



FACULDADE DE ECONOMIA

**AVALIAÇÃO DO IMPACTO DA IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE
PATRIMONIAL BASEADA NAS IPSAS NA CONTABILIDADE PÚBLICA DE
MOÇAMBIQUE:
CONTAS GERAIS DO ESTADO DE 2007 A 2016**

Dissertação de Mestrado em Gestão Empresarial

Por: Manuel Artiel

Supervisor: Prof. Doutor Ângelo António Macuácua

Maputo, Março de 2023



FACULDADE DE ECONOMIA

**AVALIAÇÃO DO IMPACTO DA IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE
PATRIMONIAL BASEADA NAS IPSAS NA CONTABILIDADE PÚBLICA DE
MOÇAMBIQUE:
CONTAS GERAIS DO ESTADO DE 2007 A 2016**

Manuel Artiel

Trabalho de dissertação submetido em cumprimento parcial dos requisitos para a obtenção do Grau de Mestre em Gestão Empresarial, pela Faculdade de Economia da Universidade Eduardo Mondlane

Supervisor: Prof. Doutor Ângelo António Macuácuá

Maputo, Março de 2023

Declaração e Aprovação do Júri

Declaração

Declaro que este trabalho é da minha autoria e resulta da minha investigação. Esta é a primeira vez que o submeto para obter um grau académico numa instituição educacional.

Maputo, aos de de 2023

(Manuel Artiel)

Aprovação do Júri

Este trabalho foi aprovado com _____ (_____) valores no dia ____ de _____ de 2023 por nós, membros do júri examinador nomeado pela Faculdade de Economia da Universidade Eduardo Mondlane.

(Presidente do Júri)

(Arguente)

(Supervisor)

Dedicatória

Dedico este trabalho a minha esposa, Cesaltina Artiel e aos meus filhos Chantel, Amiel e Ansel, que me dedicaram todo o amor, paciência e compreensão durante a minha formação.

A minha tia, Maria de Fátima Razão pela educação, amor e carinho dedicados a mim.

Agradecimentos

Em primeiro lugar, congratulo a Deus por me ter atribuído a graça de chegar até este estágio da minha vida.

Ao pai (memória), mãe e irmãos que me acompanham, dando amor, atenção e força durante o meu percurso.

Aos meus avós (memória), tios, cunhados, primos, sobrinhos e netos pela ajuda e força que contribuíram para a minha formação.

Ao meu supervisor Prof. Doutor Ângelo António Macuácua, pelo apoio na realização desta dissertação assim como pelos ensinamentos durante a minha formação, sendo um exemplo de conduta profissional a seguir.

A todos os meus amigos que contribuíram, directa ou indirectamente, para a conclusão do meu curso, especialmente ao Carlos, Nelson (memória), Simião e Zito, que acompanham até hoje e participam da minha vida, contribuindo com paciência, força e apoio moral.

Aos meus colegas do CEDSIF, IP. em especial aos Drs. Herminio Sueia, Jacinto Muchine, Tricamo Taju, Virgínia Videira, Carlos João, Obadias Uamusse bem como, a todos os colegas do DAF, designadamente Carlos Magno, Alberto, Dário, Hanna, Helga, Dona Lurdes e Zuleica, que estiveram constantemente a acompanharem a minha formação.

Aos meus colegas de formação, em especial ao Baby Maguesere, Benedito Chembeze, Bernardo Sualehe, Dário Lopes, Ianifa Ibraimo Imbate, Lovemore Chibaya e Salva Matlombe pelo facto de terem tido paciência durante a elaboração de trabalhos e em várias discussões académicas.

Por fim, agradeço a todos os que amavelmente apresentaram várias opiniões sobre este trabalho e a todos os não mencionados que, directa ou indirectamente, me ajudaram na elaboração do trabalho.

Resumo

Este trabalho tem como tema, “Avaliação do impacto da implementação da contabilidade patrimonial baseada nas IPSAS na Contabilidade Pública de Moçambique. Caso de estudo: Contas Gerais do Estado de 2007 a 2016”. A razão da escolha do tema está relacionada com o melhoramento da qualidade da informação financeira que é prestada pelo sector público com vista a imprimir transparência.

A metodologia escolhida consistiu em revisão bibliográfica e documental para além das entrevistas com os principais intervenientes no processo da elaboração da Conta Geral do Estado. A apresentação das Contas Gerais do Estado feitas na base do regime actual, resulta em informação financeira com limitações e não demonstra a variação patrimonial dos vários exercícios económicos. A informação constante é apenas de curto prazo.

O impacto das *International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS nas contas é tão relevante em Moçambique e requer uma adopção formal, gradual e conjunto de acções nos aspectos políticos, económicos, social, tecnológico e capacitação técnica para todos intervenientes do sistema de administração financeira do Estado.

Feita a pesquisa conclui-se que, a implementação da contabilidade patrimonial baseada nas IPSAS irá provocar mudanças estruturais na forma e conteúdo na Conta Geral do Estado. Em face das constatações da pesquisa, recomenda-se a adopção das IPSAS na contabilidade pública.

Palavras chaves: *International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS; Contabilidade Pública; Contabilidade Patrimonial; Conta Geral do Estado;

Abstract

This assignment is entitled: “Impact Evaluation for the Implementation of Accrual Based Accounting, as per IPSAS, on Mozambican Public Accounting. Case Study: Public Accounts Report of the financial years 2007 through 2016”. The reason for choosing the theme is related to improving the quality of financial reporting provided by the public sector to get transparency.

The methodology used were bibliography and documentary review in addition to interviews with the main actors in the process of preparing the Public Account Report.

The information provided by Mozambican Public Accounting is limited and does not provide the asset variation on the various financial years. The information included is only for short term, one financial year.

The impact of the International Public Sector Accounting Standards - IPSAS on the Report is too relevant in Mozambique and requires a formal, gradual and joint action on the political, economic, social, technological and technical training to actors about the financial´ s reporting of management system.

The conclusion from this research is implementation of IPSAS-based equity accounting and it will cause structural changes in the form and content of the General State Account. It is recommended the adoption of IPSAS in public accounting.

Key Words: *International Public Sector Accounting Standards - IPSAS; Public Accounting; Accrual Accounting; Public Account Report.*

Índice

1	Introdução	<u>111</u>
1.1	Contextualização	<u>111</u>
1.2	Motivação.....	2
1.3	Pergunta de Pesquisa.....	<u>333</u>
1.4	Objectivos.....	<u>444</u>
1.4.1	Objectivo Geral.....	<u>444</u>
1.4.2	Objectivos específicos	<u>444</u>
1.5	Hipóteses	<u>444</u>
1.6	Delimitação da Pesquisa.....	<u>444</u>
1.7	Limitações da Pesquisa	<u>555</u>
1.8	Estrutura de Trabalho	<u>555</u>
2	Revisão da Literatura	<u>666</u>
2.1	Conta Geral do Estado.....	<u>666</u>
2.2	Prestação de Contas.....	<u>777</u>
2.3	Normas Internacionais da Contabilidade do Sector Público (Breve histórico, caracterização e adopção, mais outros aspectos relevantes).....	<u>888</u>
2.4	Contabilidade Pública	<u>111111</u>
2.5	Regimes Contabilísticos.....	<u>111111</u>
2.5.1	Regime de Caixa.....	<u>111111</u>
2.5.2	Regime de Competência	<u>121212</u>
2.5.3	Regime Misto.....	<u>131313</u>
3	Metodologia	<u>141414</u>
3.1	Quanto a área da ciência.....	<u>141414</u>
3.2	Quanto a Natureza.....	<u>141414</u>
3.3	Quanto aos Objectivos	<u>141414</u>
3.4	Quanto à forma de abordagem	<u>151515</u>
3.4.1	Pesquisa Qualitativa.....	<u>151515</u>
3.4.2	Pesquisa Quantitativa.....	<u>151515</u>
4	Desenvolvimento e Resultado.....	<u>171717</u>

4.1	Evolução dos aspectos metodológicos de elaboração e apresentação das CGE's no período 2007-2016	<u>171717</u>
4.1.1	Modelo do Sistema de Administração Financeira do Estado - SISTAFE	<u>181818</u>
4.1.2	Macro - Processos	<u>191919</u>
4.1.3	Prestação de Contas	<u>262626</u>
4.1.4	Instrumentos do Macro-Processo de Execução do Orçamento do Estado.....	<u>282828</u>
4.1.5	Conta Geral do Estado	<u>313131</u>
4.1.6	Prazos.....	<u>323232</u>
4.2	Transparência e relevância das informações financeiras proporcionadas pelas Contas Gerais do Estado no período 2007 a 2016	<u>333333</u>
4.2.1	Regime Contabilístico.....	<u>333333</u>
4.2.2	Informações financeira da Conta Geral de Estado.....	<u>393939</u>
4.2.3	Data de Relato e da Aprovação da Conta Geral do Estado.....	<u>414141</u>
4.2.4	Os Efeitos das Alterações e da Taxa de Câmbio	<u>414141</u>
4.2.5	Acontecimentos Após a Data de Relato.....	<u>424242</u>
4.3	Processo histórico da elaboração e adopção das IPSAS a nível internacional.....	<u>424242</u>
4.4	As mudanças a empreender no processo de adopção e implementação das IPSAS	<u>444444</u>
4.5	Os desafios da implementação das IPSAS na Contabilidade Pública Moçambicana.	<u>464646</u>
4.5.1	Político	<u>464646</u>
4.5.2	Económico	<u>474747</u>
4.5.3	Social.....	<u>474747</u>
4.5.4	Tecnológico.....	<u>474747</u>
4.5.5	Capacidade Técnica	<u>474747</u>
5	Conclusões e recomendações.....	<u>484848</u>
5.1	Conclusões	<u>484848</u>
5.2	Recomendações.....	<u>515151</u>
6	Bibliografia	<u>545454</u>
7	Anexos	<u>585858</u>

Índice de Tabelas

Tabela 1: Plano Básico da Contabilidade Pública	<u>292929</u>
Tabela 2: Estrutura de Consolidação de Balanço	<u>303030</u>
Tabela 3: Aquisição de bens de expediente	<u>353535</u>
Tabela 4: Aquisição de imobilizado	<u>363636</u>
Tabela 5: Sentença judicial	<u>373737</u>
Tabela 6: Pagamento de seguro	<u>383838</u>
Tabela 7: Factura de água e energia de Dezembro	<u>393939</u>

Índice de Quadros

Quadro 1: IPSAS e suas Normas de base de elaboração	<u>585858</u>
Quadro 2: Ponto de Situação de adoção das IPSAS pelos países	<u>606060</u>

Índice de Figuras

Figura 1: Situação antes da introdução do SISTAFE	<u>181818</u>
Figura 2: Estrutura Geral do SISTAFE.....	<u>191919</u>

Índice de Gráfico

Gráfico 1: Ponto de Situação dos Países.....	<u>434343</u>
--	---------------

Lista de Acrónimos

AR – Assembleia da República,

CEDSIF – Centro de Desenvolvimento de Sistemas de Informação de Finanças;

CFC - Conselho Federal de Contabilidade¹;

CFMP – Cenário Fiscal de Médio Prazo

CGE – Conta Geral do Estado;

CIPE - Cadastro do Inventário Patrimonial do Estado;

CUT – Conta Única de Tesouro

DAF – Departamento de Administração e Finanças;

DNT – Direcção Nacional de Tesouro

IFAC - *The International Federation of Accountants*;

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*;

MAF - Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos

NBCT - Normas Brasileiras de Contabilidade;

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico; e

PBCP – Plano Básico de Contabilidade Pública

SISTAFE - Sistema de Administração Financeira do Estado.

