



Contabilidade Pública

Parte 3 –Normas IPSAS 1 a 3

Lúcia Lima Rodrigues

IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras

- Esta norma baseia-se na IAS 1. Também a NCRF 1 do SNC se baseia na IAS 1 do IASB.
- Principais diferenças:
 - A IAS 1 permite a apresentação quer da demonstração da variação de todas as rubricas dos capitais próprios, quer a demonstração do resultado integral. A IPSAS 1 apenas permite a demonstração da variação do património líquido;
 - A IPSAS 1 tem um comentário sobre a responsabilidade de apresentação das demonstrações financeiras, a IAS 1 não tem (parágrafos 19-20);
 - A IPSAS 1 não impede os conceitos de gastos e rendimentos extraordinários, a IAS 1 impede.

Responsabilidade pelas demonstrações financeiras (§§19-20)

- 19.** A responsabilidade pela preparação e apresentação de demonstrações financeiras varia de jurisdição para jurisdição. Além disso, uma jurisdição pode distinguir entre quem é responsável pela elaboração das demonstrações financeiras e quem é responsável pela sua aprovação ou apresentação. São exemplos de pessoas ou de cargos que podem ser responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras de entidades individuais (tais como departamentos governamentais ou seus equivalentes), o indivíduo que preside à entidade (o presidente ou o diretor geral) ou o diretor de um departamento financeiro central (ou o diretor da contabilidade).
- 20.** A responsabilidade pela preparação de demonstrações financeiras consolidadas do governo como um todo é geralmente uma responsabilidade conjunta do departamento financeiro central e do ministério das finanças (ou equivalente).

BALANÇO – STATEMENT OF FINANCIAL POSITION

(in thousands of currency units)

	20X2	20X1
ASSETS		
Current assets		
Cash and cash equivalents	X	X
Receivables	X	X
Inventories	X	X
Prepayments	X	X
Other current assets	X	X
	X	X
Non-current assets		
Receivables	X	X
Investments in associates	X	X
Other financial assets	X	X
Infrastructure, plant and equipment	X	X
Land and buildings	X	X
Intangible assets	X	X
Other non-financial assets	X	X
	X	X
Total assets		
	X	X

LIABILITIES**Current liabilities**

Payables	X	X
Short-term borrowings	X	X
Current portion of long-term borrowings	X	X
Short-term provisions	X	X
Employee benefits	X	X
Superannuation	X	X
	X	X

Non-current liabilities

Payables	X	X
Long-term borrowings	X	X
Long-term provisions	X	X
Employee benefits	X	X
Superannuation	X	X
	X	X
Total liabilities		

Net assets

--	-------------	-------------

NET ASSETS/EQUITY

Capital contributed by		
Other government entities	X	X
Reserves	X	X
Accumulated surpluses/(deficits)	X	X
Minority interest	X	X
Total net assets/equity		

Public Sector Entity—Statement of Financial Performance for the Year Ended December 31, 20X2

(Illustrating the Classification of Expenses by Function)

(in thousands of currency units)

	20X2	20X1
Revenue		
Taxes	X	X
Fees, fines, penalties, and licenses	X	X
Revenue from exchange transactions	X	X
Transfers from other government entities	X	X
Other revenue	X	X
Total revenue	<u>X</u>	<u>X</u>

Expenses

General public services	(X)	(X)
Defense	(X)	(X)
Public order and safety	(X)	(X)
Education	(X)	(X)
Health	(X)	(X)
Social protection	(X)	(X)
Housing and community amenities	(X)	(X)
Recreational, cultural, and religion	(X)	(X)
Economic affairs	(X)	(X)
Environmental protection	(X)	(X)
Other expenses	(X)	(X)
Finance costs	(X)	(X)
Total expenses	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Share of surplus of associates*	<u>X</u>	<u>X</u>
Surplus/(deficit) for the period	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
Attributable to:		
Owners of the controlling entity	X	X
Minority interests	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>

**Public Sector Entity—Statement of Financial Performance for the Year Ended
December 31, 20X2**

(Illustrating the Classification of Expenses by Nature)
(in thousands of currency units)

