

Contabilidade Pública
Normas IPSAS 4- 21
(cont.)

Lúcia Lima Rodrigues

A IPSAS 4 – Os Efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio

- É uma adaptação para o setor público da norma IAS 21. A NCRF 23 com o mesmo título é a norma correspondente no SNC
- A única diferença entre a norma do IASB e a do IPSASB, é que a IPSAS 4 contém uma disposição transitória adicional permitindo que a entidade, quando faz a adoção pela primeira vez das IPSAS e da base do acréscimo, considere as diferenças de transposição acumuladas existentes à data da primeira adoção como zero (§ 67)
- Esta medida de transição é uma adaptação da IFRS 1 - Primeira Adoção das IFRS.

A IPSAS 5 – Custos de Empréstimos Obtidos

- É adaptada da IAS 23. A NCRF correspondente é a NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos
- Quando um ativo leva um período substancial de tempo para ficar pronto para o uso pretendido, e a empresa contrai **um empréstimo que é diretamente atribuível** à sua aquisição, construção ou produção, os custos dos empréstimos obtidos **podem** ser incluídos no custo do ativo (juros).
- A capitalização dos custos dos empréstimos deve cessar quando estão concluídas as atividades necessárias para preparar o ativo para o seu uso pretendido ou para venda.

A IPSAS 6 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas

- Esta norma é adaptada da norma IAS 27, com o mesmo título. A norma do SNC correspondente é a NCRF 15 - Investimentos em Subsidiárias e Consolidação

Foi revogada pela IPSAS 34 Demonstrações financeiras separadas e IPSAS 35 Demonstrações financeiras consolidadas

IPSAS 7 – Investimentos em associadas

IPSAS 8 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos

- Esta norma é uma adaptação ao setor público da IAS 28, com o mesmo título. A NCRF 13 do SNC tem por base quer a IAS 31 — Interesses em Empreendimentos Conjuntos quer a IAS 28 — Investimentos em Associadas
- Revogada pelas IPSAS 36, Investimentos em Associadas e empreendimentos conjuntos; e
- IPSAS 37, Acordos conjuntos;
- Existe ainda uma norma só com divulgações associadas a estas normas: IPSAS 38, Disclosure of Interests in Other Entities

A IPSAS 9 – Rédito de Transações com Troca

- Esta norma é uma adaptação da IAS 18 – Rédito. A NCRF correspondente no SNC é a NCRF 20, com o mesmo título da IAS 18
- O título da norma do IPSAB indica que esta norma deverá ser adotada quando as transações são com troca
- No setor público muitas das transações são sem troca que são tratadas em norma específica
- A alteração no título é a única diferença significativa

A IPSAS 10 – Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias

- Esta norma não é obrigatória nem no IASB nem no IPSAB dado que o contexto atual é de baixas taxas de inflação
- Também não foi transposta para o SNC
- As diferenças são relacionadas com exemplo de aplicação dos métodos de contabilidade de inflação

A IPSAS 11 – Contratos de Construção

- A IPSAS 11 baseia-se na IAS 11 com o mesmo nome.
No SNC: a NCRF 19 - Contratos de Construção
- Principais diferenças são:
 - A IPSAS 11 inclui o conceito de acordos vinculativos de construção que não tenham a forma legal
 - A IPSAS 11 incluiu ainda contratos de construção baseados no custo e não comerciais
 - A IPSAS 11 incluiu um exemplo para ilustrar a aplicação da norma a contratos de construção não-comerciais

Noncommercial Contracts

- IG7. The Department of Works and Services (the construction contractor) has a contract to build a bridge for the Department of Roads and Highways. The Department of Works and Services is funded by appropriation. The construction contract identifies construction requirements, including anticipated costs, technical specifications, and timing of completion, but does not provide for any recovery of construction costs directly from the Department of Roads and Highways. The construction contract is a key management planning and accountability document attesting to the design and construction qualities of the bridge. It is used as input in assessing the performance of the contracting parties in delivering services of agreed technical specification within projected cost parameters. It is also used as input to future cost projections.
- IG8. The initial estimate of contract costs is 8,000. It will take three years to build the bridge. An aid agency has agreed to provide funding of 4,000, being half of the construction costs – this is specified in the construction contract.
- IG9. By the end of Year 1, the estimate of contract costs has increased to 8,050. The aid agency agrees to fund half of this increase in estimated costs.
- IG10. In Year 2, the Government on the advice of the Department of Roads and Highways approves a variation resulting in estimated additional contract costs of 150. The aid agency agrees to fund 50% of this variation. At the end of Year 2, costs incurred include 100 for standard materials stored at the site to be used in Year 3 to complete the project.
- IG11. The Department of Works and Services determines the stage of completion of the contract by calculating the proportion that contract costs incurred for work performed to date bear to the latest estimated total contract costs.
- IG12. A summary of the financial data during the construction period is as follows:

	Year 1	Year 2	Year 3
Initial amount of revenue agreed in contract	4,000	4,000	4,000
Variation	–	100	100
Total Contract Revenue	4,000	4,100	4,100
Contract costs incurred to date	2,093	6,168	8,200
Contract costs to complete	5,957	2,032	–
Total estimated contract costs	8,050	8,200	8,200
Stage of completion	26%	74%	100%

The stage of completion for Year 2 (74%) is determined by excluding from contract costs incurred for work performed to date the 100 for standard materials stored at the site for use in Year 3.

The amounts of contract revenue and expenses recognized in the statement of financial performance in the three years are as follows:

	To Date	Recognized in prior years	Recognized in current year
Year 1			
Revenue ($4,000 \times .26$)	1,040		1,040
Expenses ($8,050 \times .26$)	2,093		2,093
Year 2			
Revenue ($4,100 \times .74$)	3,034	1,040	1,994
Expenses ($8,200 \times .74$)	6,068	2,093	3,975
Year 3			
Revenue ($4,100 \times 1.00$)	4,100	3,034	1,066
Expenses ($8,200 \times 1.00$)	8,200	6,068	2,132

A IPSAS 12 – Inventários

- Esta norma é baseada na IAS 2, com o mesmo título. A norma equivalente no SNC é a NCRF 18
- Principais diferenças:
 - esta norma reconhece que no setor público alguns inventários são distribuídos sem custo ou por um custo nominal
 - Quando os inventários são adquiridos através de uma transação sem troca, o seu custo seja o seu justo valor à data de aquisição
 - Quando os inventários são fornecidos sem custo ou por um valor simbólico, devem ser avaliados na mesma pelo mais baixo do custo de aquisição ou do valor realizável líquido

