos constante de € e o justo valor dos ativos do plano constante de € para os ativos e passivos reconhecidos na demonstração da posição financeira, mostrando pelo menos: <ul style="list-style-type: none"> o ganhos e perdas actuariais líquidos não reconhecidos na demonstração da posição financeira; o custo dos serviços passados não reconhecido na demonstração do desempenho financeiro; qualquer quantia não reconhecida como um ativo, por causa do limite do §69(b); o justo valor à data de relato de qualquer direito de reembolso reconhecido como um ativo de acordo com o §121 (com uma breve descrição da ligação entre o direito de reembolso e a respectiva obrigação); as outras quantias reconhecidas na demonstração do desempenho financeiro; • o gasto total reconhecido na demonstração do desempenho financeiro relativamente a cada ponto que se segue, e a linha de item(ns) em que estão incluídos: <ul style="list-style-type: none"> o custo do serviço corrente; o custo de juros; o retorno esperado dos Ativos do plano; o retorno esperado de qualquer direito de reembolso reconhecido como um ativo de acordo com o §121; ganhos e perdas actuariais; custo dos serviços passados; o efeito de qualquer corte ou liquidação; o efeito do limite do §69(b); • a quantia total reconhecida na demonstração de alterações no ativo líquido/capital próprio para cada ponto dos seguintes: <ul style="list-style-type: none"> ganhos e perdas actuariais; o efeito do limite do §69(b); • para as entidades que reconheçam ganhos e perdas actuariais na demonstração de alterações no ativo líquido/capital próprio de acordo com o §107, a quantia acumulada de ganhos e perdas actuariais reconhecidas nessa demonstração; • para cada categoria importante de ativos do plano, que deve incluir, pelo menos, instrumentos de capital próprio, instrumentos de dívida, propriedade, e todos os outros ativos, a percentagem ou quantia que cada categoria importante constitui o justo valor dos ativos totais do plano;

Anexo 20 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº25 (continuação)

POCAL	IPSAS nº25 – Benefícios de Empregados
	BENEFÍCIOS PÓS EMPREGO
---	<p>§141(cont.) – “Uma entidade deve divulgar a informação que se segue acerca de planos de benefícios definidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • as quantias incluídas no justo valor dos ativos do plano relativamente a: cada categoria dos próprios instrumentos financeiros da entidade; e qualquer propriedade ocupada pela entidade, e outros ativos usados pela mesma; • uma descrição narrativa da base usada para determinar a taxa de retorno dos ativos esperada global, incluindo o efeito das principais categorias de ativos do plano; • a taxa de retorno real dos ativos do plano, assim como o retorno real sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um ativo de acordo com o §121; • os principais pressupostos actuariais usados à data de relato, incluindo, quando aplicável: <ul style="list-style-type: none"> as taxas de desconto; a base em que foi determinada a taxa de desconto; as taxas esperadas de retorno sobre quaisquer ativos do plano para os períodos apresentados nas demonstrações financeiras; as taxas esperadas de retorno para os períodos apresentados nas demonstrações financeiras sobre qualquer direito de reembolso reconhecido como um ativo de acordo com o §121; as taxas esperadas de aumentos de ordenados (e de alterações num índice ou outra variável especificada nos termos formais ou construtivos de um plano como a base para futuros aumentos de benefícios); taxas de tendência de custos médicos; quaisquer outros pressupostos actuariais usados; uma entidade deve divulgar cada pressuposto actuarial em termos absolutos (por exemplo, como uma percentagem absoluta) e não como uma margem entre percentagens diferentes ou outras variáveis; • o efeito de um aumento de um ponto de percentagem e o efeito de uma diminuição de um ponto de percentagem nas taxas assumidas de tendência de custo médico sobre: <ul style="list-style-type: none"> o agregado dos componentes do custo do serviço corrente e do custo de juros dos custos médicos pós emprego líquidos periódicos; e a obrigação acumulada de benefícios pós emprego relativa a custos médicos; <p>para as finalidades desta divulgação, todos os outros pressupostos devem ser mantidos constantes. Relativamente aos planos que operem num ambiente de alta inflação, a divulgação deve ser o efeito de um aumento ou diminuição de percentagem na taxa assumida de tendência de custo médico de uma importância similar a um ponto de percentagem num ambiente de baixa inflação;</p>