	20X2	20X1
Revenue		
Taxes	X	X
Fees, fines, penalties, and licenses	X	X
Revenue from exchange transactions	X	X
Transfers from other government entities	X	X
Other revenue	X	X
Total Revenue	<u>X</u>	<u>X</u>
Expenses		
Wages, salaries, and employee benefits	(X)	(X)
Grants and other transfer payments	(X)	(X)
Supplies and consumables used	(X)	(X)
Depreciation and amortization expense	(X)	(X)
Impairment of property, plant, and equipment*	(X)	(X)
Other expenses	(X)	(X)
Finance costs	(X)	(X)
Total Expenses	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Share of surplus of associates	<u>X</u>	<u>X</u>
Surplus/(deficit) for the period	<u><u>X</u></u>	<u><u>X</u></u>
Attributable to:		
Owners of the controlling entity	X	X
Minority interest	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Public Sector Entity—Statement of Changes in Net Assets/Equity for the Year Ended December 31, 20X1

(in thousands of currency units)	Attributable to owners of the controlling entity					Minority interest	Total net assets/equity
	Contributed Capital	Other Reserves ⁴	Translation Reserve	Accumulated Surpluses/ (Deficits)	Total		
Balance at December 31, 20X0	X	X	(X)	X	X	X	X
Changes in accounting policy				(X)	(X)	(X)	(X)
Restated balance	X	X	(X)	X	X	X	X
Changes in net assets/equity for 20X1							
Gain on property revaluation		X			X	X	X
Loss on revaluation of investments		(X)			(X)	(X)	(X)
Exchange differences on translating foreign operations			(X)		(X)	(X)	(X)
Net revenue recognized directly in net assets/equity		X	(X)		X	X	X
Surplus for the period				X	X	X	X
Total recognized revenue and expense for the period		X	(X)	X	X	X	X

⁴ Other reserves are analyzed into their components, if material.

A IPSAS 2 – Demonstração de Fluxos de Caixa

- Tal como a NCRF 2 - Demonstração de Fluxos de Caixa, a IPSAS 2 baseia-se na IAS 7
- As maiores diferenças entre as duas normas são:
 - Quando o método direto for usado, a IPSAS 2 prevê e encoraja a reconciliação de eventuais défices e superávits nas atividades operacionais com os fluxos de caixa. Esta reconciliação pode ser apresentada na própria demonstração de fluxos de caixa ou no anexo às demonstrações financeiras (§ 29)
 - Uma entidade deve divulgar, juntamente com um comentário do órgão de gestão no anexo às demonstrações financeiras, os saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa detidos mas que não estejam disponíveis para utilização

Public Sector Entity—Consolidated Cash Flow Statement for Year Ended December 31 20X2 (In Thousands of Currency Units)

	(in thousands of currency units)	20X2	20X1
CASH FLOWS FROM OPERATING ACTIVITIES			
Receipts			
Taxation		X	X
Sales of goods and services		X	X
Grants		X	X
Interest received		X	X
Other receipts		X	X
Payments			
Employee costs		(X)	(X)
Superannuation		(X)	(X)
Suppliers		(X)	(X)
Interest paid		(X)	(X)
Other payments		(X)	(X)
Net cash flows from operating activities		<u>X</u>	<u>X</u>

CASH FLOWS FROM INVESTING ACTIVITIES

Purchase of plant and equipment	(X)	(X)
Proceeds from sale of plant and equipment	X	X
Proceeds from sale of investments	X	X
Purchase of foreign currency securities	(X)	(X)
Net cash flows from investing activities	(X)	(X)

CASH FLOWS FROM FINANCING ACTIVITIES

Proceeds from borrowings	X	X
Repayment of borrowings	(X)	(X)
Distribution/dividend to government	(X)	(X)
Net cash flows from financing activities	X	X
Net increase/(decrease) in cash and cash equivalents	X	X
Cash and cash equivalents at beginning of period	X	X
Cash and cash equivalents at end of period	X	X

A IPSAS 3 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros

- Resulta diretamente da IAS 8 (2003). A norma correspondente no SNC é a NCRF 4
- A IPSAS 3 é idêntica à IAS 8; a única diferença assinalável é que por não fazer sentido no setor público, a IPSAS 3 não exige divulgações sobre ajustes básicos ou diluídos no lucro por ação, ao contrário do que acontece na IAS 8

A IPSAS 3 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros

Alterações nas políticas contabilísticas

A entidade deve alterar as políticas contabilísticas apenas se a alteração:

- a) For exigida por uma IPSAS; ou
- b) Resultar em demonstrações financeiras que proporcionam informação fiável e mais relevante sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos e condições sobre a posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade.