A IPSAS 13 – Locações

- Baseia-se IAS 17, com o mesmo título. A norma do SNC correspondente é a NCRF 9
- A mais significativa é um conjunto de orientações para a implementação que ilustra:
 - A classificação de uma locação
 - O tratamento de uma locação financeira por um locatário
 - O tratamento de uma locação financeira por um locador, e o cálculo dos juros e a taxa implícita no contrato de locação financeira

=> Estes apoios visam apoiar a administração pública na aplicação do princípio da substância sobre a forma, pouco interiorizado no setor público

A IPSAS 14 – Acontecimentos Após a Data do Balanço

- Baseia-se na IAS 10, com o mesmo título. No SNC, a NCRF 24 trata esta matéria
- Principais diferenças:
 - A IPSAS 14 chama a atenção que, quando o pressuposto da continuidade não é o mais adequado, é necessário **julgamento** para determinar o impacto dessa mudança sobre o valor contabilístico dos ativos e passivos reconhecidos nas demonstrações financeiras (§ 22)

A IPSAS 14 – Acontecimentos Após a Data do Balanço

- Principais diferenças:
 - A IPSAS 14 contém um comentário adicional sobre a determinação da data de autorização para emissão (§ § 6, 7 e 8): a data em que as demonstrações foram aprovadas pelo indivíduo ou órgão com autoridade para finalizar essas demonstrações financeiras para emissão
 - A IPSAS 14 contém uma definição de data de relato e a IAS 10 não (ver § 6: é o último dia do período de relato ao qual se referem as demonstrações financeiras)

A IPSAS 14 – Acontecimentos Após a Data do Balanço

Acontecimentos após a data do Balanço

São aqueles acontecimentos, favoráveis e desfavoráveis, que ocorram entre a **data do balanço** e a **data em que as DF's forem autorizadas para emissão**, do órgão de gestão.

Dois tipos de acontecimentos:

- Aqueles que proporcionem prova de condições que existam à data do balanço (**acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos**);
- Aqueles que sejam indicativos de condições que surgiram após a data do balanço (**acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos**).

Acontecimentos após a data do balanço que dão lugar a ajustamentos

Exemplos:

- Informação acerca de sentença judicial que confirma a obrigação presente (significa ajustar/criar provisão);
- Receção de informação após balanço que indique que um ativo estava em imparidade à data do balanço (ou quantia necessita ser ajustada) – ex: falência de um cliente; venda de inventários após data do balanço pode dar evidência acerca do valor realizável líquido à data do balanço;
- Descoberta de fraudes ou erros que mostrem que as DF's estão incorretas.

Acontecimentos após a data do balanço que não dão lugar a ajustamentos

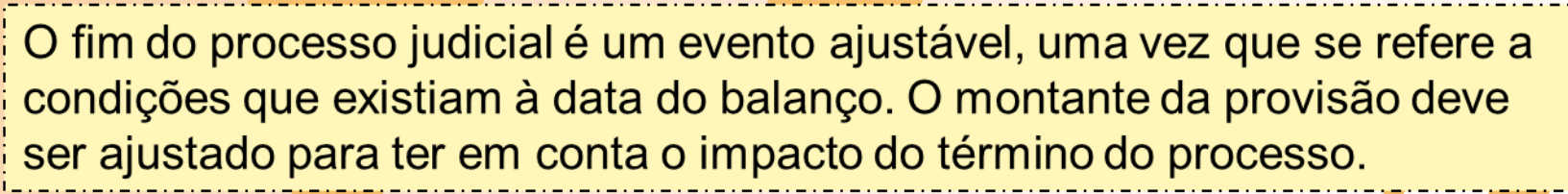
Exemplos:

- Declínio do valor de mercado dos investimentos entre a data de balanço e a data em que foi autorizada a emissão das DF's.
- Se uma entidade declara dividendos aos detentores do capital próprio após data de balanço e antes da emissão das DF's, não deve reconhecer os dividendos como passivo (não é obrigação presente à data de balanço).

A IPSAS 14 – Acontecimentos Após a Data do Balanço

Como devem as seguintes situações ser tratadas?

1. A entidade pública EP detém uma provisão, à data do balanço, relativa aos custos associados com um processo judicial em curso. Entre a data de relato e a data de autorização de emissão das demonstrações financeiras para publicação, o processo teve o seu término.



O fim do processo judicial é um evento ajustável, uma vez que se refere a condições que existiam à data do balanço. O montante da provisão deve ser ajustado para ter em conta o impacto do término do processo.

Outro exemplo

2. Entre a data de relato e a data de autorização de emissão das demonstrações financeiras, a entidade pública C recebe uma notificação de um processo instaurado contra si, por parte de um trabalhador, relativo a um acidente de trabalho ocorrido após a data do balanço.



Este evento não é ajustável, dado tratar-se de uma condição que não existia à data do balanço. Se o montante do processo é materialmente relevante, então será obrigatória a divulgação nas demonstrações financeiras do ano.

A IPSAS 15- Instrumentos Financeiros

- Esta norma foi substituída pela IPSAS 28, Instrumentos Financeiros: Apresentação; pela IPSAS 29, Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, e pela IPSAS 30, Instrumentos Financeiros: Divulgação

A IPSAS 16 – Propriedades de Investimento

- Baseia-se na IAS 40 com o mesmo título. A NCRF 11 é a que trata esta matéria no SNC
- Principais diferenças:
 - **A IPSAS 16 exige que as propriedades de investimento sejam inicialmente mensurados pelo custo e especifica que, quando um ativo é adquirido sem custo ou por um valor simbólico, o seu custo é o justo valor na data de aquisição. A IAS 40 não trata esta situação**
 - **Há um comentário adicional para deixar claro que a IPSAS 16 não se aplica a propriedades detidas para prestar um serviço social que também geram entradas de caixa. Essas propriedades são contabilizadas de acordo com a IPSAS 17 - Ativos fixos tangíveis**

Propriedades de Investimento

- Propriedade (terreno ou edifício) detida (pelo proprietário ou pelo locatário) com vista a obter rendas ou para valorização do capital, ou para ambas as finalidades
 - Não pode ser utilizado na produção de bens e serviços ou para finalidades administrativas
 - Não pode ser vendido no curso ordinário da atividade da entidade pública

Mensuração

- **Inicialmente** ao custo que inclui o seu preço de compra; os custos de transação; outros custos atribuíveis (serviços legais, impostos). Se construído o seu valor será aquele à data em que a construção ou desenvolvimento fique concluído
- Mensuração subsequente:
- A entidade deverá escolher a sua política contabilística para mensurar posteriormente as suas propriedades de investimento:
 - Modelo do Custo
 - Modelo do Justo Valor
- A aplicar a todas as propriedades de investimento
- É altamente improvável que uma alteração do modelo de justo valor para o modelo do custo resulte numa apresentação mais apropriada.

