

A contabilização das Provisões e Contingências no Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

Accounting for Provisions and Contingencies in the Accounting Standardisation System for Public Administrations



Maria da Conceição da Costa Marques^a

^a Coimbra Business School | ISCAC, Coimbra Portugal, CERNAS – Centro de Recursos Naturais, Ambiente e Sociedade Research Center (IPC), e-mail: mmarques@iscac.pt, ORCID **0000-0002-8232-8397**

Resumo A contabilidade desempenha um papel crucial no apoio, colaboração e coordenação entre os diversos intervenientes, incluindo stakeholders e cidadãos, nos processos decisórios. A norma IPSAS 19 - Provisions, contingent liabilities and contingent assets, emitida pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), tem como objetivo estabelecer definições para provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identificar as circunstâncias para o reconhecimento de provisões, definir critérios de mensuração e especificar as divulgações necessárias. A Norma de Contabilidade Pública (NCP) 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovada pelo Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, fundamenta-se na IPSAS 19.

As inovações no âmbito da contabilidade pública, particularmente no que se refere a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, são abordadas pela NCP 15. No caso das provisões, estas refletem-se nas demonstrações financeiras, nomeadamente no Balanço e na Demonstração dos Resultados, enquanto passivos e ativos contingentes são divulgados, em determinadas circunstâncias, nas notas explicativas às contas.

Palavras-chave contabilidade, provisões, gestão pública, contingências, ativo, passivo

Abstract Accounting plays a crucial role in supporting, collaborating and coordinating the various players, including stakeholders and citizens, in decision-making processes. IPSAS 19 - Provisions, contingent liabilities and contingent assets, issued by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), aims to establish definitions for provisions, contingent liabilities and contingent assets, identify the circumstances for recognizing provisions, define measurement criteria and specify the necessary disclosures. Public Accounting Standard (NCP) 15 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets of the Accounting Standardization System for Public Administrations (SNC-AP), approved by Decree-Law 192/2015 of September 11, is based on IPSAS 19.

Innovations in the field of public accounting, particularly with regard to provisions, contingent liabilities and contingent assets, are addressed by NCP 15. In the case of provisions, these are reflected in the financial statements, namely the Balance Sheet and Income Statement, while contingent liabilities and assets are disclosed, in certain circumstances, in the notes to the accounts.

Keywords: accounting, provisions, public management, contingencies, assets, liabilities

Introdução

As tendências atuais da Contabilidade Pública passam pela elaboração de um quadro conceitual, constituído por um conjunto de princípios inspiradores de normas e práticas contabilísticas, de acordo com as quais as entidades sujeitas à contabilidade pública deverão elaborar a informação financeira, com o objetivo de obter uma imagem fiel da realidade. A contabilidade pode desempenhar um papel importante no apoio, colaboração e coordenação entre os diferentes parceiros, com a participação dos stakeholders e dos cidadãos nos processos de tomada de decisão. A gestão moderna do setor público depende de sistemas de informação de gestão que permitam o fornecimento de informações atualizadas, precisas e fiáveis sobre a situação e o desempenho económico e financeiro dos estados, nos mesmos termos de qualquer outra entidade económica. As IPSAS são as normas que permitem alcançar estes objetivos.

A IPSAS 19 - Provisions, contingent liabilities and contingent assets, emitida pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), propõe-se definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identificar as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas, como devem ser mensuradas e que divulgações devem ser feitas sobre elas. Esta norma deve ser aplicada na contabilização de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, pelas entidades que preparem e apresentem demonstrações financeiras de acordo com o regime do acréscimo (salvo as exceções e exclusões previstas na norma) e aplica-se a todas as entidades do setor público que não sejam Empresas Comerciais Governamentais. A Norma de Contabilidade Pública (NCP) 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), aprovado pelo Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro, tem por base a IPSAS 19. O objetivo deste artigo são as novas vertentes da contabilidade pública, especificamente no que diz respeito às provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, presentes na NCP 15, que tem na sua origem a IPSAS 19. No caso das provisões, estas têm reflexo nas demonstrações financeiras Balanço e Demonstração dos Resultados, enquanto os passivos e ativos contingentes, são divulgados, em certas circunstâncias nas notas às contas.