A alteração de política contabilística deve ser aplicada retrospectivamente, o que significa que a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do património líquido afetado do período anterior mais antigo apresentado e as outras quantias comparativas divulgadas de cada período anterior apresentado como se a nova política tivesse sido sempre aplicada.

A IPSAS 3 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros

A alteração nas estimativas contabilísticas

As incertezas relacionadas com a prestação de serviços públicos leva a que muitos elementos das demonstrações financeiras não sejam mensurados com precisão mas apenas podem ser estimados, como é o caso:

- a) Receita fiscal devida ao Estado;
- b) Dívidas incobráveis provenientes de impostos ou serviços não cobrados;
- c) Obsolescência de inventários;
- d) O justo valor de ativos ou passivos financeiros;
- e) A vida útil dos ativos depreciáveis;
- f) Obrigações respeitantes a garantias.

As estimativas podem necessitar de ser revistas se ocorrerem alterações respeitantes às circunstâncias em que foi baseada a estimativa ou em consequência de uma nova informação ou de mais experiência. Pela sua natureza, a revisão de uma estimativa não se relaciona com períodos anteriores e não é a correção de um erro. Uma alteração numa estimativa contabilística deve ser reconhecida prospectivamente incluindo os efeitos no resultado:

- a) Do período, se a alteração afetar apenas esse período;
- b) Do período e períodos futuros, se a alteração afetar ambos.

A IPSAS 3 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros

Erros

Uma entidade deve corrigir erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações após a sua descoberta:

- a) Reexpressando as quantias comparativas dos períodos anteriores apresentados em que tenha ocorrido erro;
- a) Se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, reexpressando os saldos de abertura dos ativos, passivos e património líquido para o período mais antigo apresentado.

Retrospective Restatement of Errors

- IG1. During 20X2, the entity discovered that revenue from income taxes was incorrect. Income taxes of CU³6,500 that should have been recognized in 20X1 were incorrectly omitted from 20X1 and recognized as revenue in 20X2.
- IG2. The entity's accounting records for 20X2 show revenue from taxation of CU60,000 (including the CU6,500 taxation that should have been recognized in opening balances), and expenses of CU86,500.
- IG3. In 20X1, the entity reported:

	CU
Revenue from taxation	34,000
User charges	3,000
Other operating revenue	30,000
Total revenue	<u>67,000</u>
Expenses	<u>(60,000)</u>
Surplus	<u>7,000</u>

- IG4. 20X1 opening accumulated surplus was CU20,000, and closing accumulated surplus was CU27,000.
- IG5. The entity had no other revenue or expenses.
- IG6. The entity had CU5,000 of contributed capital throughout, and no other components of net assets/equity except for accumulated surplus.

Public Sector Entity Statement of Financial Performance

	20X2	(restated) 20X1
	CU	CU
Revenue from taxation	53,500	40,500
User charges	4,000	3,000
Other operating revenue	40,000	30,000
Total revenue	<u>97,500</u>	<u>73,500</u>
Expenses	<u>(86,500)</u>	<u>(60,000)</u>
Surplus	<u><u>11,000</u></u>	<u><u>13,500</u></u>

Public Sector Entity X Statement of Changes in Equity

	Contributed capital	Accumulated Surpluses	Total
	CU	CU	CU
Balance at 31 December 20X0	5,000	20,000	25,000
Surplus for the year ended December 31, 20X1 as restated	–	13,500	13,500
Balance at 31 December 20X1	5,000	33,500	38,500
Surplus for the year ended 31 December 20X2	–	11,000	11,000
Balance at 31 December 20X2	5,000	44,500	49,500

Extracts from Notes to the Financial Statements

1. Revenue from taxation of CU6,500 was incorrectly omitted from the financial statements of 20X1. The financial statements of 20X1 have been restated to correct this error. The effect of the restatement on those financial statements is summarized below. There is no effect in 20X2.