A IPSAS 17 Ativos Fixos Tangíveis

- Baseia-se na IAS 16 com o mesmo título. A norma equivalente no SNC é a NCRF 7 — Activos Fixos Tangíveis
- Principais diferenças:
 - A IPSAS 17 não exige nem proíbe o reconhecimento de bens do património histórico ('heritage assets'). A IAS 16 não tem esta matéria
 - A IAS 16 requer que os bens do ativo fixo tangível sejam inicialmente mensurados pelo custo. A IPSAS 17 estabelece que quando o item é adquirido, sem nenhum custo, ou por um custo nominal, o seu custo é o justo valor na data em que é adquirido

A IPSAS 17 Ativos Fixos Tangíveis

- Principais diferenças:
 - A IAS 16 exige que, quando uma empresa adota o modelo de revalorização os valores do custo histórico equivalente devem ser divulgados. Esta exigência não foi incluída na IPSAS 17
 - De acordo com a IAS 16, os aumentos e reduções na revalorização só podem ser feitos numa base de item individual. De acordo com a IPSAS 17, os aumentos e diminuições de reavaliação são feitos numa classe de base de ativos
 - Disposições transitórias: as entidades podem não reconhecer os ativos fixos tangíveis num período de 5 anos após a data da primeira adoção da base do acréscimo

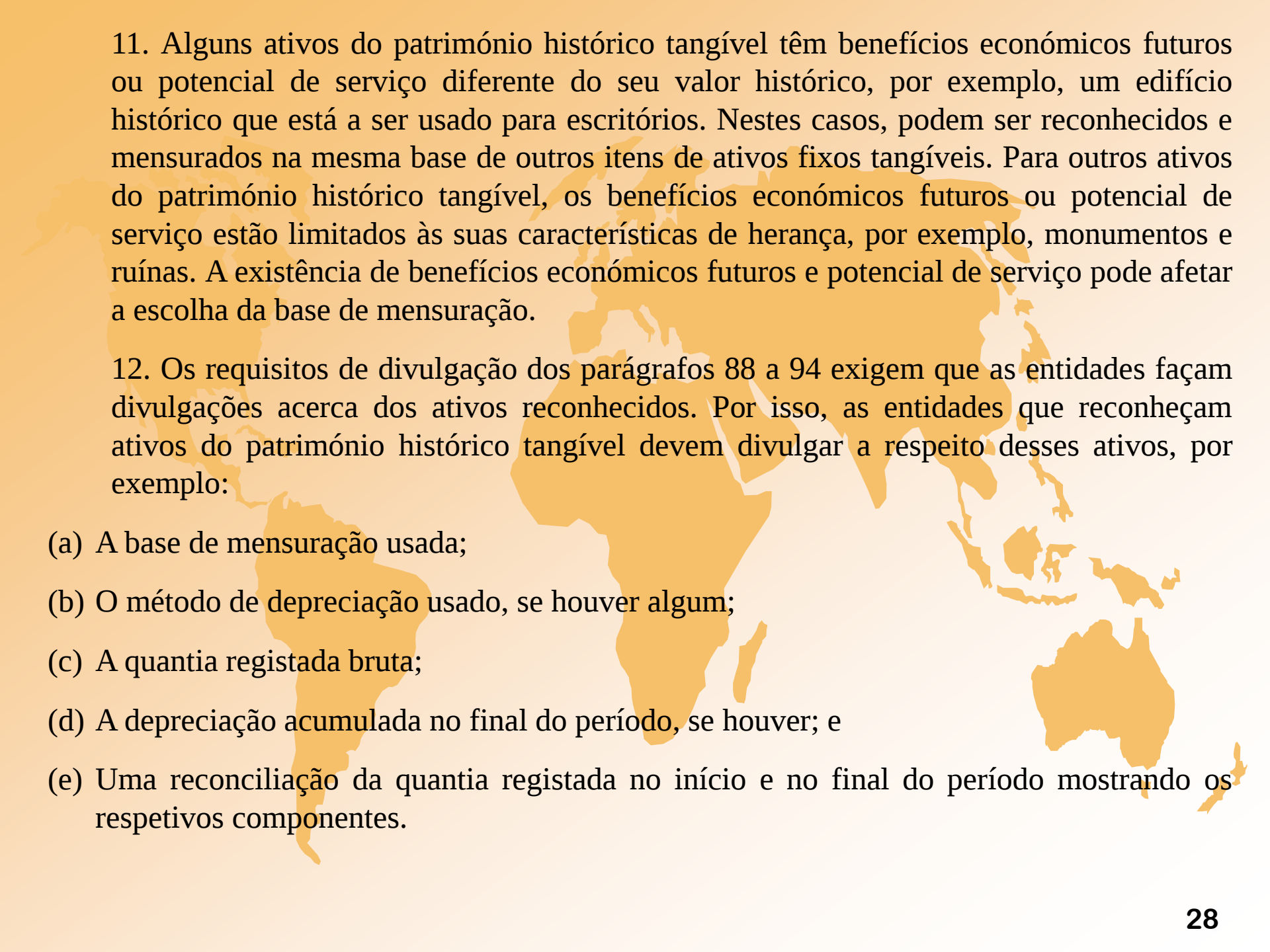
Património histórico tangível

9. A presente Norma não exige que uma entidade reconheça ativos relativos ao património histórico tangível que de outra forma satisfariam a definição e os critérios de reconhecimento de ativos fixos tangíveis. Se uma entidade reconhecer estes ativos, tem de aplicar os requisitos de divulgação desta Norma e pode, mas não lhe é exigido, aplicar os requisitos de mensuração da mesma.

10. Alguns ativos são descritos como património histórico tangível devido à sua importância cultural, ambiental ou histórica. Exemplos destes ativos são edifícios e monumentos históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais e obras de arte. Algumas características, incluindo as que se seguem, são muitas vezes evidenciadas por estes ativos (embora estas características não sejam exclusivas de tais ativos):

- (a) É improvável que o seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos esteja inteiramente refletido num valor financeiro baseado puramente num preço de mercado;
- (b) Obrigações legais e/ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas à sua alienação por venda;
- (c) São geralmente insubstituíveis e o seu valor pode aumentar ao longo do tempo, mesmo se a sua condição física se deteriorar; e
- (d) Pode ser difícil estimar as suas vidas úteis, que em alguns casos podem ser de várias centenas de anos.