1. Enquadramento

A NCP 15 aplica-se na contabilização de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, salientando-se a existência de algumas exceções, bastante próximas das impostas pela IPSAS 19, pelo que esta Norma não deve ser aplicada em caso de:

- Provisões e passivos contingentes provenientes de benefí-

cios sociais proporcionados por uma entidade, pelos quais não receba retribuição que seja aproximadamente igual ao valor de bens e serviços que presta como contrapartida direta dos beneficiários desses serviços;

- Os resultantes de contratos executórios, exceto quando o contrato seja oneroso, sujeito a outras disposições contidas na presente norma;
- Os contratos de seguro no âmbito das normas internacionais ou nacionais de contabilidade relevantes que tratem de contratos de seguro;
- Os que estejam cobertos por uma outra NCP;
- Os originados em impostos sobre o rendimento ou equivalentes a impostos sobre o rendimento;
- Os decorrentes de benefícios de empregados, exceto benefícios de cessação de emprego que surjam em consequência de uma reestruturação, conforme tratado na presente Norma.

Além das imposições acima referidas, esta Norma também não deve ser aplicada “a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que estejam no âmbito da NCP 18 — Instrumentos Financeiros”, mas deve ser aplicada “a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Em alguns casos, uma reestruturação pode satisfazer a definição de uma unidade operacional descontinuada” (n.º 2, NPC 15).

2. Os Novos Desafios da Contabilidade Pública

Um dos grandes desafios que se impõe à contabilidade pública é o acompanhamento das mudanças na normalização contabilística e também a sua uniformização em termos de todas as entidades usarem as mesmas normas de contabilidade pública. Ou seja, até à plena adoção do SNC-AP, existiam entidades do setor público que adotavam o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), entidades que adotavam as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), entidades que adotavam o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e entidades que adotavam diferentes planos setoriais (Nunes, 2016). Por isso, concorda-se com Nunes (2016) quando refere que falta uma visão integrada, assente num processo de consolidação de contas que proporcione uma visão compreensiva e completa das finanças das administrações públicas.

Além disso, importa referir, que a informação decorrente da contabilidade não interessa apenas às entidades públicas, esta informação interessa também aos vários utilizadores que a ela recorrem (Pinho, 2014) e por isso mesmo, deve haver uma base contabilística comum, harmonizada, assente em métodos e procedimentos amplamente aceites.

Tendo isto em consideração, as entidades públicas têm pela frente alguns desafios referentes aos assuntos que em seguida se abordam.

3. Metodologia

Na elaboração deste artigo foi usada uma metodologia qualitativa de investigação e, em apenas em alguns pontos do estudo, utilizou-se a metodologia quantitativa, com o objetivo de completar a informação. Isto é, pretendeu-se analisar todos os dados obtidos através das diferentes técnicas utilizadas, e descrever os diferentes resultados, mas também sensibilidades, constituindo por essa via um modelo que permita responder à temática em estudo.

Trata-se, fundamentalmente, de uma pesquisa bibliográfica, em que se recolheu e selecionou a informação necessária para o estudo e exposição dos conceitos e classificações relacionadas com a temática.

A recolha da informação baseou-se em livros impressos sobre o tema, artigos científicos, bases de dados com os conteúdos mais atualizados, teses e sítios dos organismos nacionais e internacionais emissores de normas de contabilidade, em particular no que se relaciona com as provisões e contingências.

4. NCP-15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

A NCP 15 pretende definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e identificar as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas e como devem ser mensuradas. Em seguida, passam-se a apresentar os termos estabelecidos por esta norma contabilística.