TA – Tribunal Administrativo

¹ É conselho do Brasil

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O desenvolvimento dos sistemas democráticos tem resultado numa demanda cada vez mais crescente da prestação de contas e transparência na gestão do sector público, sendo a contabilidade pública um dos pilares da transparência, daí a necessidade de divulgação de informações de alta qualidade.

Em face da diversidade dos sistemas de contabilidade pública, e dada a necessidade de melhoria da comparabilidade e da qualidade das demonstrações financeiras do sector público, o IFAC tomou a liderança de promover a convergência de harmonização dos sistemas de contabilidade pública.

De acordo com *International Federation Of Accountants* – IFAC (2010), as Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público (*International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS) são as normas internacionais, em níveis globais, de alta qualidade, que representam as melhores práticas internacionais na elaboração de relatos financeiros do Sector Público.

No caso da República de Moçambique foi aprovado e está em processo de implementação a Reforma do Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE), que envolve todo o ciclo orçamental, desde a sua elaboração até prestação de contas, a nível de todos os subsistemas que o compõem, nomeadamente: Orçamento, Tesouro Público, Contabilidade Pública, Património e Controlo interno. (Lei do SISTAFE, 2002).

Por tanto, é necessário avaliar a implementação das Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público na contabilidade pública de Moçambique.

Para uma melhor percepção do assunto, efectuou-se um estudo de caso das Contas Gerais do Estado de 2007 a 2016.

1.2 Motivação

A contabilidade pública ou governamental está passando por um período de mudanças e despertando o interesse dos estudiosos. Uma dessas mudanças está relacionado à implementação do regime de competência na contabilidade pública. (Herbest, 2010).

No total de 96 países, alvos de pesquisa deste trabalho 38 já adoptaram o regime de competência, tais como África do Sul, Bolívia, Canadá, Estados Unidos e França; 37 países estão em andamento na adopção do regime de competência, tais como Afeganistão, Gana, Jamaica, Rússia e Zâmbia; 19 países estão planeando adoptar o regime de competência, tal como Argentina, Botswana, Nepal, Portugal e Uganda e por sua vez, 2 países que são Singapura e Grécia não tem plano de adopção do regime competência. (Lima, R.L., Lima, D.V. & Gonçalves, J.F., 2017).

Perante as evoluções que estão a decorrer no âmbito da contabilidade pública, escolheu-se o tema do presente trabalho para aferir como se comportaria a Conta Geral do Estado de Moçambique se implementasse as Normas Internacionais do relato financeiro do Sector Público.

No país, há pouca produção científica e manuais de contabilidade do sector privado, e pouca produção científica e manuais aplicados a contabilidade pública. Assim sendo, este trabalho de pesquisa poderá contribuir para o aprofundamento do conhecimento técnico profissional e académico no domínio da contabilidade pública com enfoque para República de Moçambique.

1.3 Pergunta de Pesquisa

Ao longo do tempo, a Conta Geral do Estado (CGE) tem demonstrado evolução na apresentação dos elementos que compõe a Conta Geral do Estado, contudo, a qualidade da informação reportada não está ao ponto de permitir a comparabilidade com a informação de outros países.

Em Moçambique, a elaboração da CGE segue o regime misto, aplicando-se para as receitas o regime de caixa e para as despesas o regime de compromissos.

O Governo submete a Conta Geral do Estado à Assembleia da República para sua aprovação, observando a relevância e oportunidade de prestação de informação financeira, que são requisitos consagrados nas IPSAS.

Os elementos que constituem a Conta Geral do Estado não permitem uma análise profunda da situação patrimonial do Estado.

No caso da execução das despesas em divisas, são reportadas na moeda funcional, que neste caso é Metical e convertidos à taxa de câmbio de planificação estimado no exercício económico anterior da conta em análise. Não há evidência de relato de eventos ocorridos após a data da Conta, bem como, o relato sobre activos intangíveis, biológicos e produtos agrícolas.

Ao resolver os problemas apresentados através da implementação das IPSAS na contabilidade pública moçambicana, vai-se ter uma relevância na produção de conhecimentos científicos na comunidade académica devido a escassez de obras científicas no foco da contabilidade pública, bem como, na sociedade pela produção da Conta Geral de Estado com informação financeira transparente.

Nesses termos, surge a seguinte pergunta: **Que transformações estruturais terão lugar na Conta Geral do Estado como resultado da implementação das IPSAS e quais as implicações dessas transformações?**

1.4 Objectivos

1.4.1 Objectivo Geral

Avaliar o impacto da implementação das IPSAS na Conta Geral do Estado no período 2007 a 2016.

1.4.2 Objectivos específicos

- Analisar a evolução dos aspectos metodológicos de elaboração e apresentação da CGE no período 2007 a 2016;
- Avaliar o nível de transparência e relevância das informações financeiras proporcionadas pelas CGE no período 2007 a 2016;
- Descrever o processo histórico da elaboração e adopção das IPSAS a nível internacional;
- Analisar as mudanças a empreender no processo de adopção e implementação das IPSAS;
- Projectar os desafios da implementação das IPSAs na Contabilidade pública Moçambicana.

1.5 Hipóteses

- H1: A Implementação das IPSAS irá provocar mudanças estruturais na forma da Conta Geral do Estado.
- H2: A Implementação das IPSAS irá provocar mudanças estruturais no conteúdo da Conta Geral do Estado.
- H3: A Implementação das IPSAS irá provocar mudanças estruturais na forma e conteúdo da Conta Geral do Estado.

1.6 Delimitação da Pesquisa

O âmbito do presente trabalho é delimitado de forma espacial, temporal e temática, em que:

- Delimitação espacial – As Contas Gerais do Estado de Moçambique.
- Delimitação temporal – a pesquisa compreende o período de 2006 a 2017.

- Delimitação temática – a pesquisa insere-se na área da contabilidade pública, em que se pretende avaliar o impacto da implementação das IPSAS nas Contas Gerais de Estado no período de 10 anos.

1.7 Limitações da Pesquisa

Para avaliação da implementação das IPSAS nas Contas Gerais do Estado de Moçambique no período de 2006 a 2017, foram utilizados dados fornecidos pelos intervenientes da elaboração das Contas Gerais do Estado, através de entrevista e recolha das Contas e documentos legais.

No decurso da pesquisa houve dificuldades em obter informação sobre a contabilidades pública Moçambicana, pois há pouca produção científica e manuais aplicados a contabilidade pública Moçambicana.

1.8 Estrutura de Trabalho

Esta pesquisa está organizada em cinco capítulos a saber:

- O primeiro capítulo compreende a introdução do trabalho, que inclui a contextualização, motivação, pergunta de pesquisa, hipótese, objectivos, Metodologia e a estrutura de trabalho;
- O segundo capítulo apresenta a revisão da literatura sobre a Conta Geral do Estado, Prestação de Contas, IPSAS, Contabilidade Pública e Regimes Contabilísticos;
- O terceiro capítulo apresenta a metodologia, quanto a área da ciência, quanto a natureza, quanto aos objectivos, e quanto a forma de abordagem;
- O quarto capítulo apresenta o desenvolvimento e resultado sobre:
 - Evolução dos aspectos metodológicos de elaboração e apresentação das CGE no período 2007 a 2016;
 - Transparência e relevância das informações financeiras proporcionadas pelas CGE no período 2007 a 2016;
 - Processo histórico da elaboração e adopção das IPSAS a nível internacional;
 - As mudanças a emprender no processo de adopção e implementação das IPSAS;
 - e
 - Os desafios da implementação das IPSAs na Contabilidade pública Moçambicana.
- O quinto capítulo apresenta as conclusões e as recomendações.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A presente revisão da literatura está organizada em cinco partes para permitir melhor compreensão do título. Na primeira parte aborda-se a questão da Conta Geral do Estado, na segunda trata-se da prestação de contas, na terceira trata-se das Normas Internacionais do Sector Público (breve histórico, caracterização e adopção, entre outros aspectos relevantes), na quarta parte sobre a contabilidade pública e quinta parte trata-se dos regimes contabilísticos.

2.1 Conta Geral do Estado

Nos termos da Lei do SISTAFE (2002) e da Conta Geral do Estado (2016), a Conta Geral do Estado é o documento do Governo que tem por objectivo evidenciar a execução orçamental e financeira, bem como, apresentar o resultado do exercício económico e a avaliação do desempenho dos Órgãos e Instituições do Estado.

Segundo IPSAS (2010), as demonstrações contabilísticas têm finalidade de fazer uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho financeiro de um Estado. O objectivo das demonstrações contabilísticas é atender propósitos gerais e proporcionar informações acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa do Estado, de maneira que essas informações sejam úteis à um grande número de classes de usuários em suas avaliações e tomada de decisões económicas sobre alocação de recursos. Especificamente, o objectivo das demonstrações contabilísticas está destinada a atender propósitos gerais sob a óptica do sector público e proporcionar informação útil para a tomada de decisão, e para demonstrar a existência da prestação de contas e o cumprimento das responsabilidades do Estado quanto aos recursos que lhe foram confiados acerca do seguinte:

- (a) fornecer informações sobre as fontes, destinação e uso de recursos financeiros;
- (b) fornecer informações sobre como o Estado financiou suas actividades e reuniu os recursos financeiros necessários;
- (c) fornecer informações que são úteis na avaliação da habilidade do Estado de financiar suas actividades e cumprir com suas obrigações e compromissos;
- (d) fornecer informações sobre a condição financeira do Estado e mudanças adoptadas que contribuíram para a consolidação dessa condição;

(e) fornecer informações agregadas úteis para a avaliação do desempenho do Estado em termos de custos de seus serviços, eficiência e realizações.

As demonstrações contabilísticas, para Da Silva (2013), são técnicas contabilísticas que evidenciam, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamental, económica, financeira e física do património de entidades do sector público e suas mutações.

2.2 Prestação de Contas

O termo prestação de contas, segundo Pinho e Sacramento (2009), referenciado por Raupp e De Pinho (2015), (representa um dos significados do conceito de *accountability*, envolve responsabilidade (objectiva e subjectiva), controle, transparência, obrigação de prestação de contas, justificativas para as acções que foram ou deixaram de ser empreendidas, premiação e/ou castigo.

Segundo as IPSAS (2010), *accountability* significa a prestação de contas e o cumprimento das responsabilidades.

O Pinto (1999), referenciado por Raupp e De Pinho (2015) afirma que, o processo evolutivo da *accountability* passa, por um lado, pela pesquisa e pelo desenvolvimento de tecnologias voltadas à transparência das contas públicas, no sentido de que a prestação de contas seja elaborada de forma clara e inteligível, e, por outro, pelo processo de troca de experiências quanto à gestão pública cidadã, no sentido de que a prestação de contas deve constituir-se num meio de promover a cidadania.