As entidades do setor público podem deter grandes ativos relativos a património histórico tangível que tenham sido adquiridos ao longo de muitos anos e por variados meios, incluindo compra, doação, legado e expropriação. Estes ativos raramente são detidos pela sua capacidade de gerar fluxos de caixa, e podem existir obstáculos legais ou sociais para os usar para essa finalidade.



11. Alguns ativos do património histórico tangível têm benefícios económicos futuros ou potencial de serviço diferente do seu valor histórico, por exemplo, um edifício histórico que está a ser usado para escritórios. Nestes casos, podem ser reconhecidos e mensurados na mesma base de outros itens de ativos fixos tangíveis. Para outros ativos do património histórico tangível, os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço estão limitados às suas características de herança, por exemplo, monumentos e ruínas. A existência de benefícios económicos futuros e potencial de serviço pode afetar a escolha da base de mensuração.

12. Os requisitos de divulgação dos parágrafos 88 a 94 exigem que as entidades façam divulgações acerca dos ativos reconhecidos. Por isso, as entidades que reconheçam ativos do património histórico tangível devem divulgar a respeito desses ativos, por exemplo:

- (a) A base de mensuração usada;
- (b) O método de depreciação usado, se houver algum;
- (c) A quantia registada bruta;
- (d) A depreciação acumulada no final do período, se houver; e
- (e) Uma reconciliação da quantia registada no início e no final do período mostrando os respectivos componentes.

A IPSAS 18 – Relato por segmentos

- Baseia-se na IAS 14. Esta norma não foi transposta no SNC por nos termos definidos pelo próprio IASB só ser obrigatória para as empresas cotadas
- Principais diferenças:
 - A IPSAS 18 define os segmentos numa base que seja adequada para avaliar o desempenho passado e a tomada de decisão sobre a alocação de recursos. A IAS 14 requer que os segmentos de negócio e os geográficos sejam relatados
 - A IAS 14 exige a divulgação de resultados do segmento, depreciação e amortização dos ativos do segmento e gastos significativos que não envolvam caixa. A IPSAS 18 não

Definição de segmento

- ❑ Um segmento é uma atividade ou grupo de atividades distinguíveis de uma entidade relativamente às quais é apropriado relatar informação financeira separada com a finalidade de avaliar o desempenho passado da entidade para atingir os seus objetivos, e tomar decisões acerca da futura alocação de recursos.
- ❑ A determinação das atividades que devem ser agrupadas como segmentos separados e relatadas nas demonstrações financeiras para as finalidades de prestação de contas e de tomada de decisões envolve julgamento. Ao fazer este julgamento, devem ser considerados fundamentalmente os seguintes aspetos:
 - (a) Os objetivos de relato da informação financeira por segmentos;
 - (b) As expectativas dos membros da comunidade e dos seus representantes eleitos ou designados com respeito às principais atividades da entidade;
 - (c) As características qualitativas do relato financeiro como identificadas na Estrutura Conceptual; e
 - (d) Se a estrutura de um segmento particular reflete a base a partir da qual a informação financeira permite ter acesso ao desempenho passado da entidade para alcançar os seus objetivos e para tomar decisões acerca da alocação de recursos para alcançar os objetivos da entidade no futuro.

Principais segmentos no setor público

- **Ao nível do sector público alargado a informação financeira é muitas vezes agregada e relatada de uma maneira que reflete, por exemplo:**
 - (a) As principais atividades empreendidas pela administração pública: saúde, educação, defesa e bem-estar, e as principais atividades mercantis empreendidas por empresas públicas (por exemplo empresas de transporte e bancos pertencentes ao Estado); ou**
 - (b) As responsabilidades de ministros individuais ou membros do poder executivo. Estas muitas vezes, mas nem sempre, refletem as áreas atividades referidas na alínea (a) anterior e podem ocorrer diferenças porque as responsabilidades podem agregar mais do que uma das classificações económicas ou suprimir essas classificações.**

Segmentos de serviços e segmentos geográficos

- As entidades públicas podem ser geridas por linhas de serviços porque isto reflete a forma através da qual os principais produtos ou serviços são identificados, os seus resultados monitorizados e as suas necessidades de recursos identificadas e orçamentadas. Um exemplo de uma entidade que relata internamente com base em linhas de serviços ou segmentos de serviços é o Ministério da Educação, visto como um grupo público, cuja estrutura organizacional e sistema de relato interno reflete atividades e resultados de educação primária, secundária e superior como segmentos separados.
- Uma entidade pode estar organizada e relatar internamente ao órgão de gestão ou à tutela numa base regional. Quando isto ocorra o sistema de relato interno reflete uma estrutura de segmento geográfico.
- Uma entidade pode relatar ao órgão de gestão e à tutela rendimentos, gastos, ativos e passivos do segmento na base de mais do que uma estrutura de segmentos, por exemplo, por segmentos de serviço e geográficos (segmentação múltipla).
- Os segmentos podem ser relatados separadamente ou como uma matriz.

Atribuição de itens a segmentos

- ❑ As definições de rendimento de segmentos, gastos de segmentos, ativos de segmentos e passivos de segmentos incluem as quantias dos itens que sejam diretamente atribuíveis a um segmento e as quantias dos itens que possam ser imputáveis a um segmento numa base razoável.
- ❑ Uma entidade tem no seu sistema interno de relato financeiro o ponto de partida para identificar os itens que possam ser diretamente atribuídos, ou razoavelmente alocados, a segmentos.
- ❑ Isto é, quando os segmentos usados para efeitos de relato interno forem adotados, ou formem a base de segmentos adotados, para demonstrações financeiras de finalidades gerais, há uma presunção de que as quantias que tenham sido identificadas com segmentos para efeitos de relato financeiro interno são diretamente atribuíveis ou razoavelmente alocáveis a segmentos para mensurar os rendimentos, os gastos, os ativos e os passivos do segmento.

A IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

- Baseia-se na IAS 37, com o mesmo nome. No SNC, a NCRF 21, trata esta matéria
- Principais diferenças:
 - Se a entidade escolher reconhecer as provisões para benefícios sociais, a IPSAS 19 exige a divulgação da base em que as provisões foram reconhecidas e a base de mensuração adotada
 - Foi incluído um comentário adicional para esclarecer que, no caso de contratos onerosos, é a obrigação presente (líquida de recuperações) que é reconhecida como uma provisão

Conceito de Provisão

• **Provisão:** É um passivo de *tempestividade* (data da sua ocorrência) ou *quantia incerta*.