4.1. Âmbito (§ 1 a 11)

A NCP 15 aplica-se na contabilização de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. No entanto, tal como expresso nesta norma contabilística, existem exceções:

- Provisões e passivos contingentes provenientes de benefícios sociais proporcionados por uma entidade, pelos quais não receba retribuição que seja aproximadamente igual ao valor de bens e serviços que presta como contrapartida direta dos beneficiários desses serviços;
- Os resultantes de contratos executórios, exceto quando o contrato seja oneroso;
- Os contratos de seguro no âmbito das normas internacionais ou nacionais de contabilidade relevantes que tratem de contratos de seguro;
- Os que estejam cobertos por uma outra NCP;
- Os originados em impostos sobre o rendimento ou equivalentes a impostos sobre o rendimento; e
- Os decorrentes de benefícios de empregados, exceto benefícios de cessação de emprego que surjam em consequência

de uma reestruturação, conforme tratado na presente Norma.

A NCP 15 também não se aplica a instrumentos financeiros (é aplicada a NCP 18), mas aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Em alguns casos, uma reestruturação pode satisfazer a definição de uma unidade operacional descontinuada.

4.2. Definições (§ 12 a 15)

A NCP 15 utiliza vários termos, os quais se passam a destacar. Acontecimento que cria obrigações – é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que resulta no facto de uma entidade não ter qualquer alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Ativo contingente – é um ativo possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos que não está totalmente sob controlo da entidade. Contratos executórios – são contratos segundo os quais nenhuma das partes cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes cumpriram parcialmente as suas obrigações em igual extensão.

Contrato oneroso – é um contrato para a troca de ativos ou serviços, em que os custos inevitáveis para satisfazer as obrigações excedem os benefícios económicos ou potencial de serviço que se espera serem recebidos sob tal contrato. Obrigaçāo construtiva – é uma obrigação que deriva das ações de uma entidade quando: por via de um padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outros que aceitará determinadas responsabilidades; e a entidade criou uma expectativa válida por parte desses outros de que aceitará essas responsabilidades.

Obrigaçāo legal – é uma obrigação que deriva de um contrato (através dos seus termos explícitos ou implícitos), legislação ou outras disposições legais.

Passivo contingente – é uma obrigação possível que decorre de acontecimentos passados e cuja existência apenas será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos, que não estão totalmente sob controlo da entidade; ou uma obrigação presente que decorre de acontecimentos passados, mas não é reconhecida porque: não é provável que seja exigido um exflusio de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar essa obrigação; ou a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

Provisão – é um passivo de momento ou quantia incertos.

Reestruturação – é um programa que é planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera materialmente o âmbito das atividades de uma entidade ou a forma como essas atividades são conduzidas.

4.3. Reconhecimento (§ 16 a 36)

Segundo a NCP 15, uma provisão deve ser reconhecida quando, cumulativamente: (a) uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado; (b) é provável que seja exigido um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essa obrigação e (c) pode ser feita uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação.

Relativamente à obrigação presente, presume-se que um acontecimento passado deu origem a uma obrigação presente se, tomando em consideração toda a evidência disponível, for provável que tal obrigação exista à data de relato.

Nos casos em que não é claro se um acontecimento passado originou uma obrigação presente, interessa referir que uma entidade determina se existe uma obrigação presente à data de relato tendo em conta toda a evidência disponível, incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer prova adicional proporcionada por acontecimentos após a data de relato e é tendo em conta esta evidência, que a entidade reconhece uma provisão quando for provável que exista uma obrigação presente à data de relato (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e divulga um passivo contingente quando for provável que não exista uma obrigação presente à data de relato, exceto se for remota a possibilidade de haver um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço. Face ao acontecimento passado, quando este resulta numa obrigação presente é chamado de um “acontecimento que cria obrigações”, sendo necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo mesmo, o que apenas ocorre: quando a liquidação da obrigação possa ser imposta por lei; ou no caso de uma obrigação construtiva, quando o acontecimento (que pode ser uma ação da entidade) crie, em terceiros, expectativas válidas de que a entidade cumprirá a obrigação.

4.4. Mensuração (§ 37 a 51)

No que diz respeito à melhor estimativa, a presente norma contabilística salienta que a quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data de relato. Assim sendo, a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data de relato ou para a transferir para um terceiro nessa data.