Anexo 20 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº25 (continuação)

POCAL	IPSAS nº25 – Benefícios de Empregados
BENEFÍCIOS PÓS EMPREGO	
---	<p>§141(cont.) – “Uma entidade deve divulgar a informação que se segue acerca de planos de benefícios definidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • as quantias do período anual corrente e de quatro períodos anuais anteriores de: <ul style="list-style-type: none"> o valor presente da obrigação de benefícios definidos, o justo valor dos ativos do plano e o excedente ou défice do plano; os ajustamentos de experiência decorrentes de: <ul style="list-style-type: none"> os passivos do plano expressos quer (1) como uma quantia quer (2) uma percentagem dos passivos do plano à data de relato; os ativos do plano expressos quer (1) como uma quantia quer (2) uma percentagem dos passivos do plano à data de relato. • a melhor estimativa do empregador, logo que possa ser razoavelmente determinada, das contribuições que espera pagar para o plano durante o período anual que começa após a data de relato”.

FONTE: Elaboração própria

Anexo 21 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº26

POCAL	IPSAS nº26 – Imparidade de ativos geradores de caixa
---	§114 – “Uma entidade deve divulgar os critérios desenvolvidos pela entidade para distinguir ativos geradores de caixa de Ativos não geradores de caixa”.
---	<p>§115 – “Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de ativos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a quantia de perdas por imparidade reconhecidas no excedente ou déficit durante o período e as linhas de item(ns) da demonstração de desempenho financeiro em que essas perdas por imparidade estão incluídas; • a quantia de reversões de perdas por imparidade reconhecidas no excedente ou déficit durante o período e as linhas de item(ns) da demonstração de desempenho financeiro em que essas perdas de imparidade estão revertidas”.
---	<p>§119 – “Uma entidade que relate informação por segmentos de acordo com a IPSAS 18 “Relato por Segmentos” deve divulgar o seguinte para cada segmento relatado com base no formato do relato da entidade:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a quantia de perdas por imparidade reconhecidas no excedente ou déficit durante o período; e • a quantia de reversões de perdas de imparidade reconhecidas no excedente ou déficit durante o período”.
---	<p>§120 – “Uma entidade deve divulgar o seguinte por cada perda de imparidade material reconhecida ou revertida durante o período relativa a um ativo gerador de caixa ou uma unidade geradora de caixa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • os acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento ou reversão da perda por imparidade; • a quantia da perda por imparidade reconhecida ou revertida; • relativamente a um ativo gerador de caixa: <ul style="list-style-type: none"> a natureza do ativo; e se a entidade relata informação por segmentos de acordo com a IPSAS 18, o segmento relatado a que o ativo pertence, com base no formato de relato da entidade; • relativamente a uma unidade geradora de caixa: <ul style="list-style-type: none"> uma descrição da unidade geradora de caixa (tal como se é uma linha de produtos, uma instalação, uma operação comercial, uma área geográfica, ou um segmento relatado); a quantia de perda por imparidade reconhecida ou revertida por classe de Ativos, e, se a entidade relatar informação por segmentos de acordo com a IPSAS 18, por segmento relatado com base no formato de relato da entidade; e se a agregação de ativos para identificar a unidade geradora de caixa se alterou desde a anterior estimativa da quantia recuperável da unidade geradora de caixa (se existir), uma descrição da maneira corrente e anterior de agregar Ativos e as razões para alterar a maneira por que é identificada a unidade geradora de caixa; • se a quantia recuperável do ativo for o justo valor menos custos de vender ou o seu valor de uso; • se a quantia recuperável do ativo for o justo valor menos os custos de vender, a base usada para determinar o justo valor menos os custos de vender (tal como se o justo valor fosse determinado com referência a um mercado ativo); • se a quantia recuperável for o valor de uso, a(s) taxa(s) de desconto usada(s) para a estimativa corrente e para a anterior estimativa (se existir) do valor de uso”.