	Effect on 20X1
	CU
Increase revenue	6,500
Increase in surplus	6,500
Increase in debtors	6,500
Increase in net assets/equity	6,500

Change in Accounting Policy with Retrospective Application

- IG7. During 20X2, the entity changed its accounting policy for the treatment of borrowing costs that are directly attributable to the acquisition of a hydro-electric power station that is under construction. In previous periods, the entity had capitalized such costs. The entity has now decided to expense, rather than capitalize them. Management judges that the new policy is preferable, because it results in a more transparent treatment of finance costs and is consistent with local industry practice, making the entity's financial statements more comparable.
- IG8. The entity capitalized borrowing costs incurred of CU2,600 during 20X1 and CU5,200 in periods prior to 20X1. All borrowing costs incurred in previous years with respect to the acquisition of the power station were capitalized.
- IG9. The accounting records for 20X2 show surplus before interest of CU30,000; and interest expense of CU3,000 (which relates only to 20X2).

IG10. The entity has not recognized any depreciation on the power station because it is not yet in use.

IG11. In 20X1, the entity reported:

	CU
Surplus before interest	18,000
Interest expense	—
Surplus	<u>18,000</u>

IG12. 20X1 opening accumulated surpluses was CU20,000 and closing accumulated surpluses was CU38,000.

IG13. The entity had CU10,000 of contributed capital throughout, and no other components of net assets/equity except for accumulated surplus.

Public Sector Entity Statement of Financial Performance

	20X2	(restated) 20X1
	CU	CU
Surplus before interest	30,000	18,000
Interest expense	(3,000)	(2,600)
Surplus	<u>27,000</u>	<u>15,400</u>

Public Sector Entity Statement of Changes in Net Assets/Equity

	Contributed capital	(restated) Accumulated Surplus	Total
	CU	CU	CU
Balance at 31 December 20X0 as previously reported	10,000	20,000	30,000
Change in accounting policy with respect to the capitalization of interest (Note 1)	–	(5,200)	(5,200)
Balance at 31 December 20X0 as restated	10,000	14,800	24,800
Surplus for the year ended 31 December 20X1 (restated)	–	15,400	15,400
Balance at 31 December 20X1	10,000	30,200	40,200
Surplus for the year ended 31 December 20X2	–	27,000	27,000
Closing at 31 December 20X2	10,000	57,200	67,200

Extracts from Notes to the Financial Statements

1. During 20X2, the entity changed its accounting policy for the treatment of borrowing costs related to a hydro-electric power station. Previously, the entity capitalized such costs. They are now written off as expenses as incurred. Management judges that this policy provides reliable and more relevant information, because it results in a more transparent treatment of

finance costs and is consistent with local industry practice, making the entity's financial statements more comparable. This change in accounting policy has been accounted for retrospectively, and the comparative statements for 20X1 have been restated. The effect of the change on 20X1 is tabulated below. Opening accumulated surpluses for 20X1 have been reduced by CU5,200, which is the amount of the adjustment relating to periods prior to 20X1.

Effect on 20-1

(Increase) in interest expense

CU

(2,600)

(Decrease) in surplus

(2,600)

Effect on periods prior to 20-1

(Decrease) in surplus

(5,200)

(Decrease) in assets in the course of construction and in accumulated surplus

(7,800)

A IPSAS 3 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros

Estimativas contabilísticas

- **Um ativo tangível foi adquirido em 2/1/20x1 por 36000€. A vida útil era então estimada em 6 anos. Não há valor residual e a depreciação deve ser efetuada pelo método das quotas constantes. No início de 20x3, a vida útil remanescente foi estimada em 3 anos.**
- **Qual o valor da depreciação para cada um dos anos em análise (20x1 a 20x5)?**