Face ao risco e incertezas, estes envolvem muitos acontecimentos e circunstâncias que devem ser tomados em consideração para atingir a melhor estimativa de uma provisão. O risco descreve a variabilidade do desfecho e um ajustamento de risco pode aumentar a quantia pela qual um passivo é mensurado. Contudo, tal como demonstrado na NCP 15, é

necessário ter cuidado ao fazer julgamentos em condições de incerteza, a fim de que os rendimentos ou os ativos não sejam sobreavaliados e os gastos ou os passivos não sejam subavaliados. Além disso, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma deliberada sobreavaliação de passivos.

4.5. Reembolsos (§ 52 a 56)

O reembolso deve ser reconhecido quando, e apenas quando, for praticamente certo que o mesmo será recebido se a entidade liquidar a obrigação. Desta forma, este reembolso deve ser tratado como um ativo separado e a quantia reconhecida do reembolso não deve exceder a quantia da provisão. Na demonstração dos resultados, o gasto relacionado com a provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida do reembolso.

4.6. Alterações nas Provisões (§ 57 e 58)

Segundo a NCP 15, as provisões devem ser revistas em cada data de relato e ajustadas para refletirem a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que é necessário um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida. Já no caso de serem utilizadas quantias descontadas, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para refletir a passagem do tempo, sendo este aumento reconhecido como um gasto de juros.

4.7. Utilização de Provisões (§ 59 e 60)

Em matéria de utilização de provisões, a NCP 15 estabelece que uma provisão apenas deve ser utilizada para dispêndios relativamente aos quais foi originalmente reconhecida. Deste modo, apenas os dispêndios que se relacionem com a provisão original são compensados contra a mesma, sendo importante salientar que compensar dispêndios contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para uma outra finalidade ocultaria o impacto de dois acontecimentos diferentes.

4.8. Aplicação de Regras de Reconhecimento e Mensuração (§ 61 a 80)

Relativamente às regras para resultados líquidos operacionais futuros, a NCP 15 estabelece que não devem ser reconhecidas provisões para prejuízos provenientes de atividades operacionais futuras, dado que não satisfazem a definição de passivo da presente norma, bem como os critérios gerais de reconhecimento.

Face aos contratos onerosos, fica evidente que se uma entidade tiver um contrato oneroso, a obrigação presente (líquida de recuperações) decorrente do contrato deve ser reconhecida

e mensurada como uma provisão. Contudo, são assim excluídos do âmbito desta Norma os contratos que proporcionem benefícios sociais, celebrados na expectativa de que a entidade não recebe, como contrapartida direta dos beneficiários desses serviços, retribuição que seja aproximadamente igual ao valor dos bens e serviços prestados.

Quanto às reestruturações, são vários os acontecimentos que as podem provocar. A saber:

- Cessação ou alienação de uma atividade ou entidade pública;
- Encerramento de uma unidade administrativa ou cessação de atividades de uma entidade pública num local específico ou região ou a deslocalização de atividades de uma região para outra;
- Alterações na estrutura do órgão de gestão, por exemplo, eliminar um nível de administração ou serviço executivo;
- Reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e âmbito das operações da entidade.

No setor público, uma reestruturação pode ocorrer ao nível do Governo, nos seus diversos níveis, de um ministério, ou de uma entidade pública, sendo que fica evidente que o governo nos seus diversos níveis ou uma entidade individual começou a implementar um plano de reestruturação, através de, por exemplo: o anúncio público das principais características do plano; a venda ou transferência de ativos; a notificação

da intenção de cancelar locações, ou o estabelecimento de contratos alternativos para clientes de serviços.

Para terminar, importa acrescentar que uma provisão para reestruturações deve incluir apenas os dispêndios diretos provenientes da reestruturação, que são os que, simultaneamente:

- Estão necessariamente associados à reestruturação;
- Não estão associados às atividades em curso da entidade;
- Por outro lado, uma provisão para reestruturações não inclui os seguintes gastos:
 - Relocalizar ou voltar a formar pessoal que continua;
 - Comerciais;
 - Investir em novos sistemas e redes de distribuição.