– **A provisão deve ser reconhecida quando cumulativamente**

1. A entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
2. For provável um *outflow* (exfluxo) de recursos que incorporam benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação; e
3. Seja possível estimar fiavelmente a quantia da obrigação

Conceito de Provisão

1. A entidade tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;

Exemplo de obrigação legal:

Uma entidade, devido à atividade que exerce contamina terrenos, que apenas despolui quando a lei o exige. Existindo legislação que exige a descontaminação após a utilização do terreno, verifica-se a existência de uma obrigação legal, pois sabendo da existência da lei, a contaminação do terreno automaticamente cria a obrigação de despoluição.

Exemplo de obrigação construtiva:

Uma entidade, devido à atividade que exerce contamina terrenos, e apesar de a lei não o exigir tem uma política ambiental, altamente divulgada, de descontaminação. A contaminação do terreno cria a obrigação construtiva, porque a conduta da empresa criou expectativa válida nos interessados.

Conceito de Provisão

- 
2. For provável um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação;

"more *likely than not*" (NCRF 21, §22)

é essencial não só que exista obrigação presente da entidade, mas igualmente que seja provável a saída de recursos que incorporem benefícios para solver a obrigação.

Exemplo:

Nos casos anteriores a despoluição dos terrenos implicará um exfluxo de recursos, uma vez que tal processo não será certamente gratuito.

Conceito de Provisão

Seja possível estimar fiavelmente a quantia da obrigação:

A utilização de estimativas é comum na preparação de demonstrações financeiras e sugere que utilizando os diversos resultados possíveis, a entidade estará apta a efetuar uma estimativa da obrigação que será suficientemente fiável para reconhecer como provisão. Quando uma estimativa fiável não possa ser efetuada, nenhum passivo é registado, uma vez que se está perante um passivo contingente.

Mensuração de provisões

Mensuração: A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a ***melhor estimativa***, do(s) dispêndio(s) exigido(s) para liquidar a obrigação presente à data do Balanço, que deverá ter em consideração os riscos e incertezas que rodeiam o acontecimento passado.

Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material a quantia de uma provisão deve ser o valor presente desse(s) dispêndio(s) (o valor a reconhecer será o valor atual).

Exemplo da aplicação do valor atual

O valor esperado de uma provisão no final do 5º ano é de 2000 unidades monetárias. Considerou-se que taxa de desconto apropriada que leva em conta o risco associado a este fluxo de caixa é de 12%. O registo da provisão e ajustamentos ao longo do tempo faz-se da seguinte maneira:

Cálculos a efetuar: Valor Presente da provisão = $2000 / (1,12)^5 = 1134,85$

Fim do Ano 1: Valor Presente = $2000 / (1,12)^4 = 1271,04 \Rightarrow +136,18$

Fim de Ano 2: Valor Presente = $2000 / (1,12)^3 = 1423,56 \Rightarrow +152,52$

Fim de Ano 3: Valor Presente = $2000 / (1,12)^2 = 1594,39 \Rightarrow +170,83$

Fim de Ano 4: Valor Presente = $2000 / (1,12)^1 = 1785,71 \Rightarrow +191,33$

Fim de Ano 5: Valor Presente = $2000 / (1,12)^0 = 2000,00 \Rightarrow +214,29$

Exemplo

Lançamentos a efetuar:

Data	Descrição	Débito	Crédito	Valor
Fim Ano 0	Constituição Provisão	Conta de Gasto	Conta de Provisão	1134,85
Fim Ano 1	Atualização da provisão	Gasto de juros	Conta de provisão	136,18
Fim Ano 2	Atualização da provisão	Gasto de juros	Conta de provisão	152,52
Fim de Ano 3	Atualização da provisão	Gasto de juros	Conta de provisão	170,83
Fim de Ano 4	Atualização da provisão	Gasto de juros	Conta de provisão	191,33
Fim de Ano 5	Atualização da provisão	Gasto de juros	Conta de provisão	214,29

Reversão de provisões

Mensuração subsequente das provisões:

Ajustamentos à data de cada Balanço - Tendo em consideração a dinâmica que envolve a economia, deve considerar-se alterar as provisões à data de relato, de forma a que a estas reflitam a melhor estimativa a essa data.

Se no âmbito desta revisão se demonstrar que não é expectável a saída de benefícios económicos futuros, então a provisão deve ser revertida por contrapartida de resultados do período. O registo contabilístico da reversão da provisão é, em regra, é o seguinte:

	Débito	Crédito	Valor
Reversão de provisões	Passivo-Provisões	Rendimento-Anulação de provisões	2000

Ativo ou passivo contingente

Ativo ou passivo contingente: Dizem-se contingentes os passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade.

O tratamento contabilístico dos passivos e ativos contingentes é a divulgação, a não ser que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos, caso em que nem sequer a divulgação é efetuada.

A IPSAS 20 – Divulgações de Partes Relacionadas

- Baseia-se na IAS 24 com o mesmo nome. A NCRF 5 trata esta matéria no SNC
- Principais diferenças:
 - A IPSAS 20 inclui uma definição de "Remuneração de pessoas chave da gestão" (remuneração a indivíduos da entidade que relata, pelos serviços prestados à entidade na sua qualidade de membros do órgão de gestão ou como empregados)
 - A IPSAS 20 contém requisitos de divulgação adicionais em relação a:
 - a) Remuneração de pessoas chave da gestão e seus familiares mais próximos; e
 - b) Certas transações entre uma entidade e as pessoas chave da gestão e os seus familiares próximos

A IPSAS 20 – Divulgações de Partes Relacionadas

Nas DF's de uma entidade devem incluir-se as divulgações necessárias para chamar a atenção para a possibilidade de que a sua posição financeira e resultados possam ter sido afetados pela existência de **partes relacionadas** e por **transações e saldos pendentes** com as mesmas.

Esse relacionamento pode ter um efeito nos resultados e na posição financeira de uma entidade. As partes relacionadas podem efetuar transações que partes não relacionadas não realizariam (ex: entidade que venda bens à empresa-mãe ao preço de custo)

Por isso, o conhecimento de transações, saldos pendentes e relacionamentos com partes relacionadas pode afetar as avaliações das operações de uma entidade por parte dos utentes de DF's, incluindo avaliações dos riscos e de oportunidades que se deparem à entidade.

Divulgações de Partes Relacionadas - Exemplos

Disclosure—Government X

The following disclosures are made in the financial statements of Government X.