Para a Visão de Finança Pública 2011-2025 (2012), o processo de prestação de contas, tem como objectivo, garantir a divulgação, publicidade e prestação de contas, perante os Órgãos e Instituições competentes, destinatários e sociedade civil, dos actos e informações sobre a observância da legalidade e da finalidade legalmente prevista, bem como, da conformidade com as normas, padrões e boas práticas da elaboração e execução orçamental, da gestão e uso dos recursos e bens patrimoniais públicos e da gestão do Sector Empresarial e participações do Estado, em todos os Órgãos e Instituições, Institutos e Fundos Públicos, Empresas Públicas e demais entes públicos e Autárquias e respectivo sector Empresarial e participações em empresas

privadas. Por sua vez, tem como função, organizar, tomar as providências necessárias e concretizar a divulgação, publicidade e prestação de contas efectivas, perante os Órgãos e Instituições competentes, destinatários e sociedade civil, dos actos e informações sobre a observância da legalidade e finalidades previstas, normas, padrões e boas práticas de elaboração e execução orçamental e da gestão e uso dos recursos e do património do Estado e a gestão do Sector Empresarial do Estado e das participações do Estado em Empresas Privada.

Nos termos do artigo 98 de Diploma Ministerial n.º 181/2013 (2013), a prestação de contas consiste no processo organizado por intermédio do qual o Ordenador de Despesas - OD comprova, perante os Órgãos de Controlo Interno, os actos de gestão praticados pelos diversos agentes responsáveis nas diversas contas de gestão e de responsabilidade.

Segundo IPSAS (2010), a prestação de contas é para facilitar uma melhor compreensão da posição financeira e patrimonial e do desempenho da entidade (resultado do exercício).

2.3 Normas Internacionais da Contabilidade do Sector Público (Breve histórico, caracterização e adopção, mais outros aspectos relevantes)

As Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Sector Público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), editadas pela Federação Internacional de Contabilistas (*International Federation of Accountants – IFAC*), são instrumentos internacionais, em níveis globais, de alta qualidade para a preparação de demonstrações contabilísticas das entidades do Sector Público (IPSAS, 2010, p. 2). As IPSAS estão baseadas nas *Internacional Financial Reporting Standards (IFRSs) (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2020, p. 1)*.

De acordo com a última publicação feita com a IFAC, no ano 2020, as IPSAS são no seu todo 42 instrumentos financeiros descritos na lista seguinte, aplicados ao Sector Público com finalidade de orientar a preparação e divulgação dos relatos financeiros. A adopção das IPSAS pelos governos irá promover a contabilização de todos factos contabilísticos, transparência, qualidade da informação financeira, bem como, permitir a comparabilidade da informação financeira reportada pelos países no mundo.

Destacar que, no processo da implantação e implementação das IPSAS é importante ter em conta a questão política do país, custos envolvidos, impacto social e as tecnologias a usar.

Actualmente existem 87 países que já adoptaram o regime de competência (*Accrual Basis*) na contabilidade pública (Cavangh, 2012).

Organizações como Banco Mundial, *Asian Development Bank* e Fundo Monetário Internacional (FMI), têm imposto a alguns países a implementação do *Accrual Basis*, como por exemplo ao Paquistão, Mongolia e Índia.

Para além dos países acima referidos, outros países já adoptaram o regime de competência no sector público e alguns deles adoptaram inclusivamente aos níveis do Governo Central, como Espanha, Nova Zelândia, Suécia, Austrália, Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Finlândia e França, entre outros (Herbest, 2010, p. 15).

Dos países Africanos, consta a África do Sul e Angola, que já iniciaram a divulgação dos seus relatórios em *Accrual Basis* (Cavangh, 2012).

Moçambique tem emitido sinais de adopção das IPSAS, contudo, adaptadas a sua realidade, facto que, no ano de 2014, foi feito um estudo pela empresa Ernest Young, solicitado pelo CEDSIF, sobre Reforma da Contabilidade Pública Orçamental para uma Contabilidade Patrimonial por Compromissos, baseada nas NIC-SP e apresentar Normas de Contabilidade Pública e Plano de Contas baseados nas NIC-SP, bem como, a revisão da Lei do SISTAFE e do Plano Básico de Contabilidade Pública.

Lista das IPSAS

Nos termos da *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (2020), as IPSAS são as seguintes:

IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Contabilísticas;

IPSAS 2 – Demonstração dos Fluxos de Caixa;

IPSAS 3 – Políticas Contabilísticas, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;

IPSAS 4 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contabilísticas;

IPSAS 5 – Custos de Empréstimos;

IPSAS 6 – Demonstrações Consolidadas e Separadas;

IPSAS 7 – Investimento em Coligada e em Controlada;

IPSAS 8 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*);

IPSAS 9 – Receita de Transação com Contraprestação;

IPSAS 10 – Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária;

IPSAS 11 – Contratos de Construção;

IPSAS 12 – Estoque;

IPSAS 13 – Operações de Arrendamento Mercantil;

IPSAS 14 – Evento Subsequente;

IPSAS 15 – Instrumentos Financeiros: Revelação e apresentação (*Disclosure and Presentation*);

IPSAS 16 – Propriedade para Investimento;

IPSAS 17 – Activo Imobilizado;

IPSAS 18 – Informações por Segmento;

IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes;

IPSAS 20 – Divulgação sobre Partes Relacionadas;

IPSAS 21 – Redução ao Valor Recuperável de Activo Não Gerador de Caixa;

IPSAS 22 – Divulgação de Informação Financeira sobre o Sector do Governo Geral;

IPSAS 23 – Receita de Transação sem Contraprestação (Tributos e Transferências);

IPSAS 24 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contabilísticas;

IPSAS 25 – Benefícios a Empregados;

IPSAS 26 – Redução ao Valor Recuperável de Activo Gerador de Caixa;

IPSAS 27 – Activo Biológico e Produto Agrícola;

IPSAS 28 – Instrumentos Financeiros: Apresentação;

IPSAS 29 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;

IPSAS 30 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação;

IPSAS 31 – Activo Intangível;

IPSAS 32 – Plano de Concessão de Serviço: Concessor (*Service Concession Arrangement: Grantor*)

IPSAS 33 – Primeira Adopção de base de competência IPSAS (*First-Time Adoption of Accrual Basis IPSASs*)

IPSAS 34 – Informação Financeira Separada (*Separate Financial Statements*)

IPSAS 35 – Informação Financeira Consolidada (*Consolidated Financial Statements*)

IPSAS 36 – Investimentos em Associados e em *Join Ventures* (*Investments in Associates and Join Ventures*)

IPSAS 37 – Planos Conjuntos (*Joint Arrangements*)

IPSAS 38 – Revelação de Interesse de Outras Entidades (*Disclosure of Interests in Other Entities*)

IPSAS 39 – Benefícios a Empregados (*Employee Benefits*)

IPSAS 40 – Combinações do Sector Público (*Public Sector Combinations*)

IPSAS 41 – Instrumentos Financeiros (*Financial Instruments*)

IPSAS 42 – Benefícios Sociais (*Social Benefits*)

2.4 Contabilidade Pública

Segundo Fortes (2006), a contabilidade pública regista a previsão da receita e a fixação da despesa, estabelecidas no Orçamento Público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamental da receita e da despesa, faz a comparação entre a provisão e a realização das receitas e despesas e o controlo das operações de crédito, a dívida activa, os valores, os créditos e obrigações, regista as variações patrimoniais orçamentais e extra-orçamentais e mostra o valor do património.

A Visão das Finanças Públicas 2011-2015 (2012), refere que, o processo de gestão da contabilidade pública tem objectivo de garantir o conhecimento claro e o registo, documentação e avaliação das operações de execução orçamental, gestão patrimonial, apuramento de resultados e desempenho orçamental, económico e financeiro trimestral e anual das instituições contempladas no Orçamento do Estado.

Para Mota (2009), a contabilidade pública estuda, regista, controla e demonstra o orçamento aprovado e acompanha a sua execução, os actos administrativos e o património público e suas variações.

As abordagens de Rua e Carvalho (2006) e Da Silva (2013) dão mais ênfase à prestação de contas, o controlo da legalidade e à disponibilização de informação para a tomada de decisões.

2.5 Regimes Contabilísticos

2.5.1 Regime de Caixa

Segundo Kohama (2014), Angélico (2012), Pereira (2009), Mota (2009) e Jacintho (1989), o regime de caixa, consiste em reconhecer a receita no momento do recebimento de recursos financeiros e a despesa no momento de pagamento. Portanto, o regime de caixa é que

compreende, exclusivamente, todos os recebimentos e pagamentos efectuados no exercício, mesmo aqueles relativos a períodos contabilísticos anteriores.

Pelo Regime de caixa, tanto as receitas por arrecadar, ainda que lançadas, como as despesas cabimentadas e as liquidadas, porém não pagas, devem ser transferidas para o orçamento do exercício financeiro seguinte, fazendo parte integrante dele, sem deixar resíduos activos e passivos.

Segundo Angélico (2012), o regime de caixa, também chamado regime de gestão anual, é aquele em que são consideradas receitas e despesas do exercício tudo que se receber ou se pagar durante o ano financeiro, mesmo que se trate de receita e despesa referente a exercícios anteriores.

Neste regime, encerrado o exercício, as receitas e as despesas que, apesar de lhe pertencerem, não tiveram sido arrecadadas ou pagas, serão transferidas para o orçamento do ano seguinte. Dessa forma, o regime de caixa, ou de gestão anual, dispensa o período adicional, bem como, o apuramento dos saldos dos activos ou a arrecadar, e dos saldos dos passivos ou a pagar.

O regime de caixa vem sendo usado por vários países, pois é menos oneroso, não requer pessoal altamente qualificado para tratamento da informação e é preferencial de certos gestores público.

Contudo, e em muitos casos, o regime de caixa não é robusto o suficiente, o controle das contas não é seguro e a auditoria externa não funciona corretamente (HEPWORTH, 2003, P. 37), citado pela Herbest (2010). E não fornece toda informação necessária de tomada de decisão para os gestores públicos.

2.5.2 Regime de Competência

Segundo Kohama (2014) e Mota (2009) o regime de competência reconhece a receita e despesa no período que ocorre o facto gerador. De forma mais explícita, o primeiro diz que, as receitas e despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a real ocorrência, isto é, de acordo com a data do facto gerador, e não na data do recebimento ou pagamento. Pelo regime de competência, toda receita e toda despesa do exercício pertencem ao próprio exercício. A receita lançada e não arrecadada no exercício é considerada como receita desse exercício, passando a constituir saldos dos activos cobrados em anos posteriores na conta receita a arrecadar, assim como despesa legalmente cabimentada e não paga dentro do exercício é considerada despesas desse exercício, passando a constituir saldos dos passivos, que serão pagos em exercícios posteriores, como restos a pagar.

Kohama (2014) diz que, o regime de competência orienta que, o reconhecimento da receita e da despesa deve ser feito no momento em que ocorrer o facto gerador e independentemente do recebimento ou do pagamento, respectivamente. No caso da receita, em geral, coincide com o momento da transferência da propriedade de bens e direitos a terceiros ou da prestação de serviços, provocando um acréscimo no activo ou uma redução no passivo, com conseqüente aumento do património líquido. Para o caso da despesa, normalmente, utiliza-se como facto gerador o consumo de activo ou incorporação de passivos, gerando redução na situação líquida patrimonial.