5. Diferenças entre a IPSAS 19 e a NCP 15

A IPSAS 19 é uma importante referência em matéria de provisões, passivos e ativos contingentes, tendo servido de base para a formulação da NCP 15. No entanto, estas apresentam diferenças, as quais se explanam no quadro que se segue.

Quadro 1 - Aspetos distintivos entre a IPSAS 19 e a NCP 15

IPSAS 19

A provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta. Uma provisão deve ser reconhecida apenas se as seguintes condições forem cumpridas simultaneamente:

- Uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou construtiva) determinada, como resultado de um evento passado;
- Uma saída de recursos incorporando benefícios económicos ou possíveis serviços podem ser necessários para liquidar essa obrigação, e
- Uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação possa ser feita.

A menos que estejam satisfeitas tais condições, uma provisão não deve ser reconhecida.

A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio necessário para liquidar a obrigação a divulgar na data comunicação.

A melhor estimativa do dispêndio necessário para liquidar e divulgar a obrigação é a quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-lo para um terceiro nesse momento. No entanto, a estimativa da quantia que uma entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa.

Eventos futuros que podem afetar a quantia necessária para liquidar uma obrigação serão refletidos no valor de uma provisão quando houver evidência suficientemente objetiva de que eles ocorrerão.

Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor a divulgar das despesas que se espera sejam necessárias para liquidar a obrigação.

As provisões não devem ser reconhecidas para défices líquidos de atividades operacionais futuras.

NCP 15

A provisão é um passivo de momento ou quantia incertos. Esta deve ser reconhecida quando, cumulativamente:

- Uma entidade tem uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- é provável que seja exigido um exílio de recursos incorporando benefícios económicos ou potencial de serviço para pagar essa obrigação; pode ser feita uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação.

A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data de relato.

O reembolso deve ser reconhecido quando, e apenas quando, for praticamente certo que o mesmo será recebido se a entidade liquidar a obrigação.

As provisões devem ser revistas em cada data de relato e ajustadas para refletirem a melhor estimativa corrente. Uma provisão apenas deve ser utilizada para dispêndios relativamente aos quais foi originalmente reconhecida. Não devem ser reconhecidas provisões para prejuízos provenientes de atividades operacionais futuras, dado que não satisfazem a definição de passivo da presente norma, bem como os critérios gerais de reconhecimento.

Fonte: elaboração própria

A NCP 15, no âmbito do SNC-AP, vem colocar em evidência a importância das provisões, dos passivos contingentes e dos ativos contingentes na governação pública, bem como para as suas entidades. Pois, tal como se pode ler no Decreto-Lei n.º 192/2015, “Às funções de contabilidade e relato financeiro tem sido atribuída pouca importância, ao ponto de não estar definida nenhuma entidade que centralize contabilisticamente todas as transações ou acontecimentos relevantes que se reportam ao Estado como entidade soberana, tais como as receitas gerais, o património, a tesouraria, a dívida direta do Estado e respetivos encargos, as transferências para outras entidades e administrações públicas, os contratos de parceria público-privadas e outras concessões, as provisões e os passivos contingentes”.

Assim, a NCP 15 vem satisfazer as necessidades de um novo normativo contabilístico, promovido pelo SNC-AP, não só

dando a conhecer o conceito de provisões, de ativos contingentes e de passivos contingentes, assim como identificar os termos em que as provisões são reconhecidas e como devem ser mensuradas. Deste modo, contribui para que sejam emitidas demonstrações financeiras com a informação correta e adequada e uma maior transparéncia do relato financeiro público.

6. Abordagem prática

Nesta secção, vamos apresentar exemplos de aplicação relativamente a provisões e contingências no setor público. Os exemplos aqui apresentados são adaptados de Rodrigues (2021) e AmitDaga (2014).

Exemplo n° 1

Uma entidade possui um processo judicial cuja perda no montante de 750.000,00€ é considerada provável. Os advogados estimam que o desfecho do processo e consequente pagamento ocorrerá ainda este ano.