Controlled Entities (Paragraph 25)

The Government controls the following reporting entities:

Government Departments and Agencies: Education, Welfare, Police, Post, Works and Services, Defense, Justice, Treasury/Finance, Department X, Agency XYZ (identify all departments and agencies).

Government Business Enterprises: Government Electricity Company, Government Telecommunications Agency (identify all GBEs).

Related Party Transactions (Paragraph 27)

A member of Cabinet was provided with a house, rent free, in the national Capital City. Houses similar to that provided to the Minister rent for approximately Z currency units per annum. The provision of accommodation is not part of the remuneration package of the Minister, and the Government does not generally provide free accommodation to ministers. However, in this case it was necessary to provide a residence for the Minister in the Capital City.

The partner of another member of Cabinet was provided with a motor vehicle, rent free. Cars similar to that provided normally rent for K currency units per annum. The government does not generally provide motor vehicles, rent free, to the domestic partners of ministers.

Key Management Personnel Remuneration (Paragraph 34(a))

Remuneration (Paragraph 34(a))

The key management personnel (as defined by IPSAS 20, *Related Party Disclosures*) are the members of Cabinet, who together constitute the governing body of Government X. The aggregate remuneration of members of the Cabinet and the number of individuals determined on a full-time equivalent basis receiving remuneration from Government X are:

Aggregate remuneration	X million.
Number of persons	Y persons.

Loans That are not Widely Available (and/or Widely Known) to Persons Outside the Key Management Group (paragraph 34(c))

Amounts of such loans advanced and repaid during the period, and the balances outstanding at the end of the period, are outlined below:

<u>Individual</u>	<u>Advanced</u>	<u>Repaid</u>	<u>Balance</u>
The Honorable ABC	J	K	L
Ms. VSL	M	N	P
The Honorable D	Q	R	Z
The Honorable E	S	T	U

Terms and Conditions

The Honorable ABC, Minister of Transport, received a loan at X% per annum, which is Y% below the market rate. The term of the loan is for Z years.

Ms. VSL, partner of the Minister of Health, received a government loan. The loan is for N years at X% per annum, the current government borrowing rate.

The salary packages of Cabinet Ministers the Honorable D and E allow them to take out a government loan for up to A years at Y% per annum to purchase a car.

Remuneration and Compensation Provided to Close Family Members of Key Management Personnel (paragraph 34(b))

During the reporting period, total remuneration and compensation of F amount (currency units) was provided by the Agency to employees who are close family members of key management personnel.

A IPSAS 21 – Imparidade de Ativos Não Geradores de Caixa

- Baseia-se na IAS 36. A NCRF 12 – Imparidade de ativos do SNC aborda esta matéria
- Principais diferenças:
 - A IPSAS 21 trata as perdas por imparidades de ativos não-geradores de caixa de entidades do setor público, enquanto a IAS 36 trata das perdas por imparidades dos ativos geradores de caixa de entidades com fins lucrativos
- A IPSAS 21 define o valor de uso de um ativo não gerador de caixa como o valor atual do potencial de serviço remanescente do ativo
 - Trata apenas da imparidade de ativos individuais. Não há equivalente na IPSAS 21 para uma unidade geradora de caixa

Ativos não geradores de caixa

17. Existem algumas circunstâncias em que as entidades do setor público podem deter alguns ativos com o objetivo principal de gerar um retorno económico, embora a maior parte dos ativos não sejam detidos com essa finalidade. Por exemplo, um hospital pode desenvolver um edifício para doentes pagadores. Os ativos geradores de caixa de uma entidade do setor público podem operar de forma independente dos ativos não geradores de caixa da entidade.

20. Em alguns casos, pode não ser claro se o objetivo principal da detenção de um ativo é o de gerar um retorno económico. Em tais casos, é necessário avaliar a importância dos fluxos de caixa. É necessário julgamento para determinar qual a Norma a aplicar. Uma entidade deve desenvolver critérios para que possa exercer esse julgamento de forma consistente de acordo com a definição de ativo gerador de caixa e ativo não gerador de caixa, e com a respetiva orientação dos parágrafos 16 a 20. O parágrafo 73A exige que uma entidade divulgue os critérios usados ao fazer este julgamento. Porém, dados os objetivos gerais da maior parte das entidades do setor público, que não sejam empresas públicas, presume-se que os ativos não são geradores de caixa.

Identificar um ativo que possa estar com imparidade

- 25. Um ativo não gerador de caixa está com imparidade quando a quantia registrada do ativo excede a sua quantia recuperável de serviço.**
- 26. Uma entidade deve avaliar em cada data de relato se há qualquer indício de que um ativo possa estar com imparidade. Se existir qualquer indício, deve estimar a quantia recuperável de serviço do ativo.**

Indícios de imparidade

27. Fontes externas de informação

- (a) Cessação, ou cessação eminente, da procura ou necessidade dos serviços proporcionados pelo ativo;
- (b) efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, legal ou na política do governo em que a entidade opera;

Fonte internas de informação

- (c) Evidência de danos físicos no ativo;
- (d) o ativo torna-se inútil, existe um plano para descontinuar ou reestruturar as operações a que o ativo pertença ou um plano para alienar um ativo antes da data previamente esperada, e a reavaliação da vida útil de um ativo de indeterminada para determinada;
- (e) Uma decisão para suspender a construção do ativo antes de estar concluido ou em condições de ser utilizado; e
- (f) Evidência indicando que o desempenho de serviço de um ativo é, ou será, significativamente pior do que esperado.

Indícios de imparidade

30. Os acontecimentos ou circunstâncias que possam indiciar uma imparidade de um ativo devem ser significativos e terão muitas vezes discussão imediata no conselho de administração, gestão ou nos meios de comunicação.

| Isto pode ocorrer quando, por exemplo, um edifício utilizado como uma escola sofre uma alteração de utilização e passa a ser utilizado como armazém. Ao avaliar se uma imparidade ocorreu, a entidade necessita de avaliar as alterações no potencial de serviço no longo prazo.

31. Ao determinar se a paragem numa construção deve desencadear um teste de imparidade, a entidade deve considerar (a) se a construção está simplesmente atrasada ou se foi adiada, (b) se há uma intenção de retomar a construção no futuro próximo, ou (c) se a construção não será completada no futuro previsível.