Anexo 21 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº26 (continuação)

POCAL	IPSAS nº26 – Imparidade de ativos geradores de caixa
---	<p>§121 – “Uma entidade deve divulgar a informação seguinte para o agregado de perdas de imparidade e agregado de reversões de perdas por imparidade reconhecidas durante o período para as quais nenhuma informação esteja divulgada de acordo com o §120:</p> <ul style="list-style-type: none"> • as principais classes de ativos afectados por perdas por imparidade (e as principais classes de ativos afectados por reversões de perdas por imparidade); e • os principais acontecimentos e circunstâncias que conduziram ao reconhecimento das perdas por imparidade e reversões de perdas por imparidade”.
---	<p>§122 – “Uma entidade é encorajada a divulgar os principais pressupostos usados para determinar a quantia recuperável de ativos durante o período”.</p>
---	<p>§123 – “Uma entidade deve divulgar a informação exigida para cada unidade geradora de caixa relativamente à qual a quantia escriturada de ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputados a essa unidade é significativa em comparação com a quantia escriturada total de ativos intangíveis da entidade com vidas úteis indefinidas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a quantia escriturada de ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputados à unidade; • a base em que foi determinada a quantia recuperável da unidade (i.e., o valor de uso ou o justo valor menos custos de vender); • se a quantia recuperável da unidade for baseada no valor de uso; <p>uma descrição de cada pressuposto principal em que a gerência se baseou as suas projecções de fluxos de caixa relativas ao período coberto pelos mais recentes orçamentos/previsões. Os principais pressupostos são aqueles aos quais a quantia recuperável da entidade seja mais sensível;</p> <p>uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) a cada pressuposto principal, quer esse(s) valor(es) reflecta(m) experiência passada ou, se apropriado, são consistentes com fontes externas de informação e, se não, como e porque diferem da experiência passada ou de fontes externas de informação;</p> <p>o período durante o qual a gerência projectou fluxos de caixa baseados em orçamentos/previsões financeiras aprovados pela gerência e, quando for usado para a unidade geradora de caixa um período maior que cinco anos, uma explicação da razão por que se justifica esse período mais longo;</p> <p>a taxa de crescimento usada para extrapolar projecções de fluxos de caixa para além do período coberto pelos mais recentes orçamentos/previsões, e a justificação por usar tal taxa de crescimento que excede a taxa de crescimento média a longo prazo relativa aos produtos, sectores, ou país ou países em que a entidade opera, ou relativamente ao mercado a que a unidade se dedica; e</p> <p>a(s) taxa(s) de desconto aplicada(s) às projecções de fluxos de caixa;</p> • se a quantia recuperável da unidade for baseada em justos valores menos custos de vender, a metodologia para determinar o justo valor menos custos de vender. Se o justo valor menos custos de vender não for determinado usando preços de mercado observável para a unidade, deve também ser divulgada a informação seguinte: <p>uma descrição de cada pressuposto principal em que a gerência se baseou as suas projecções de fluxos de caixa relativas ao período coberto pelos mais recentes orçamentos/previsões. Os principais pressupostos são aqueles aos quais a quantia recuperável da entidade seja mais sensível;</p> <p>uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) a cada pressuposto principal, quer esse(s) valor(es) reflecta(m) experiência passada ou, se apropriado, são consistentes com fontes externas de informação e, se não, como e porque diferem da experiência passada ou de fontes externas de informação;</p>

Anexo 21 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº26 (continuação)