Pretende-se: o reconhecimento da provisão.

Proposta de resolução:

	Débito	Crédito
673 – Provisões do período – Processos Jud. em Curso	750.000,00	
a 293 – Provisões - Processos Jud. em curso		750.000,00
<i>Reconhecimento da provisão para processos judiciais</i>		

Exemplo n° 2

Uma entidade é ré num processo judicial. O montante reclamado é significativo e o processo está numa fase inicial e, embora os gestores estejam a defender energeticamente a sua posição, não é possível determinar o desfecho do processo. Qual deve ser o tratamento a dispensar a esta situação nas demonstrações financeiras?

Proposta de resolução:

Trata-se de um passivo contingente. Nas notas às contas terá de ser divulgada a existência do processo judicial, as datas dos eventos significativos, incluindo as datas das audições, um resumo da reclamação, incluindo os valores envolvidos, a expectativa dos gestores e dos seus consultores legais sobre o desfecho do processo e, caso não seja possível indicar os valores envolvidos ou avaliar o desfecho, referir esse facto.

Exemplo n° 3

XYZ é uma entidade governamental que está a explorar petróleo. Os ambientalistas protestam e a entidade contratou advogados para lhe prestarem assessoria sobre o assunto. No passado, outras entidades do petróleo tiveram de se entender com os ambientalistas, pagando grandes quantias em resolução extrajudicial de litígios. O consultor jurídico da XYZ informou-se que não há nenhuma lei que obrigue a entidade a pagar pelo derramamento de petróleo. No entanto, em publicidade efetuada na televisão e em folhetos promocionais, a XYZ muitas vezes afirmou claramente que é muito consciente das suas responsabilidades para com o meio ambiente e que cobrirá eventuais perdas que possam resultar da sua exploração. O diretor executivo reconheceu esta política em reuniões oficiais, quando membros do público lhe fizeram perguntas sobre esta questão.

Proposta de resolução:

Obrigação presente sim, como resultado de um acontecimento passado que cria obrigações. O facto gerador da obrigação é o derramamento de petróleo. Não há, no entanto, nenhuma legislação em vigor que obrigue qualquer empresa a efetuar a limpeza. No entanto, as circunstâncias que cercam a questão indicam claramente que há uma obrigação construtiva, pois a entidade, com a sua política anunciada e as declarações públicas proferidas, criou uma expectativa junto do público em geral de que vai honrar as suas obrigações ambientais.

- Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação.
- A provisão deve ser reconhecida pela melhor estimativa do dispêndio para limpar.

Exemplo n° 4

Uma entidade governamental celebrou um contrato de arrendamento de um edifício por 10 anos. A renda anual no âmbito do contrato de locação é de 6.000,00€. Passados 5 anos a entidade decidiu mudar a sua sede ainda no decurso da vigência do contrato original. A entidade foi autorizada a sublocar o prédio e acredita que, embora as rendas do mercado tenham diminuído, deve ser capaz de sublocar o prédio para os 5 anos restantes. Espera-se que o aluguer venha a render 15.000,00€, uma vez que a renda mensal pela sublocação é de 250,00€.

Proposta de resolução:

Deve ser reconhecida uma provisão para os custos adicionais decorrentes do contrato de locação acima dos benefícios esperados que serão recebidos. O facto gerador da obrigação foi a assinatura do contrato de locação de 60.000,00€, que tem de ser pago nos 5 anos remanescentes. Uma provisão para o seguinte montante deve ser reconhecida:

Tabela 1 - Cálculos do Exercício 4

Descrição	Cálculos
Contrato original	60.000,00€ (500,00 X 12 meses x 10 anos)
Encargos a suportar até 5 anos mais	30.000,00€ (500,00 X 12 meses x 5 anos)
Influxo esperado da sublocação	15.000,00€ (250,00 x 12 meses x 5 anos)
Diferença	15.000,00€
Provisão a reconhecer	15.000,00€ (500,00€-250,00€) x 5 anos)

Fonte: Elaboração própria

Nota: Foram ignorados todos os outros custos e o valor temporal do dinheiro.