34. Se existir um indício de que um ativo possa estar com imparidade, isso pode indicar que (a) a vida útil remanescente, (b) o método de depreciação (amortização), ou (c) o valor residual do ativo necessitam de ser revistos e ajustados de acordo com a Norma aplicável ao ativo

Imparidade de ativos

- Pretende-se evitar que a quantia escriturada exceda a quantia a ser recuperada através do uso ou da venda do ativo.
 - Quantia recuperável de serviço (QR): é a quantia mais alta de entre o justo valor de um ativo menos os custos de vender e o seu valor de uso.
 - Em cada data de relato a entidade pública avalia se há indicação de que um ativo possa estar com imparidade, isto é:
 - **quantia escriturada do AFT (QE) > quantia recuperável (QR)**
- 
- *O AFT está em imparidade (sofreu uma desvalorização), logo a quantia escriturada do ativo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável, através do registo de uma perda por imparidade.*

Mensurar a quantia recuperável de serviço

37. Pode ser possível determinar o justo valor menos custos de vender, mesmo se um ativo não for negociado num mercado ativo. O parágrafo 42 estabelece possíveis bases alternativas para estimar o justo valor menos custos de vender quando não exista um mercado ativo para o ativo. Porém, algumas vezes não será possível determinar o justo valor menos custos de vender porque não há base para fazer uma estimativa fiável da quantia a obter da venda do ativo numa transação entre partes independentes, conhecedoras e dispostas a isso. Neste caso, a entidade pode usar o valor de uso do ativo como a sua quantia recuperável de serviço.

Justo valor menos custos de vender

42. Se não houver qualquer acordo de venda vinculativo ou mercado ativo, o justo valor menos custos de vender do ativo é baseado na melhor informação disponível que reflita a quantia que uma entidade possa obter, à data de relato, a partir da sua alienação numa transação entre partes independentes, conhecedoras e dispostas a isso após dedução dos custos de alienação. Ao determinar esta quantia uma entidade considera o resultado de transações recentes de ativos semelhantes dentro do mesmo setor económico.

43. Os custos de alienação, para além dos que tenham sido reconhecidos como passivos, são deduzidos ao determinar o justo valor menos custos de vender. Exemplos de tais custos são os custos legais, imposto de selo e impostos sobre transações similares, custos de remoção do ativo e custos incrementais diretos para colocar um ativo em condições para a sua venda. Porém, os benefícios de cessação de emprego e custos associados com a redução ou reorganização de um negócio no prosseguimento da alienação de um ativo não são custos incrementais diretos para a alienação do ativo.

Valor de uso

- | 44. A presente Norma define o valor de uso de um ativo não gerador de caixa como o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo.

- | *Abordagem pelo custo de reposição depreciado*

- | 45. Segundo esta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente de um ativo é determinado como o custo de substituição depreciado do ativo. O custo de substituição de um ativo é o custo de substituir o serviço potencial bruto do ativo. O custo de substituição depreciado é mensurado como o custo de reprodução ou de substituição do ativo, dos dois o mais baixo, menos a depreciação acumulada calculada na base desse custo, para refletir o potencial de serviço já consumido ou extinto.

Valor de uso

Abordagem pelo custo de restauro

48. O custo de restauro é o custo de restaurar o potencial de serviço de um ativo para o seu nível de pré imparidade. Segundo esta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo é determinado subtraindo o custo de restauro estimado do ativo do custo corrente para substituir o potencial de serviço remanescente do ativo antes de imparidade.

Abordagem pelas unidades de serviço

49. Segundo esta abordagem, o valor presente do potencial de serviço remanescente do ativo é determinado reduzindo o custo corrente do potencial de serviço remanescente do ativo antes da imparidade para estar conforme a quantidade de unidades de serviço esperadas do ativo no seu estado de imparidade. Tal como na abordagem pelo custo de restauro, o custo corrente de substituir o potencial de serviço remanescente do ativo antes da imparidade é geralmente determinado como o custo de reprodução ou de substituição depreciado do ativo antes da imparidade, dos dois o mais baixo.

Aplicação das abordagens

50. A escolha da abordagem mais apropriada para mensurar o valor de uso depende da disponibilidade de dados e da natureza da imparidade:

(a) As imparidades identificadas por alterações no ambiente tecnológico, legal ou de política governamental são geralmente mensuráveis usando uma abordagem pelo custo de substituição depreciado ou uma abordagem pelas unidades de serviço, quando apropriado;

(b) As imparidades identificadas por uma alteração de longo prazo na dimensão ou forma de uso, incluindo as identificadas por cessação ou quase cessação da procura, são geralmente mensuráveis usando uma abordagem pelo custo de substituição depreciado ou uma abordagem pelas unidades de serviço, quando apropriado; e

(c) As imparidades identificadas por dano físico são geralmente mensuráveis usando uma abordagem pelo custo de restauro ou uma abordagem pelo custo de substituição depreciado, quando apropriado.

Reconhecimento da perda por imparidade

54. Uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente nos resultados.

55. Quando a quantia estimada de uma perda por imparidade for maior do que a quantia registada do ativo com o qual se relaciona, uma entidade deve reconhecer um passivo se, e somente se, isso for exigido por uma outra IPSAS.

Um exemplo é quando uma instalação construída para fins militares deixa de ser utilizada e a lei exige que a entidade remova tal instalação por não ser utilizada. A entidade pode necessitar fazer uma provisão para custos de desmantelamento.

57. Após o reconhecimento de uma perda por imparidade, o encargo da depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia registada revista do ativo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.

Reverter uma perda por imparidade

- 59. Uma entidade deve avaliar a cada data de relato se há qualquer indício de que uma perda por imparidade de um ativo reconhecida em períodos anteriores deixe de existir ou possa ter diminuído. Se tal indício existir, a entidade deve estimar a quantia recuperável estimada de serviço desse ativo.**
- 68. A quantia registada acrescida de um ativo atribuível a uma reversão de uma perda por imparidade não deve exceder a quantia registada que teria sido determinada (líquida de depreciação ou amortização) se não tivesse sido reconhecida perda por imparidade no ativo em períodos anteriores.**
- 69. Uma reversão de uma perda por imparidade no ativo deve ser reconhecida imediatamente nos resultados.**
- 61. Após o reconhecimento de uma reversão de uma perda por imparidade, o encargo da depreciação (amortização) do ativo deve ser ajustado em períodos futuros para imputar a quantia registada revista do ativo, menos o seu valor residual (se o houver), numa base sistemática durante a sua vida útil remanescente.**

Redesignar ativos

71. A redesignação de ativos geradores de caixa para ativos não geradores de caixa, ou vice-versa, só deve ocorrer quando for claro que tal redesignação é apropriada. Uma redesignação, por si própria, não desencadeia um teste de imparidade ou uma reversão de uma perda por imparidade. Em vez disso, o indício para um teste de imparidade ou uma reversão de uma perda por imparidade provém, no mínimo, dos indícios enumerados aplicáveis ao ativo após redesignação.