POCAL	IPSAS nº26 – Imparidade de ativos geradores de caixa
---	<p>§123 (cont.) – “Uma entidade deve divulgar a informação exigida para cada unidade geradora de caixa relativamente à qual a quantia escriturada de ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputados a essa unidade é significativa em comparação com a quantia escriturada total de ativos intangíveis da entidade com vidas úteis indefinidas:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se uma alteração razoavelmente possível num pressupostos principal em que a gerência baseou a sua determinação da quantia recuperável da unidade fizesse com que a quantia escriturada da unidade excedesse a sua quantia recuperável; • a quantia pela qual a quantia recuperável da unidade excederia a sua quantia escriturada; • o valor atribuído ao pressupostos principal; e • a quantia pela qual o valor atribuído ao pressupostos principal tem de se alterar após a incorporação de quaisquer efeitos consequências dessa alteração sobre as outras variáveis usadas para mensurar a quantia recuperável, a fim de a quantia recuperável da unidade ser igual à sua quantia escriturada”.
	<p>§124 – “Se algumas ou toda a quantia escriturada de ativos intangíveis com vida útil indefinida for imputada a várias unidades geradores de caixa, e a quantia assim imputada a cada unidade não é significativa em comparação com a quantia escriturada total da entidade de ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas, esse facto deve ser divulgado, juntamente com a quantia escriturada agregada de ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputados a essas unidades. Além disso, se a quantia recuperável de qualquer dessas unidades forma baseadas no(s) mesmo(s) pressuposto(s) principal(ais) e a quantia escriturada agregada de ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputados aos mesmos for significativa em comparação com a quantia escriturada agregada de ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas, uma entidade deve divulgar esse facto, juntamente com:</p> <ul style="list-style-type: none"> • a quantia escriturada agregada de ativos intangíveis com vidas úteis indefinidas imputados a essas unidades; • uma descrição do(s) principal(is) pressuposto(s); • uma descrição da abordagem da gerência para determinar o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) principal(is) pressuposto(s), que esse(s) valor(es) reflectam experiência passada quer, se apropriado, sejam consistente(s) com fontes externas de informação e, se não, como e porquê eles diferem da experiência passada ou de fontes externas de informação; • se uma razoavelmente possível alteração no(s) principal(is) pressuposto(s) fariam com que o agregado das quantias escrituradas das anuidades excedem o agregado das suas quantias recuperáveis: a quantia pela qual o agregado das quantias recuperáveis das unidades excederia o agregado das suas quantias escrituradas; o(s) valor(es) atribuído(s) aos(s) principal(is) pressuposto(s); e a quantia pela qual o(s) valor(es) atribuído(s) ao(s) principal(is) pressuposto(s) tem de mudar, após a incorporação de quaisquer efeitos consequências da alteração nas outras variáveis usadas para mensurar a quantia recuperável, a fim de que o agregado das quantias recuperáveis das unidades seja igual ao agregado das suas quantias escrituradas”.

FONTE: Elaboração própria

Anexo 22 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº30

POCAL	IPSAS nº30 – Instrumentos financeiros: divulgações
<p>Nota 8.2.17, NBDR – Relativamente aos elementos que fazem parte das contas de “Títulos negociáveis” e “Outras aplicações de tesouraria, a entidade deve indicar, quando for praticável, a natureza da entidade, quantidade e valor de balanço.</p>	<p>§10 – <i>“Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras avaliar o significado dos instrumentos financeiros para a sua posição financeira e desempenho”.</i></p>
<p>Nota 8.2.18, NBDR – <i>“Discriminação da conta “Outras aplicações financeiras”, com indicação, quando aplicável, da natureza, entidades., quantidades, valores nominais e valores de balanço”.</i></p>	<p>§38 – <i>“Uma entidade deve divulgar informação que permita aos utentes das demonstrações financeiras avaliar a extensão e os riscos provenientes dos instrumentos financeiros que a entidade está exposta até ao final do período de relato”.</i></p>