Exemplo nº 5

O Conselho de Administração da entidade governamental ABC, na sua reunião de 15 de dezembro de 2012, decidiu fechar 2 filiais internacionais da entidade e transferir as suas operações para a sede e consolidá-las com as operações desta. Um plano formal detalhado para a liquidação das operações internacionais foi formalizado e aprovado pelo Conselho de Administração em reunião. Foram enviadas cartas aos clientes, fornecedores e trabalhadores, logo em seguida. Foram feitas reuniões para discutir as características do plano formal para encerrar as operações internacionais, e representantes de todas as partes interessadas estiveram presentes nessas reuniões. Será que as ações do Conselho de Administração criam uma obrigação construtiva que precisa de uma provisão para reestruturação?

Proposta de resolução

As condições exigidas pela NCP 15 são: (a) a existência de um plano formal detalhado da reestruturação; (b) Tenham surgido expectativas válidas nas pessoas afetadas de que a entidade irá realizar a reestruturação, ao anunciar as principais características dos seus planos de reestruturação.

O Conselho de Administração decidiu formalizar e aprovar um plano formal de liquidação das operações internacionais. Este plano foi comunicado às partes afetadas e a entidade ABC criou uma expectativa válida junto das pessoas envolvidas pela reestruturação de que vai em frente com os seus planos para encerrar as operações internacionais. Assim, há uma obrigação construtiva que deve ser provisionada, no final do ano.

Conclusões e Reflexões Finais

As últimas décadas foram marcadas por grandes reformas do setor público, destinadas a melhorar a sua eficiência, eficácia, transparência e prestação de contas em todo o mundo. Neste contexto, as reformas dos sistemas contabilísticos e de relato financeiro foram consideradas uma dimensão fundamental

para melhorar a gestão e o controlo das finanças públicas, bem como a prestação de contas do setor público (Olson, Guthrie, e Humphrey, 1998; Kioko et al, 2011).

Nesta linha de ideias, o modelo de contabilidade da UE desempenha um papel de extrema importância, definindo os princípios de contabilidade e as normas a aplicar pelos Estados-Membros, incluindo a apresentação de demonstrações financeiras consolidadas das diversas entidades que a compõem.

Neste enquadramento, a UE defende que um sistema que poderá proporcionar estes benefícios está atualmente a ser discutido, com o desenvolvimento das "European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)", preparadas na base de acréscimo. Mais argumentando que um ponto de partida adequado para as EPSAS são as IPSAS.

Quanto ao tema fulcral deste estudo, e no decurso do que até agora explanámos, a NCP 15 diz respeito às provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. No caso das provisões, estas têm reflexo nas demonstrações financeiras Balanço e Demonstração dos Resultados, enquanto os passivos e ativos contingentes, são divulgados, em certas circunstâncias nas notas às contas.

No contexto situacional da contabilidade pública, o IPSASB aprovou a IPAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, que tem por base a IAS 37, com o mesmo nome, e descreve quais os comportamentos a serem relevados nas provisões, ativos e passivos contingentes. A IPAS 19 tem como objetivo o de prescrever critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas às demonstrações financeiras, de modo a permitir aos utentes compreender a sua natureza, tempestividade e quantia.

Neste contexto, os conceitos de provisão e contingência estão intimamente associados aos conceitos de risco e incerteza. Oliveira (2007:22), argumenta que se o risco e a incerteza são

conceitos distintos, também as provisões e as contingências o são. Se o conceito de risco está associado ao desenlace ou não de determinado evento, o conceito de incerteza, está relacionado com a probabilidade de ocorrência desse evento.

Neto, Friza, Monteiro e Barbosa (2019) Cenar, I. (2011:233-238) defendem que a incerteza está associada ao desconhecimento ou conhecimento imperfeito das consequências de uma decisão económica; já o risco resulta de um conjunto de dificuldades e perigos que envolvem a tomada de decisão e incerteza e que são assumidas pelo sujeito económico para conseguir um benefício na sua atividade.