Angélico (2012), menciona que, no regime de competência, ou regime de exercício, também denominado regime de jurídico, os tributos lançados e não arrecadados, bem como, as despesas cabimentadas e não pagas, são apropriados ao exercício como se de facto tais receitas e despesas houvessem sido realizadas. Assim, no encerramento do exercício, a receita lançada e não recolhida é apropriada á receita do exercício e classificada como saldos dos activos ou a arrecadar. Por sua vez, a despesas cabimentadas e não paga é também apropriada á despesa do exercício e levado á conta financeira como saldos dos passivos ou a pagar.

2.5.3 Regime Misto

Segundo Angélico (2012), Mota (2009), e Kohama (2014), regime misto adopta ao mesmo tempo o regime de caixa e o regime de competência.

3 METODOLOGIA

O termo metodologia de acordo Rodriguês (2007), “é um conjunto de abordagens, técnicas e processos utilizados pela ciência para formular e resolver problemas de aquisição objectiva do conhecimento, de uma maneira sistemática”.

A metodologia da presente pesquisa foi feita tendo em conta a área da ciência, natureza, objectivos, bem como, a forma de abordagem, alinhados com as hipóteses da presente pesquisa.

3.1 Quanto a área da ciência

As pesquisas empíricas são aquelas que serão realizadas através de captação de dados directos e observáveis do fenómeno em estudo. A ideia essencial na pesquisa empírica é o uso de dados ou informação observável como um caminho de responder, desenvolver e testar hipótese da investigação em causa.

Nos termos de Koche (2011:23) o conhecimento empírico é “A forma mais usual que o homem utiliza para interpretar a si mesmo, o seu mundo e o universo como um todo, produzindo interpretações significativas, isto é, conhecimento.”

A presente pesquisa é imperícia, pois foram observadas, registadas, analisadas, classificadas e interpretadas todas Normas Internacionais de Relato Financeiro para Sector Público, as leis de base para elaboração da Conta Geral do Estado e consultadas todas as contas de 2007 a 2016, com finalidade de obtenção de conhecimento sobre a elaboração da Conta Geral do Estado na base das IPSAS.

3.2 Quanto a Natureza

A ciência aplicada para o autor Rodriguês (2007), “tem como objectivo investigar, comprovar ou rejeitar hipóteses sugeridas pelos modelos teórico”.

O presente trabalho é da natureza científica por ter consistido em investigar e comprovar que, a implementação das IPSAS poderá causar mudanças estruturais na forma e conteúdo da Conta Geral do Estado.

3.3 Quanto aos Objectivos

Quanto aos objectivos é uma pesquisa descritiva em que foram observadas, registadas, analisadas, classificadas e interpretadas todas Normas Internacionais de Relato Financeiro para

Sector Público, as leis de base para elaboração da Conta Geral do Estado e consultadas todas as contas de 2007 à 2016.

A coleta da informação foi feita através da revisão bibliográfica e documental, que consistiu no levantamento de obras já publicadas em livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita, bem como, das entrevistas abertas e não estruturadas aos principais intervenientes no processo da elaboração da Conta Geral do Estado, os da Direcção Nacional da Contabilidade Pública, Direcção Nacional de Tesouro, Direcção Nacional da Planificação e Orçamento, Inspeção Geral de Finanças, Tribunal Administrativos, Centro de Desenvolvimento de Sistemas Informação de Finanças e Assembleia da Republica.

3.4 Quanto à forma de abordagem

Quanto a forma de abordagem da metodologia, a pesquisa teve um método da pesquisa qualitativa e quantitativa.

3.4.1 Pesquisa Qualitativa

A pesquisa qualitativa de um problema, justifica-se sobretudo “inadequada para tratar daquelas questões que necessitavam de uma relação numérica, como, por exemplo, a da velocidade da mudança e do movimento na física”, (Koché 2011:49).

Na pesquisa qualitativa do presente trabalho, observou-se que as contas são de natureza de diferente das contas de outros Estados elaboradas na base das IPSAS.

A adopção das IPSAS demonstraram mudanças estruturais na forma e conteúdo na Conta Geral do Estado.

3.4.2 Pesquisa Quantitativa

A pesquisa quantitativa de um problema, justifica-se sobretudo por “traduzir em números as opiniões e informações para serem classificadas e analisadas, e utilizam-se técnicas estatística”, (Rodrigues, 2007).

Na pesquisa quantitativa do presente trabalho, e tendo em conta todas as Contas de Estado realizados, foram seleccionadas 10 contas referentes ao período de 2007 a 2016.

Foram analisados quantitativamente, no capítulo de desenvolvimento e resultados, os conteúdos das Contas através de ferramentas estatísticos, especificamente o excel.

As conclusões apuradas nos dados, contribuíram significativamente na resposta da pergunta de pesquisa no concernente a transformações estruturais e implicações da informação geradas com adoção das IPSAS na Conta Geral do Estado.

4 DESENVOLVIMENTO E RESULTADO

Nos parágrafos subsequentes serão abordados os seguintes conteúdos:

- Evolução dos aspectos metodológicos de elaboração e apresentação da CGE no período 2007-2016;
- Transparência e relevância das informações financeiras proporcionadas pelas CGE no período 2007 a 2016;
- Processo histórico da elaboração e adopção das IPSAS a nível internacional;
- As mudanças a empreender no processo de adopção e implementação das IPSAS; e
- Os desafios da implementação das IPSAs na Contabilidade pública Moçambicana.

4.1 Evolução dos aspectos metodológicos de elaboração e apresentação das CGE's no período 2007-2016

A Contabilidade Pública em Moçambique é regida pela Lei n.º 9/2002, de 12 Fevereiro, que cria SISTAFE e pelo Decreto n.º 23/2004, de 20 Agosto, que aprova o regulamento do SISTAFE e revoga o Decreto n.º 17/2002, de 27 de Junho, Diploma Ministerial n.º 169/2007, de 31 de Dezembro, que aprova o Manual de Administração Financeira do Estado (MAF), bem como, Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro, que actualiza o Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos, abreviadamente designado por MAF, e revoga o Diploma Ministerial n.º 169/2007, de 31 de Dezembro, e diversos Despachos do Ministro das Finanças que complementam os diplomas mencionados.

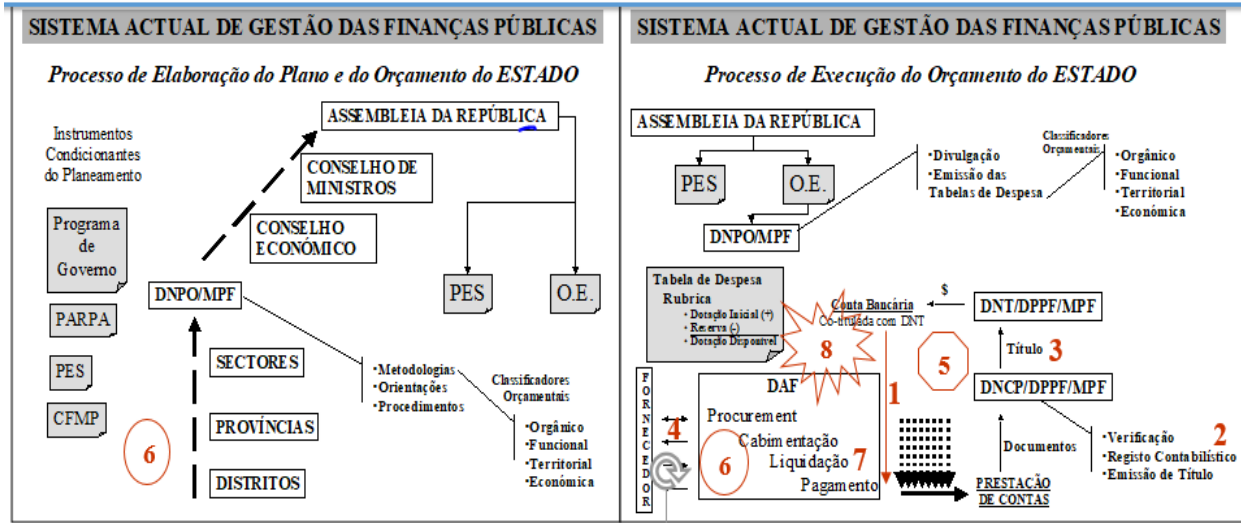
Ao longo do período de 2007 à 2016, a Conta Geral do Estado tem registado melhoramento na sua apresentação. Dos vários elementos que compõe a Conta, denota-se extração da informação a partir da plataforma informática e-SISTAFE, criado a partir da Lei do SISTAFE no ano de 2002, bem como, a divulgação da informação sobre parcerias público privado, projectos de grande dimensão e concessões empresariais e também garantias e avales.

A mesma informação que era produzida numa dimensão reduzida, evoluiu para diversas dimensões. Contudo, há ainda necessidade de melhorar a qualidade da mesma e demais informações relevantes.

4.1.1 Modelo do Sistema de Administração Financeira do Estado - SISTAFE

As figuras seguintes ilustram, de forma resumida, a estrutura funcional do SISTAFE.

Figura 1: Situação antes da introdução do SISTAFE

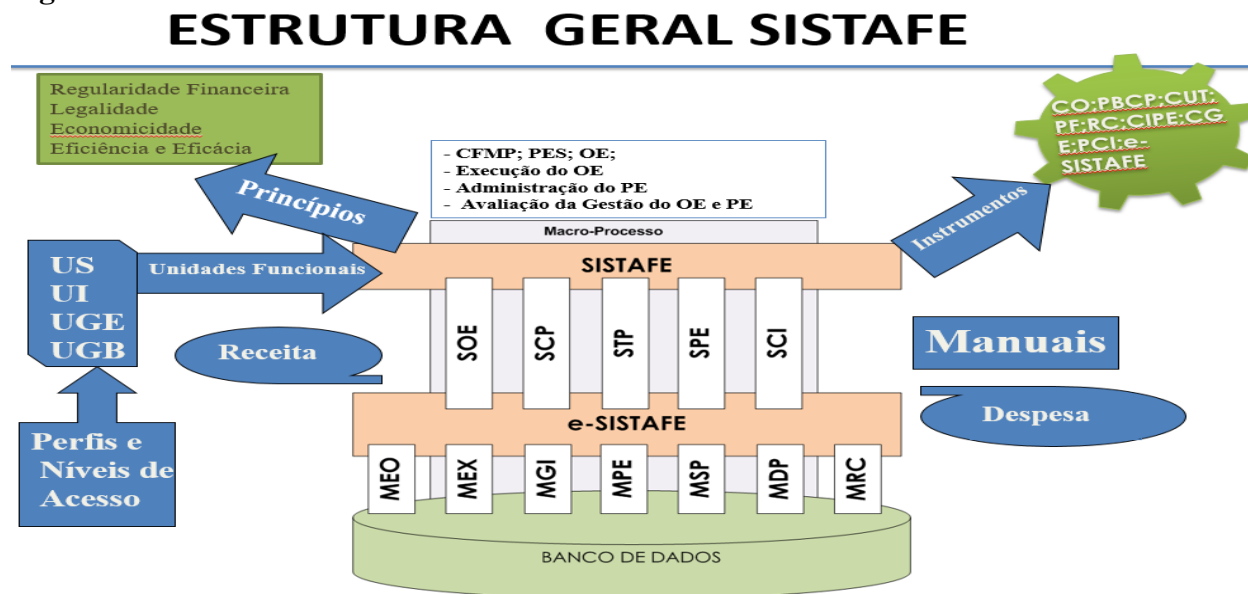


Fonte: CEDSIF, IP.