IE5. In 1997, Lunden School District constructed an elementary school at a cost of CU10 million. The estimated useful life of the school is fifty years. In 2003, the school is closed because enrollments in the district declined unexpectedly due to a population shift caused by the bankruptcy of a major employer in the area. The school is converted to use as a storage warehouse, and Lunden School District has no expectation that enrollments will increase in the future such that the building would be reopened for use as a school. The current replacement cost for a warehouse with the same storage capacity as the school is CU4.2 million.

Evaluation of Impairment

IE6. Impairment is indicated, because the purpose for which the building is used has changed significantly from a place for instructing students to a storage facility, and this is not anticipated to change for the foreseeable future. An

impairment loss using depreciated replacement cost approach would be determined as follows:

a	Historical cost, 1997	10,000,000
	Accumulated depreciation, 2003 ($a \times 6 \div 50$)	1,200,000
b	Carrying amount, 2003	8,800,000
c	Replacement cost of a storage facility of similar capacity	4,200,000
	Accumulated depreciation ($c \times 6 \div 50$)	504,000
d	Recoverable Service Amount	3,696,000
	Impairment loss (b - d)	5,104,000

Significant Long-term Change with Adverse Effect on the Entity in the Extent of Use—School Partially Closed Due to Decline in Enrollment

IE7. In 1983, the Lutton School District constructed a school at the cost of CU2.5 million. The entity estimated the school would be used for 40 years. In 2003, the enrollment declined from 1000 to 200 students as the result of population shift caused by the bankruptcy of a major employer in the area. The management decided to close the top two floors of the three-story school building. Lutton School District has no expectation that enrollments will increase in the future such that the upper stories would be reopened. The current replacement cost of the one-story school is estimated at CU1.3 million.

Evaluation of Impairment

IE8. Impairment is indicated because the extent of use of the school has changed from three floors to one floor as the result of a reduction in the number of students from 1000 to 200 students. The reduction in the extent of use is significant, and the enrollment is expected to remain at the reduced level for the foreseeable future. Impairment loss using a depreciated replacement cost approach would be determined as follows:

a	Acquisition cost, 1983	2,500,000
	Accumulated depreciation, 2003 ($a \times 20 \div 40$)	1,250,000
b	Carrying amount, 2003	1,250,000
c	Replacement cost	1,300,000
	Accumulated depreciation ($c \times 20 \div 40$)	650,000
d	Recoverable Service Amount	650,000
	Impairment loss (b - d)	600,000

Restoration Cost Approach

Physical Damage—School Bus Damaged in Road

IE9. In 1998, North District Primary School acquired a bus at the cost of CU200,000 to help students from a nearby village to commute free of charge. The school estimated a useful life of 10 years for the bus. In 2003, the bus sustained damage in a road accident, requiring CU40,000 to be restored to a usable condition. The restoration will not affect the useful life of the asset. The cost of a new bus to deliver a similar service is CU250,000 in 2003.

Evaluation of Impairment

IE10. Impairment is indicated because the bus has sustained physical damage in the road accident. Impairment loss using the restoration cost approach would be determined as follows:

a	Acquisition cost, 1998	200,000
	Accumulated depreciation, 2003 ($a \times 5 \div 10$)	100,000
b	Carrying amount, 2003	100,000
c	Replacement cost	250,000
	Accumulated depreciation ($c \times 5 \div 10$)	125,000
d	Depreciated replacement cost (undamaged state)	125,000
	Less: restoration cost	40,000
e	Recoverable Service Amount	85,000
	Impairment loss (b - e)	15,000

Physical Damage—Building damaged by fire

IE11. In 1984, the City of Moorland built an office building at a cost of CU50 million. The building was expected to provide service for 40 years. In 2003, after 19 years of use, fire caused severe structural problems. Due to safety reasons, the office building is closed, and structural repairs costing CU35.5 million are to be made to restore the office building to an occupiable condition. The replacement cost of a new office building is CU100 million.

Evaluation of Impairment

IE12. Impairment is indicated because the office building has sustained physical damage due to the fire. Impairment loss using a restoration cost approach would be determined as follows:

a	Acquisition cost, 1984	50,000,000
	Accumulated depreciation, 2003 ($a \times 19 \div 40$)	<u>23,750,000</u>
b	Carrying amount, 2003	<u>26,250,000</u>
c	Replacement cost (of a new building)	100,000,000
d	Accumulated depreciation ($c \times 19 \div 40$)	<u>47,500,000</u>
	Depreciated replacement cost (undamaged)	52,500,000
	Less: restoration cost	<u>35,500,000</u>
e	Recoverable Service Amount	<u>17,000,000</u>
	Impairment loss ($b - e$)	<u>9,250,000</u>

Service Units Approach

Significant Long-term Change with Adverse Effect on the Entity in the Extent of Use—High-rise Building Partially Unoccupied for the Foreseeable Future

IE13. In 1988, Ormong City Council constructed a 20-story office building for use by the Council in downtown Ormong at the cost of CU80 million. The building was expected to have a useful life of 40 years. In 2003, National Safety Regulations required that the top four stories of high rise buildings should be left unoccupied for the foreseeable future. The building has a fair value less costs to sell of CU45 million in 2003 after regulations came into force. The current replacement cost of a similar 20-story building is CU85 million.

Evaluation of Impairment

IE14. Impairment is indicated because the extent of use of the office building has changed from 20 floors to 16 floors as the result of new National Safety Regulations. The reduction in the extent of use is significant, and the occupation of the building is expected to remain at the reduced level (16 floors) for the foreseeable future. Impairment loss using the service units approach would be determined as follows:

a	Acquisition cost, 1988	80,000,000
	Accumulated depreciation, 2003 ($a \times 15 \div 40$)	30,000,000
b	Carrying amount, 2003	50,000,000
c	Replacement cost (20-story building)	85,000,000
	Accumulated depreciation ($c \times 15 \div 40$)	31,875,000
d	Depreciated replacement cost before adjustment for remaining service units	53,125,000
e	Value in Use of the building after the regulation came into force ($d \times 16 \div 20$)	42,500,000
f	Fair value less costs to sell of the building after regulation came into force	45,000,000
g	Recoverable service amount (higher of e and f)	45,000,000

Reconhecimento da perda por imparidade em AFT e respectiva anulação no ano seguinte se desnecessária