As novas regras da contabilidade pública irão permitir que se tenha maior transparência quanto às despesas realizadas pelos governantes, e será possível acompanhar as variações patrimoniais de arrecadação e de investimentos, verificadas nas administrações públicas, permitindo que se efetuem comparações entre gestões distintas. Também a informação a divulgar nas notas às contas é mais ampla, pelo que os utilizadores disporão de informação mais homogeneizada. Como em anteriores reformas, será necessário um esforço significativo das entidades para aderirem à nova contabilidade baseada nas IPSAS¹. No que concerne em particular às provisões, passivos contingentes e imparidades, estamos perante conceitos distintos. Como referido nos exemplos anteriores, perante as diversas circunstâncias ocorridas, deve-se ter em conta se é possível calcular o risco de forma fiável e se o mesmo representa ou não uma efetiva probabilidade de saída de recursos das entidades.

Em síntese, a reforma da contabilidade do setor público, assente numa gestão orientada para os resultados e indicadores de desempenho em termos de qualidade dos serviços públicos e satisfação dos cidadãos, obriga a uma abordagem que considere todas as valências da informação financeira, incluindo as transações e eventos incertos e prováveis, como os ativos e passivos contingentes.

Referências

Amit Daga (2014). <http://www.caclubindia.com/forum/provisions-and-contingencies-8211-ias-37-43387.asp>, acedido em 28.11.2016.

Cenar, I. (2011). Accounting Policies and Treatments of Contingent Assets and Liabilities in Public Institutions. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 13(2), 2011.

CNC (2023). Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF). <http://www.cnc.min-financas.pt/>. Acedido em 11.02.2016.

CNC (2023). Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro. http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/DL_192_2015_11Set_SNCAP.pdf. Acedido em 30.03.2022.

Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro. http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/DL_85_2016_21Dez.pdf. Acedido em 30.03.2022.

IFAC (2014). The Importance of Accrual-based Financial Reporting In the Public Sector. April. www.ifac.org.

IFAC (2020). IPSAS 19 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A11-IPSAS_19.pdf. Acedido em 29.03.2022.

International Accounting Standards (IAS) 37 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

International Accounting Standards Board (IASB). International Accounting Standards (IAS) e IFRS.

IPSASB Handbook (2022). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 19 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

Kioko, S. N., Marlowe, J., Matkin, D., Moody, M., Smith, D. L., & Zhao, Z. J. (2011). "Why public financial management matters." *Journal of Public Administration Research and Theory*, 21(suppl_1), i113-i124.

NCP 15 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC_AP/Instrumentos%20Contabilisticos/NCP_15.pdf. Acedido em 29.03.2022.

Neto, A., Friza, B., Monteiro, M., & Barbosa, S. (2019). Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes na ótica empresarial e pública: o caso especial dos Municípios Portugueses. In II Congresso Internacional de Contabilidade Pública. https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/iiccp/finais_site/82.pdf. Acedido em 30.03.2022.

Nunes, A. (2016). Uma nova visão para a Gestão Pública. Desafios da reforma da contabilidade pública. https://www.quidgest.pt/sncap/SNC_AP_QUIDGEST_AVN_27jun2016.pdf. Acedido em 28.09.2023.

Oliveira, J. (2007). Relato financeiro sobre provisões, passivos contingentes e ativos contingentes: o caso português. *Contabilidade e Gestão*, 4, 19-68.

¹ Ou EPSAS, como vier a ser definido pela UE.

Olson, O., Guthrie, J., & Humphrey, C. (Eds.). (1998). Global warning: Debating international developments in New Public Financial Management. Bergen: Cappelen Akademisk Forlag.

Pinho, S. (2014). O Impacto da Adoção das IPSAS nas universidades portuguesas. Dissertação de Mestrado. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.

Rodrigues, João (2021). SNC explicado, 8ª edição. Porto Editora.

Sistema de Normalização Contabilística (SNC) (2016) 6ª edição (reimpressão 2022). Porto: Portugal. Porto Editora.

Sistema de Normalização Contabilística (SNC) aprovado pelo Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de junho e legislação complementar.