Legenda:

1. Imobilização de Recursos (\$) nas Contas Bancárias durante todas as Fases da Despesa;
2. Registo Contabilístico a posterior de Factos Consumados;
3. Emissão de Títulos sem a devida alocação de recursos (falta de credibilidade no Sistema);
4. Possibilidade de Emissão de Requisições Externas à Fornecedores sem crédito e/ou recursos;
5. O único instrumento de controlo do nível de gastos públicos é a emissão de Títulos;
6. Não há garantias de ligação entre o Plano e o Orçamento aprovado e a execução Orçamental – o DAF tem autonomia de execução, podendo não respeitar o Plano;
7. Não é garantida a incorporação do BEM ao Património no acto de Liquidação; e
8. Descentralização da Gestão Sectorial via distribuição de recursos em outras contas bancárias.

Figura 2: Estrutura Geral do SISTAFE



Fonte: CEDSIF, IP.

4.1.2 Macro - Processos²

Os subsistemas de Orçamento de Estado, do Tesouro Público, do Património do Estado, da Contabilidade Pública e do Controlo Interno que constitui o SISTAFE, são integrados pelos seguintes macro-processos:

- Elaboração das Propostas de Cenário Fiscal de Médio Prazo (CFMP), Plano Economico Social (PES) e Orçamento do Estado (OE);
- Execução do Orçamento do Estado;
- Administração do Património do Estado; e
- Avaliação da Gestão do Orçamento e do Património do Estado.

Os macro-processos subdividem em processos, entendendo-se por processo um conjunto de procedimentos organizados de modo a instruir, de forma padronizada, as actividades a serem executadas na gestão das finanças públicas.

Os procedimentos observam, na sua concepção, o princípio da segregação de funções, garantindo a transparência e o controlo necessário a uma boa gestão das finanças.

² Artigo n.º 6 do Regulamento, aprovado pelo Decreto n.º 23/2004, de 20 de Agosto.

4.1.2.1 Macro-Processo de Elaboração das Propostas de Cenário Fiscal de Médio Prazo (CFMP), Plano Económico Social (PES) e Orçamento do Estado (OE)

Nos termos do artigo n.º 7 do Regulamento, aprovado pelo Decreto n.º 23/2004, de 20 de Agosto, o macro-processo de Elaboração das Propostas de Cenário Fiscal de Médio Prazo (CFMP), Plano Económico Social (PES) e Orçamento do Estado (OE) compreende os processos de realização de estudos e pesquisas socio-económicas e elaboração, aprovação, acompanhamento e avaliação dos planos, programas e orçamento.

As actividades do macro-processo de Elaboração da Proposta do Orçamento do Estado são desenvolvidas no subsistema do Orçamento do Estado e avaliadas pelo subsistema de Controlo Interno na gestão do orçamento e do património do Estado.

O Cenário Fiscal de Médio Prazo é um elemento condicionante no processo de elaboração do Orçamento do Estado de Plano Económico e Social.

O Cenário Fiscal de Médio Prazo é o instrumento de base na programação e gestão de recursos financeiros cujos objectivos são de apresentar as opções de políticas económicas do Governo no médio prazo, estabelecer a previsão de recursos disponíveis para financiar a despesa pública e estabelecer uma ligação consistente entre os objectivos e prioridades do governo e o uso de recursos no Orçamento do Estado.

O Cenário Fiscal de Médio Prazo (CMFP) é elaborado com base nas projeções macro-económicas, utilizando informações produzidas pelas áreas de compõem os Sectores Económicos e Sociais do Governo. O CFMP é de carácter rolante, sendo actualizado anualmente em cada ciclo orçamental. O Plano Económico e Social apresenta o programa anual do Governo, incluindo as opções de políticas a vigorar e as actividades e metas a alcançar, baseadas nas opções estratégicas estabelecidas no CFMP.

O Plano Económico e Social é elaborado em simultâneo com o orçamento do Estado.

4.1.2.2 Macro-Processo de Execução do Orçamento do Estado

Nos termos do artigo n.º 8 do Regulamento, aprovado pelo Decreto n.º 23/2004, de 20 de Agosto, Macro-Processo de Execução do Orçamento do Estado compreende os processos do início do exercício económico, incorporação de um órgão ou instituição do Estado no SISTAFE, administração do Orçamento do Estado, execução das fases da receita, execução da programação financeira, execução das fases da despesa e encerramento do exercício económico.

As actividades do macro-processo de execução do Orçamento do Estado são desenvolvidas nos subsistemas do Orçamento do Estado, do Tesouro e do Património do Estado, sendo tratadas contabilisticamente pelo subsistema de Contabilidade Pública e avaliadas pelo subsistema de Controlo Interno na gestão do orçamento e do património do Estado.

Receita³

Constituem receita pública todos os recursos monetários ou em espécie, seja qual for a sua fonte ou natureza, postos à disposição do Estado, com ressalva para aqueles em que o Estado seja mero depositário temporário.

Fases de Execução da Receita⁴

Lançamento - Consiste no procedimento administrativo de verificação da ocorrência do facto gerador da obrigação correspondente;

Liquidação - Consiste no cálculo do montante da receita devida e identificação do respectivo sujeito passivo; e

Cobrança - Consiste na acção de cobrar, receber ou tomar posse da receita e subsequente entrega ao Tesouro Público.

Despesa⁵

Constitui despesa pública todo dispêndio de recursos monetários ou em espécie, seja qual for a sua proveniência ou natureza, suportado pelo Estado, com ressalva para aqueles em que o beneficiário se encontra obrigado à reposição dos mesmos.

Fases da Realização da Despesa⁶

Cabimento - O acto administrativo de verificação, registo e cativo do valor do encargo a assumir pelo Estado.

Liquidação - O apuramento do valor que efetivamente há a pagar e emissão da competente ordem de pagamento.

³ Artigo n.º 68 do Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro.

⁴ Artigo n.º 69 do Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro.

⁵ Artigo n.º 74 do Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro.

⁶ Artigo n.º 30 da Lei n.º 9/2002 de 13 Fevereiro.

Pagamento - A entrega de importância em dinheiro ao titular do documento de despesa.

Subsistema do Orçamento do Estado (SOE)

O SOE tem como objectivos:

- Propor os elementos necessários para a elaboração do Orçamento do Estado - OE;
- Preparar o projecto de Lei Orçamental e respectiva fundamentação;
- Avaliar os projectos de orçamentos dos órgãos e instituições do Estado;
- Propor medidas necessárias para que o OE comece a ser executado no início do exercício económico a que refere;
- Preparar, em coordenação com o Subsistema do Tesouro Público, a programação da execução orçamental e financeira;
- Avaliar as alterações do OE; e
- Avaliar os processos de execução orçamental e financeira.

Subsistema do Tesouro Público (STP)

O STP tem como objectivos:

- Zelar pelo equilíbrio económico-financeiro;
- Administrar os haveres financeiros e mobiliários;
- Elaborar a programação financeira;
- Elaborar as estatísticas das finanças públicas;
- Gerir a conta única;
- Propor a formulação da política de financiamento da despesa pública e providenciar a sua execução;
- Gerir a dívida pública interna e externa; e
- Realizar e gerir as operações de crédito público.

Subsistema do Património do Estado (SPE)

O SPE tem como objectivos:

- Coordenar a gestão dos bens patrimoniais do Estado;
- Organizar o tomo dos bens imóveis do Estado;

- Elaborar, anualmente, o mapa de inventário físico consolidado e das variações dos bens patrimoniais do Estado;
- Proceder, periodicamente, ao confronto dos inventários físicos com os respectivos valores contabilísticos; e
- Propor normas e instruções regulamentares pertinentes sobre os bens patrimoniais do Estado.

Há que observar que compete à entidade em que se localizam os bens e direitos patrimoniais, a inventariação e gestão do património do Estado, de acordo com a legislação vigente.

Subsistema da Contabilidade Pública (SCP)

Compete a Unidade de Supervisão do Subsistema de Contabilidade Pública como responsáveis pela normalização:

- Elaborar normas e procedimentos para a execução e para o adequado registo contabilístico dos actos e dos factos da gestão orçamental, financeira e patrimonial, nos órgãos e instituições do Estado;
- Manter actualizado o Plano Básico de Contabilidade Pública (PBCP); e
- Manter e aperfeiçoar sistemas de informação que permitam realizar a contabilização dos actos e factos de gestão orçamental, financeira e patrimonial do Estado e gerar informações de gestão, necessários à tomada de decisão.

Compete às Unidade de Supervisão do SCP como responsáveis pela supervisão técnica:

- Planificar e controlar a execução das actividades estabelecidas nos macro-processos que são da responsabilidade do SCP;
- Coordenar as UI's a elas vinculadas, delegando competências com vista à desconcentração de procedimentos;
- Elaborar relatórios de acompanhamento da execução do OE;
- Apurar os actos e factos ilegais ou irregulares, efectuar os registos pertinentes e adoptar as providências necessárias à responsabilização do agente, comunicando o facto à autoridade responsável a quem se subordina e ao órgão ou unidade do SCI; e
- Praticar os actos necessários com vista a repor o funcionamento normal nos casos previstos na alínea anterior.

Compete às Unidade Intermédia do SCP:

- Executar e controlar os procedimentos da sua responsabilidade, estabelecidos pela US;
- Coordenar as UG's a elas vinculadas; e
- Certificar e registar no e-SISTAFE a conformidade contabilística das UGE's a elas vinculadas, após a análise do processo de prestação de contas.

Compete às Unidade Gestora Executora do SCP:

- Executar as actividades da sua responsabilidade, estabelecidas nos procedimentos;
- Executar os actos de gestão orçamental e financeira referentes à realização das fases da despesa para as Unidade Gestora Beneficiária;
- Certificar e registar no e-SISTAFE a conformidade processual dos actos de gestão orçamental e financeira praticados pela UGE;
- Certificar e registar no e-SISTAFE a conformidade documental;
- Organizar e apresentar à UI o processo mensal de prestação de contas;
- Manter em arquivo os documentos comprovativos dos actos de gestão na Unidade Gestora Executora, por um prazo de cinco anos a contar da data da aprovação da Unidade Gestora Executora do exercício correspondente;
- Remeter para o arquivo morto os documentos que tenham expirado o prazo referido na alínea anterior.
- Executar as actividades da sua responsabilidade, estabelecidas nos procedimentos; e
- Ordenar a realização de despesas para execução por parte da Unidade Gestora Executora.

A ordenação da despesa prevista no número anterior é da responsabilidade da autoridade que superintende o órgão ou instituição do Estado, competindo-lhe definir, por diploma próprio, os níveis de delegação para a ordenação da despesa.

Subsistema do Controlo Interno (SCI)

O SCI tem como objectivos:

- Verificar a aplicação dos procedimentos estabelecidos; e

- Verificar o cumprimento da legalidade, regularidade, economicidade, eficiência e eficácia.

Observa-se que, o governo pode submeter os órgãos e instituições do Estado à auditoria independente, pontual ou sistemática.

A implementação dos subsistemas no sistema e-SISTAFE é gradual. Assim sendo, as contas de 2007 a 2016 foram feitas numa base não integrada da informação dos subsistemas, destacando para este caso o subsistema do Património de Estado.