FONTE: Elaboração própria

Anexo 23 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº31

POCAL	IPSAS nº31 – Ativos intangíveis
<p>Nota 8.2.7, das NBDR – Uma entidade deve divulgar os “Movimentos ocorridos nas rubricas do ativo imobilizado, constantes do balanço e nas respectivas amortizações e provisões, (...)”, bem como na Nota 8.2.8 – Para cada uma das rubricas referidas na nota 8.2.7, deverá ser desagregada de modo que sejam evidenciadas as informações: “(...) descrição do ativo imobilizado (...)”, indicação dos valores dos bens adquiridos em estado de uso, datas de aquisição e de reavaliação, valores de aquisição, ou outro valor contabilístico na sua falta, e valores de reavaliação, taxas de amortização, amortizações do exercício e acumuladas, alienações, transferências e abates de elementos do ativo imobilizado, no exercício, devidamente justificados, valores líquidos dos elementos do ativo imobilizado”.</p>	<p>§117 – “Uma entidade deve divulgar o seguinte para cada classe de ativos intangíveis, distinguindo entre os ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se as vida úteis são indefinidas ou finitas e, se forem finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas; • os métodos de amortização usados para ativos intangíveis com vidas úteis finitas; • a quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no final do período; • o(s)item(ns) de linha do mapa de desempenho financeiro em que qualquer amortização de ativos intangíveis é incluído; • uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando: <ul style="list-style-type: none"> adições, indicando separadamente os provenientes de desenvolvimento interno e as adquiridas separadamente; ativos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda em conformidade com as normas contabilísticas internacionais ou nacionais que lidam com os ativos não correntes detidos para venda e operações descontinuadas e outras alienações; aumentos ou diminuições durante o período resultantes de revalorizações segundo os §74, §84 e § 85 (se houver); perdas de imparidade reconhecidas em superavit ou deficit durante o período, em conformidade comas IPSAS 21 ou IPSAS 26 (se houver); perdas por imparidade revertidas em superavit ou deficit durante o período, em conformidade com a IPSAS 21 ou IPSAS 26 (se houver); qualquer amortização reconhecida durante o período; diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras em moeda de apresentação, e sobre a tradução de uma operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade; outras alterações na quantia escriturada durante o período”.

Anexo 23 – Divulgações exigidas pelo POCAL e pela IPSAS nº31 (continuação)

POCAL	IPSAS nº31 – Ativos intangíveis
---	<p>§121 – “Uma entidade deve também divulgar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • para um ativo intangível avaliado como tendo uma vida útil indefinida, a quantia escriturada desse ativo e as razões que fundamentam a avaliação de uma vida útil indefinida. Ao apresentar estas razões, a entidade deve descrever o factor(es) que desempenhou um papel significativo na determinação de que o ativo tem uma vida útil indefinida; • uma descrição, a quantia escriturada e o período de amortização restante de qualquer ativo intangível individual que seja material para as demonstrações financeiras da entidade; • para os ativos intangíveis adquiridos por meio de uma transacção de não-troca e reconhecidos inicialmente ao justo valor: <ul style="list-style-type: none"> o justo valor inicialmente reconhecido para estes ativos; a sua quantia escriturada; e se são mensurados após o reconhecimento segundo o modelo do custo ou o modelo de revalorização; • a existência e o valor contabilístico dos ativos intangíveis cuja titularidade é restrita e os valores contabilísticos de ativos intangíveis dados como garantia de passivos; • o montante dos compromissos contratuais para aquisição dos ativos intangíveis”.
---	<p>§123 – “Se os ativos intangíveis forem contabilizados por quantias revalorizadas, uma entidade deve divulgar o seguinte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • por cada classe de ativos intangíveis: <ul style="list-style-type: none"> a data efectiva da revalorização; a quantia escriturada de Ativos intangíveis revalorizados; a quantia escriturada que teria sido reconhecida se a classe revalorizada de ativos intangíveis tivesse sido mensurada após o reconhecimento utilizando o modelo do custo no §73; • o montante do excedente de revalorização relacionada com ativos intangíveis no início e no fim do período coberto pelo relato, indicando as alterações durante o período e quaisquer restrições na distribuição do sado aos proprietários; e • os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos ativos”.
---	<p>§125 – “Uma entidade deve divulgar a quantia agregada do dispêndio de pesquisa e desenvolvimento reconhecido como um gasto durante o período”.</p>
---	<p>§127 – “Uma entidade é aconselhada, mas não obrigada, a divulgar a seguinte informação:</p> <ul style="list-style-type: none"> • uma descrição de qualquer ativo intangível inteiramente amortizado que ainda está em uso; • uma breve descrição de ativos intangíveis significativos controlados pela entidade mas não reconhecidos como ativos porque não satisfazem os critérios de reconhecimento nesta Norma”.
<p>Nota 8.2.6 – “Comentário às contas 431 – Despesas de investigação e 432 – Despesas de investigação e de desenvolvimento”.</p>	---

FONTE: Elaboração própria