No que tange a questão do orçamento do Estado, nos termos do n.º 1 do artigo 26 (Aprovação do Orçamento do Estado), da Lei n.º 9/2002, Cria SISTAFE, prevê que a Assembleia da República delibera sobre a proposta da Lei do Orçamento do Estado até dia 15 de Dezembro de cada ano, e observando o período de 2007 a 2016, a Assembleia da República de Moçambique teve incumprimento da lei nos períodos de mudança de Governo, nos anos de 2009/2010 e 2015/2016 respetivamente.

Apesar do artigo 27 da lei supra, que aborda sobre não aprovação do orçamento, a Lei não trata de forma específica para período que podem ocorrer mudança de Governo, nesses termos, é necessária revisão da presente lei neste ponto.

4.1.2.3 Macro-Processo de Administração do Património do Estado

Nos termos do artigo n.º 9 do Regulamento, aprovado pelo Decreto n.º 23/2004, de 20 de Agosto, macro-processo de Administração do Património do Estado compreende os seguintes processos:

- Aquisição, alienação do Património do Estado e cessão de exploração; e
- Gestão do património, que trata de incorporação, distribuição, guarda, conservação, movimentação, valorização e abate de bens do património do Estado.

As actividades do macro-processo de Administração do Património do Estado são desenvolvidas no subsistema do Património do Estado, tratadas contabilisticamente pelo um sistema de Contabilidades Pública e avaliadas pelo subsistema de Controlo Interno na gestão do património do Estado.

O macro-processo que segue, designado por macro-processo de avaliação da gestão do orçamento e do património do Estado, é importante para o Governo avaliar o que foi gasto e realizado durante o período económico.

4.1.2.4 Macro-Processo de Avaliação da Gestão do Orçamento e do Património do Estado

Nos termos do artigo n.º 10 do Regulamento, aprovado pelo Decreto n.º 23/2004, de 20 de Agosto, macro-processo de Avaliação da Gestão do Orçamento e do Património do Estado compreende os processo de avaliação do cumprimento das metas previstas nos planos e programas, avaliação da execução do Orçamento do Estado e avaliação da gestão dos administradores públicos.

As actividades do macro-processo de avaliação da gestão de Orçamento e do Património do Estado são desenvolvidas no subsistema de Controlo Interno, utilizando as informações disponibilizadas pelos subsistemas de Orçamento do Estado, do Tesouro Público, do Património do Estado e de Contabilidade Públicas.

4.1.3 Prestação de Contas

Segundo o artigo 98 de Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro, que actualiza o Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos, abreviadamente designado por MAF, a prestação de contas consiste no processo organizado por intermédio do qual o OD comprova, perante os Órgãos de Controlo Interno, os actos de gestão praticados pelos diversos agentes responsáveis nas diversas contas de gestão e de responsabilidade.

No caso das contas de gestão, por serem contínuas no tempo, a prestação de contas dá-se em dois períodos fixos e em uma variável, assim denominados:

- Mensal, no final de cada mês;
- Anual, no final de cada exercício económico;
- Por transferência de responsabilidade, no acto das transferências de funções do Ordenador da Despesa - OD, Agente de Execução Financeira - AEF⁷, Agente de Execução Orçamental - AEO, Agente Financeiro - AF, Agente Financeiro da Receita - AFR, Agente de Património-AP OU Gestor de Fundo - GF.

⁷ Actualmente, este perfil está dentro do AEO, sou seja, AEF é inexistente.

Ordenador da Despesa (OD) - O OD é aquele que tem competência para autorizar cabimento, pagamento, adiantamento ou saída de recursos do Estado ou pelos quais este seja responsável.

Agente de Execução Financeira (AEF) - O AEF é aquele que realiza as tarefas inerentes à efectivação dos pagamentos ou adiantamentos.

Agente de Execução Orçamental (AEO) - O AEO é aquele que realiza as operações relacionadas com a cabimentação e a liquidação de uma despesa, bem como, a abertura, manutenção e encerramento dos processos administrativos de execução do orçamento.

Agente Financeiro (AF) - O AF é aquele que realiza as tarefas inerentes à disponibilização de recursos financeiros do Tesouro Público autorizadas pelo OD.

Agente Financeiro da Receita (AFR) - O AFR é aquele que realiza as tarefas operacionais inerentes às receitas do Estado.

Agente de Património (AP) - O AP é aquele que realiza as principais tarefas inerentes à gestão do património do Estado.

Gestor de Fundo (GF) - O GF das UGB's é aquele que tem a responsabilidade por solicitar, receber e administrar os recursos financeiros das UGB's.

Prestações de Contas Anuais

A organização dos processos de prestação de contas anuais é da responsabilidade das Unidades Gestoras Executora e deve observar prazos e procedimentos descritos, oportunamente, em circular específica da DNCP, com vista à atempada prontificação da Conta Geral do Estado.

Arquivo

As prestações de contas referida acima, bem como, os documentos originais comprovativos dos actos de gestão, são mantidos em arquivo organizado pelo período de cinco anos a contar da data

de aprovação da Conta Gera do Estado do exercício correspondente, para eventuais consultas ou auditorias.

4.1.4 Instrumentos do Macro-Processo de Execução do Orçamento do Estado

4.1.4.1 Plano Básico de Contabilidade Pública

O Plano Básico de Contabilidade Pública (PBCP) tem o propósito de atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registo contabilístico dos actos e factos relacionados com a execução do OE sob a responsabilidade dos órgãos da administração central e local, de forma a proporcionar maior flexibilidade na gestão e consolidação dos dados e satisfazer as necessidades de informação de todos os níveis da administração.

São partes integrantes do PBCP:

- Lista de contas;
- Plano de objectos; e
- Tabela de operações contabilísticas.

4.1.4.1.1 Objectivos

O PBCP está estruturado de forma a atender os seguintes objectivos principais:

- Realçar o estado patrimonial e as suas variações, realocando as contas típicas de controlo, incluindo as representativas do sistema orçamental, para os grupos de contas de ordem, de forma a possibilitar o conhecimento mais adequado da situação económico financeira de uma gestão administrativa;
- Padronizar o nível de informação dos órgãos da administração central e local com a finalidade de auxiliar o processo de tomada de decisões, ampliando a qualidade dessas informações e facilitando a elaboração da CGE de forma atempada;
- Possibilitar a extracção de relatórios necessários, tanto para a análise de gestão quanto para o cumprimento das exigências dos Órgãos do Controlo Interno e Externo, incluindo emissão dos balanços, mapas de controlo orçamental e demonstrações de resultados.

- Permitir, por intermédio da lista de contas e tabelas, a implantação de um sistema integrado de informação orçamental, financeira e patrimonial na administração do Estado, capaz de atender aos aspectos legais e de gestão.

4.1.4.1.2 Estrutura Básica

O PBCP está estruturado por classe e grupo e apresenta a seguinte disposição:

Tabela 1: Plano Básico da Contabilidade Pública

<p>1. Activo 1.1 Circulante 1.2 Realizável a médio e longo prazo 1.3 Imobilizado</p> <p>3. Despesa 3.1 Despesas correntes 3.2 Despesas de capital</p> <p>5. Resultado de Variação Patrimonial Negativa 5.1 Resultado Ordinário 5.2 Resultado Extraordinário</p> <p>7. Contas de ordem activas 7.1 Execução orçamental da receita 7.2 Fixação orçamental da despesa 7.3 Execução da programação financeira 7.4 Execução das despesas por pagar 7.5 Execução de acordos e contratos 7.9 Outras contas de ordem activas</p>	<p>2. Passivo 2.1 Circulante 2.2 Exigível a Médio e Longo Prazo 2.3 Resultado de Exercícios Futuros 2.4 Fundos Próprios</p> <p>4. Receita 4.1 Receitas Correntes 4.2 Receitas de Capital</p> <p>6. Resultado de Variação Patrimonial Positiva 6.1 Resultado Ordinário 6.2 Resultado Extraordinário 6.3 Resultado Patrimonial</p> <p>8. Contas de Ordem Passivas 8.1 Previsão Orçamental da Receita 8.2 Execução Orçamental da Despesa 8.3 Execução da Programação Financeira 8.4 Execução das Despesas por Pagar 8.5 Direitos e Obrigações Acordadas 8.9 Outras Contas de Ordem Passivas</p>
---	---

Fonte: Artigo 4 da Secção III, do capítulo I, Título II do Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro.

4.1.4.1.3 Estrutura de Consolidação de Balanços

Tabela 2: Estrutura de Consolidação de Balanço

<p>1. Activo</p> <p>1.1 Activo Circulante</p> <p>1.1.1 Disponível</p> <p>1.1.2 Créditos</p> <p>1.1.3 Materiais</p> <p>1.1.4 Bens e Valores Pendentes</p> <p>1.2 Realizável a Médio e Longo Prazo</p> <p>1.2.1 Créditos Realizáveis a M e L. Prazo</p> <p>1.3 Activo Imobilizado</p> <p>1.3.1 Corpóreo</p> <p>1.3.2 Incorpóreo</p> <p>1.3.3 Amortizações e Reintegrações</p>	<p>2. Passivo</p> <p>2.1 Passivo Circulante</p> <p>2.1.1 Retenções de Curto Prazo</p> <p>2.1.2 Cobertura de Deficits de Tesouraria</p> <p>2.1.3 Obrigações a Pagar</p> <p>2.1.4 Valores Pendentes</p> <p>2.2 Exigível A Médio e Longo Prazo</p> <p>2.2.1 Dívida Interna</p> <p>2.2.2 Dívida Externa</p> <p>2.3 Resultado de Exercícios Futuros</p> <p>2.3.1 Receitas de Exercício Futuros</p> <p>2.4 Fundos Próprios</p> <p>2.4.1 Património da Gestão</p> <p>2.4.2 Ajustamentos do Capital</p> <p>2.4.3 Reservas</p> <p>2.4.4 Subsídios e Doações</p> <p>2.4.5 Resultado</p>
<p>3. Despesas</p> <p>3.1 Despesas Correntes</p> <p>3.1.1 Despesa com Pessoal</p> <p>3.1.2 Bens e Serviços</p> <p>3.1.3 Encargos da Dívida</p> <p>3.1.4 Transferências Correntes</p> <p>3.1.5 Subsídios</p> <p>3.1.6 Exercícios Findos</p> <p>3.1.7 Demais Despesas Correntes</p> <p>3.2 Despesas de Capital</p> <p>3.2.1 Bens de Capital</p> <p>3.2.2 Transferências de Capital</p> <p>3.2.3 Operações Financeiras</p> <p>3.2.4 Demais Despesas de Capital</p>	<p>4. Receitas</p> <p>4.1 Receitas Correntes</p> <p>4.1.1 Receita Fiscal</p> <p>4.1.2 Receita não Fiscal</p> <p>4.1.3 Receita Consignada</p> <p>4.1.4 Receita de Donativos</p> <p>4.2 Receitas de Capital</p> <p>4.2.1 Receita de Alienação de Bens</p> <p>4.2.2 Receita de Donativos</p> <p>4.2.3 Receita de Fundo de Empréstimos</p>
<p>5. Resultado de Variação Patrimonial Negativa</p> <p>5.1 Resultado Ordinário</p> <p>5.1.1 Despesa Orçamental</p> <p>5.1.2 Transferências de Bens e Valores Concedidas</p> <p>5.1.3 Mutações Patrimoniais Passivas</p> <p>5.2 Resultado Extraordinário</p> <p>5.2.1 Despesa não Orçamental</p> <p>5.2.2 Transferências de Bens e Valores Concedidas</p> <p>5.2.3 Decréscimos Patrimoniais</p>	<p>6. Resultado de Variação Patrimonial Positiva</p> <p>6.1 Resultado Ordinário</p> <p>6.1.1 Receita Orçamental</p> <p>6.1.2 Transferências de Bens e Valores Recebidas</p> <p>6.1.3 Mutações Patrimoniais Activas</p> <p>6.2 Resultado Extraordinário</p> <p>6.2.1 Receita não Orçamental</p> <p>6.2.2 Transferências de Bens e Valores Recebidas</p> <p>6.2.3 Acréscimos Patrimoniais</p> <p>6.3 Resultado Patrimonial</p> <p>6.3.1 Resultado Apurado</p>
<p>7. Contas de Ordem Activas</p> <p>7.1 Execução Orçamental da Receita</p> <p>7.1.1 Realização Orçamental da Receita</p> <p>7.2 Fixação Orçamental da Despesa</p> <p>7.2.1 Dotação Orçamental</p> <p>7.2.2 Movimentação de Dotação Orçamental</p> <p>7.2.3 Detalhamento de Dotação</p> <p>7.2.4 Execução da Despesa</p> <p>7.3 Execução da Programação Financeira</p> <p>7.3.1 Quota de Despesa Orçamental</p> <p>7.3.2 Disponibilidades Financeiras</p> <p>7.3.9 Outras Programações</p> <p>7.4 Execução das Despesas por Pagar</p> <p>7.4.1 Inscrição de Despesas por Pagar</p> <p>7.4.2 Inscrição de Despesas por Pagar de Exercícios Anteriores</p> <p>7.5 Execução de Acordos e Contratos</p> <p>7.5.1 Valor Acordado</p> <p>7.5.2 Acordos e Contratos a Receber</p> <p>7.5.3 Acordos e Contratos a Comprovar</p> <p>7.5.4 Acordos e Contratos Comprovados</p> <p>7.9 Outras Contas de Ordem Activas</p>	<p>8. Contas de Ordem Passivas</p> <p>8.1 Previsão Orçamental da Receita</p> <p>8.1.1 Previsão Orçamental – Natureza da Receita</p> <p>8.1.2 Previsão Orçamental - Fonte de Recursos</p> <p>8.2 Execução Orçamental da Despesa</p> <p>8.2.1 Disponibilidades de Dotações Orçamentais</p> <p>8.2.2 Movimentação de Dotação Orçamental</p> <p>8.2.3 Detalhamento de Dotação</p> <p>8.2.4 Execução da Despesa</p> <p>8.3 Execução da Programação Financeira</p> <p>8.3.1 Quota de Despesa Orçamental</p> <p>8.3.2 Disponibilidades Financeiras</p> <p>8.3.9 Outras Programações</p> <p>8.4 Execução das Despesas Por Pagar</p> <p>8.4.1 Despesas por Pagar Liquidada</p> <p>8.4.2 Despesas por Pagar Paga</p> <p>8.4.9 Despesas por Pagar Canceladas</p> <p>8.5 Direitos e Obrigações Acordadas</p> <p>8.5.1 Celebração de Acordos e Contratos</p> <p>8.9 Outras Contas de Ordem Passivas</p>

Fonte: Artigo 5 da Secção III, do capítulo I, Título II do Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro.

4.1.5 Conta Geral do Estado

Nos termos do artigo n.º 144 (regras) de Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro, que actualiza o Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos, abreviadamente designado por MAF, a Conta Geral do Estado deve obedecer às seguintes regras:

- Ser elaborada com clareza, exactidão e simplicidade, de modo a possibilitar a sua análise económica e financeira;
- Reflectir a observância do grau de cumprimento dos princípios de regularidade financeira, legalidade, economicidade, eficiência e eficácia na obtenção e aplicação dos recursos públicos colocados à disposição dos órgãos e instituições do Estado; e
- Ser elaborada com base nos princípios e regras de contabilidade geralmente aceites, tendo em vista reflectir a situação financeira e os resultados da execução orçamental dos órgãos e instituições do Estado.

No artigo n.º 145, dos mesmo Diploma supra, refere que, a CGE deve ter seguintes informações:

- Relatório do Governo sobre resultados da gestão orçamental referente ao exercício económico;
- Financiamento global do OE com discriminação da situação das fontes de financiamento;
- Balanço, composto pelos resultados das componentes orçamental, financeira e patrimonial, subdividindo-se em:
 - Balanço orçamental – demonstrando, para cada gestão, as receitas previstas e as despesas fixadas, comparadas com as realizadas. O resultado final do exercício será obtido estabelecendo-se as diferenças para mais ou para menos, podendo resultar num “deficit” ou “superavit”, no caso da receita, e num “superavit”, no caso da despesa;
 - Balanço financeiro – demonstrando, para cada gestão, a receita e a despesa orçamentais realizadas, bem como, os recebimentos e os pagamentos de natureza não orçamental, conjugados com os saldos do exercício anterior;
 - Balanço patrimonial – demonstrando, para cada gestão, a posição das contas que constituem o activo e o passivo, onde o activo representa os bens e direitos e o passivo, os compromissos assumidos com terceiros, sendo o seu equilíbrio estabelecido pelo saldo patrimonial positivo ou negativo;

- Mapas de execução orçamental, comparativos entre as previsões orçamentais e a receita cobrada, e aquelas com a despesa liquidada e/ou paga, segundo a classificação orçamental;
- Demonstração de resultados, cujo apuramento será obtido pela comparação das variações activas e passivas resultantes ou independentes da execução orçamental;
- Anexos às demonstrações financeiras;
- Mapas dos activos e passivos financeiros existentes no início e no final do exercício financeiro;
- Mapa consolidado anual do movimento de fundos por Operações de Tesouraria (OT's);
- Anexos relativos a:
 - Inventário consolidado do património do Estado;
 - Resumo das receitas, despesas e saldos das instituições com autonomia administrativa e financeira;
 - Resumo das receitas, despesas e saldos das autarquias;
 - Resumo das receitas, despesas e saldos das empresas do Estado.

4.1.6 Prazos

Conforme o artigo 146 do MAF (2013), o Governo deve apresentar, à AR e ao Tribunal Administrativo (TA), a CGE até 31 de Maio do ano subsequente àquele a que a referida conta respeite.

A fim de possibilitar a observância do prazo anterior, as instituições com autonomia administrativa e financeira devem proceder à entrega ao Ministério de Economia e Finanças (MEF) do resumo das receitas, despesas e saldos, até ao dia 31 de Março de cada ano.

O relatório e o parecer do TA sobre a CGE devem ser enviados à AR até ao dia 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que a CGE diga respeito.

A AR aprecia e aprova a CGE na sessão seguinte à entrega do relatório e parecer pelo TA.

Destacar que, as Contas de Gerências são parte da Conta Geral do Estado, e nos termos do Ofício n.º 193/CCA/TA/2013, de 15 de Fevereiro, as contas dos organismos do Estado, das Direcções Provinciais, dos órgãos representativos do Estado, remetem a Conta de Gerência às respectivas Unidades de Controlo Interno até dia 5 de Março, para efeito de emissão de parecer de

conformidade. Posteriormente, remetem a Conta de Gerência ao Tribunal Administrativo, devidamente instruída e acompanhada do parecer da Unidades de Controlo Interno e da Declaração de Conformidade do respectivo ordenador de despesas, até 31 de Março.

4.2 Transparência e relevância das informações financeiras proporcionadas pelas Contas Gerais do Estado no período 2007 a 2016

4.2.1 Regime Contabilístico

De acordo com artigo 41 da Lei 9/2002, de 13 de Fevereiro, que cria o Sistema de Administração Financeira do Estado, descreve que, o registo contabilístico adoptado para a escrituração contabilística pública, segue o regime misto, aplicando-se para às receitas o regime de caixa e para às despesas o regime de compromissos.

Enquanto para IPSAS (2010), o regime misto adopta ao mesmo tempo o regime de caixa e o regime de competência.

A divergência patente entre os presentes regimes mistos está no termo compromisso e competência.

De um lado, e de acordo com dicionário do Siva (1980) e Costa, compromisso significa comprometimento; acto pela qual duas ou mais pessoas sujeitam a decisão de um pleito a arbitragem; ajuste; contrato; convenção; concordata de falido com os credores; obrigação ou promessa mais ou menos solene.

O seu significado não está relacionado com o período de reconhecimento da despesa, apenas o acordo de pagamento, conforme previsto nas cláusulas de contrato.

Nos termos do artigo 76 do MAF (2013), Regime de compromissos: pertencem a um determinado exercício económico as despesas nele pagas ou por pagar, quando regularmente efectuadas, por um lado.

Por outro lado, regime de competência para IPSAS (2010), é o regime contabilístico segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando o caixa ou seus equivalentes são recebidos ou pagos). Portanto, as transações e eventos são registados contabilisticamente e reconhecidos nas demonstrações contabilísticas referentes aos respectivos períodos. Os elementos reconhecidos sob o regime de competência são ativos, passivos, património líquido / ativos líquidos, receitas e despesas.

Segundo Costa, competência significa direito, faculdade legal que um funcionário ou um tribunal têm de apreciar e julgar em pleito ou questão, capacidade e atribuições.

Conforme os argumentos supra, há necessidade de o governo proceder com muitas alterações incluindo a Lei, em destaque o MAF e a lei do SISTAFE, por forma à estar em harmonia com as normas internacionais de sector público.

4.2.1.1 Casos Práticos

Para esta secção foram escolhidos 5 casos que permitem uma melhor análise do modelo actual e do modelo baseado nas IPSAS.

A contabilização actual é feita através de três fases designadamente o cabimento⁸, liquidação⁹ e por fim o pagamento¹⁰. Destacar que, a contabilização actual está mais virada para o controlo orçamental, e a contabilização com IPSAS funcionam em simultâneo para o controlo orçamental e patrimonial.

É necessário separar os princípios orçamentais dos princípios contabilísticos. Em outros termos, o incumprimento do princípio orçamental, não pode afectar o cumprimento dos princípios contabilísticos e do objecto da contabilidade. Com esses termos, não se está a defender que a despesa seja realizada sem orçamento, mais que a contabilidade reflita exactamente os activos e passivos do governo.

Os casos escolhidos são:

- Aquisição de bens de expediente,
- Aquisição de imobilizado,
- Sentença judicial,
- Pagamento de seguro anual da viatura em Abril/Ano X, referente a Maio/Ano X a Abril/Ano X+1, e
- Factura de água e energia de Dezembro/Ano X-1, no ano X.

⁸ O acto administrativo de verificação, registo e cativo do valor do encargo a assumir pelo Estado.

⁹ O apuramento do valor que efectivamente há a pagar e emissão da competente ordem de pagamento.

¹⁰ A entrega de importância em dinheiro ao titular do documento de despesa.

4.2.1.1.1 Aquisição de bens de expedientes

Compra de bens de expediente no valor de 10.000,00MT e distribuição dos bens no valor de 2.000,00MT.

Tabela 3: Aquisição de bens de expediente

Aquisição de bens de expedientes					
Fases	Contabilidade Patrimonial				
	Contabilização Actual		Contabilização com as IPSAS		
Aquisição de bens de expedientes	Despesas correntes	10,000.00		Material de Expediente	10,000.00
	a Fornecedor a Pagar		10,000.00	a Fornecedor de bens	10,000.00
Pagamento	Fornecedor a Pagar	10,000.00		Fornecedor a Pagar	10,000.00
	a Banco CUT Virtual		10,000.00	a Banco CUT Virtual	10,000.00
Distribuição				Custo dos Bens	2,000.00
				a Material de expediente	2,000.00

Fonte: Elaborado pelo autor

Na contabilização actual, o custo é reconhecido na totalidade, e distorce a informação do custo real do período. Há um excesso de custo no valor de 8.000,00MT, que diz respeito aos períodos seguintes de distribuição. Consequentemente, a informação final está desacertada e os tomadores de decisão o fazem na base de informação distorcida.

Na contabilização com IPSAS, há três momentos importantes que ocorrem na contabilidade patrimonial, que são: a aquisição de bens, o pagamento e a distribuição.

Existe uma articulação simultânea da contabilidade Patrimonial e Orçamental. No momento de cabimento¹¹ orçamental, ocorre em simultâneo a aquisição dos bens.

Neste caso, não se obedece à sequência das três fases de execução da despesa que ocorrem na contabilização actual.

Após o cabimento, ocorre o pagamento do valor total da factura, tanto na contabilidade patrimonial como na orçamental.

O Custo é reconhecido no momento da distribuição dos bens para seu uso e é nesta fase em que ocorre a liquidação. Na contabilização actual, a fase de distribuição não existe contabilisticamente.

Quanto aos valores, os 2.000,00MT são reconhecidos no período corrente e os 8.000,00MT serão reconhecidos nos períodos em que serão distribuídos os bens.

¹¹ O acto administrativo de verificação, registo e cativo do valor do encargo a assumir pelo Estado.

Dessa forma, há o reflexo do custo real relativo a cada período. E neste caso, os tomadores de decisão o farão na base de informação real referente a cada período.

4.2.1.1.2 Aquisição de imobilizado

Compra do equipamento o valor de 100.000,00MT e com vida útil de 10 anos e considerando que o mesmo equipamento foi adquirido e iniciou a sua utilização em Janeiro do ano X. Foi adotado método de amortizações constantes e sem valor residual.

Tabela 4: Aquisição de imobilizado

Aquisição de Imobilizado			
Fases	Contabilidade Patrimonial		
	Contabilização Actual		Contabilização com as IPSAS
Aquisição de Imobilizado	Despesas correntes	100,000.00	Imobilizado 100,000.00
	a Fornecedor a Pagar	100,000.00	a Fornecedor do Imobilizado 100,000.00
Pagamento	Fornecedor a Pagar	100,000.00	Fornecedor do Imobilizado 100,000.00
	a Banco CUT Virtual	100,000.00	a Disponibilidade 100,000.00
Depreciação			Custo da amortização 10,000.00
			a (-) Amortização e Reintegração acumulada 10,000.00

Fonte: Elaborado pelo autor

Na contabilização actual, o custo é reconhecido na totalidade e num único período do exercício. Não existe a depreciação do equipamento.

O reconhecimento do custo no valor igual ao de pagamento distorce a informação do custo real do período. Há um excesso de custo no valor de 90.000,00MT que diz respeito a períodos seguintes e, conseqüentemente, a informação final está errada e os tomadores de decisão o fazem na base de informação distorcida.

Há falta de depreciação de equipamento, não permite a poupança de valor para no futuro, permitir a reposição, por equipamento novo, em substituição do velho.

Sempre haverá a necessidade de novas solicitações de recursos para a reposição de equipamento velho, se a decisão de comprar for baseada somente na informação contabilística.

Na contabilização com IPSAS, haverá três momentos importantes que ocorrerão na contabilidade patrimonial, que são: a aquisição do imobilizado, o pagamento e o reconhecimento da depreciação.

Existe uma articulação simultânea da contabilidade patrimonial e orçamental. No momento do cabimento orçamental, ocorre, em simultâneo, a aquisição do imobilizado.

Neste caso, não se obedece à sequência das três fases de execução da despesa, que ocorrem no modelo actual.

Após o cabimento ocorre o pagamento do valor total da factura, tanto na contabilidade patrimonial como na orçamental.

O custo é reconhecido no momento da amortização do imobilizado, e é nesta fase em que ocorre a liquidação. No modelo actual, a fase de depreciação não existe contabilisticamente.

Quanto aos valores, e sendo o valor global do equipamento de 100.000,00MT e o equipamento ter vida útil de 10 anos e considerando que o mesmo equipamento foi adquirido e iniciou a sua utilização em Janeiro do ano X, os 10.000,00MT são reconhecidos no período do ano X corrente como custo. Em cada ano subsequente haverá o reconhecimento do custo no valor de 10.000,00MT até completar os 10 anos da sua vida útil.

Dessa forma, há um reflexo do custo real do período. Neste caso os tomadores de decisão o farão na base de informação real relativo a cada período.

4.2.1.1.3 Sentença judicial

Está em curso no Tribunal um processo judicial com provável sentença no valor de 150.000,00MT.

Tabela 5: Sentença judicial

Sentença Judicial			
Fases	Contabilidade Patrimonial		
	Contabilização Actual		Contabilização com as IPSAS
Reconhecimento da Provisão Ano (X-n)			Custo de Provisão 150,000.00 a Provisão (conta do passivo) 150,000.00
Reconhecimento do Custo Ano (X)	Despesas correntes ou Execícios Findos 150,000.00 a Fornecedor a Pagar 150,000.00		
Pagamento	Fornecedor a Pagar 150,000.00 a Banco CUT Virtual 150,000.00		Provisão (conta do passivo) 150,000.00 a Disponibilidade 150,000.00

Fonte: Elaborado pelo autor

Na contabilização actual, após momento da sentença final e tendo-se o valor da sentença, procede-se com o cabimento, liquidação e pagamento.

Se no caso do processo decorrer no Tribunal, ao longo de vários exercícios económicos, corre-se o risco de se reconhecer o custo no período em que não for o gerador do custo.

Haverá excesso de custos num período a que não dizem respeito e consequentemente, a interpretação e as conclusões de informações sobre o custo podem levar os gestores a tomarem decisões equivocadas.

Na contabilização com IPSAS, neste caso, terá dois momentos chaves, que são: o reconhecimento da provisão da acção judicial e o pagamento após a sentença.

No início faz-se o cabimento e em seguida a liquidação e em simultâneo reconhece-se a provisão da acção judicial. É nesta fase que surge o custo. A contabilidade orçamental e patrimonial contabiliza este facto em simultâneo.

Finalmente e após a sentença, procede-se ao pagamento, extinguindo-se assim a obrigação, independentemente do período em que se reconhecer o custo.

Desta forma, ocorre o reconhecimento do custo no período gerador do custo e os gestores tomam decisões na base de informação real.

4.2.1.1.4 Pagamento de seguro

Pagamento do seguro anual no Abril, no valor de 200.000,00MT, referente ao mês de Maio do ano X e termino no mês de Abril do ano X+1.

Tabela 6: Pagamento de seguro

Pagamento de Seguro anual da viatura em Abril/Ano X referente a Maio/X a Abril/X+1					
Fases	Contabilidade Patrimonial				
	Modelo Actual		Modelo Novo		
Reconhecimento do custo	Despesas correntes	200.000,00		Custo de Seguro	133.333,33
	a Fornecedor a Pagar		200.000,00	a Fornecedor de serviços	133.333,33
Deferimento do custo				Diferimento do custo:	66.666,67
				a Fornecedor de serviços	66.666,67
Pagamento	Fornecedor a Pagar	200.000,00		Fornecedor a Pagar	200.000,00
	a Banco CUT Virtual		200.000,00	a Banco CUT Virtual	200.000,00

NB

Seguro mensal = 200.000,00/12 = 16.666,67

No ano X reconhece-se o custo de 8 meses

No ano X+1 reconhece-se o custo de 4 meses

Fonte: Elaborado pelo autor

Neste caso, a contabilização actual reconhece o custo na totalidade no ano X, incluindo o custo do ano seguinte.

Há excesso de custo de 66.666,67MT no ano corrente, referente ao ano seguinte, e consequentemente, a interpretação e conclusões sobre a informação por parte dos gestores o farão na base das informações inconsistentes.

Na contabilização com IPSAS, difere-se o custo para ser reconhecido no ano seguinte, que é o gerador do custo. Apesar de o pagamento ter ocorrido na totalidade no corrente ano. A contabilização com IPSAS especializa o seu custo no ano gerador do custo. Neste caso os gestores tomam decisões na base de informação real.

4.2.1.1.5 Factura de água e energia de Dezembro

Existe factura de energia no valor de 10.000,00MT e de água no valor de 5.000,00MT, referente a consumo de Dezembro do ano X.

Tabela 7: Factura de água e energia de Dezembro

Factura de Agua e Energia de Dezembro/Ano X no ano X		
Fases	Contabilidade Patrimonial	
	Contabilização Actual	Contabilização com as IPSAS
Reconhecimento do custo		Custo 15,000.00 a Acrescimo de Custos 15,000.00

Fonte: Elaborado pelo autor

Na contabilização actual, há falta de reconhecimento de custo.

Há transferência de custo de 15.000,00MT para um período que não lhe diz respeito. No fim do exercício económico, há indicação de custo não real e há tomada de decisões na base de informação incompleta.

A contabilização com IPSAS, tem um período importante, que é o reconhecimento do custo. Apesar de ocorrer o desconhecimento do custo real das facturas de água e energia consumidas, existem vários modelos que podem facultar uma estimativa do custo real para ser reconhecido. Nesta contabilização, ocorre primeiro o cabimento e em seguida a liquidação, sendo nesta fase que a contabilidade patrimonial reconhece os custos. O pagamento irá ocorrer no ano seguinte.

4.2.2 Informações financeira da Conta Geral de Estado

O artigo n.º 145 do MAF (2013), indica a relação da informação que deve constar na CGE, com tudo, a conta de ano de 2016 apresentou a seguinte informação:

- Execução do Orçamento do Estado
 - Cobrança de Receitas
 - Realização das Despesas
 - Despesas de Funcionamento

- Despesas de Funcionamento por Âmbito e por fonte de Recursos
 - Despesas de Investimento
 - Despesas de Investimento por Âmbito e por Fonte de Recursos
 - Transferências às Comunidades
 - Operações Financeiras
 - Despesas Segundo a Classificação Funcional
 - Despesas por Prioridades e Pilares
 - Despesas nos Sectores Económicos e Sociais
- Financiamento do Orçamento do Estado
- Dívida Pública
- Responsabilidades Diversas
- Parcerias Público-Privadas, Projectos de Grande Dimensão e Concessões Empresariais,
- Garantias e Avals, e
- Tabelas com seguinte informação: Indicadores Orçamentais, Balança Comercial, Balança de Serviços e Rendimentos, Balança de Transações Correntes, Donativos e Empréstimos Externos, Resumo das Alterações Orçamentais, Equilíbrio Orçamental, Receitas do Estado, Receitas de Dividendos, Receitas de Concessões, Contribuição dos Megaprojectos, Benefícios Fiscais , Despesas Totais por Âmbitos, Despesas de Funcionamento segundo a Classificação Económica, Despesa de Funcionamento por Âmbito e Fonte de Recursos, Despesa de Funcionamento por Âmbitos, Despesa de Investimento por Origem e Modalidade de Finanças, Despesas Investimento por Âmbito e Fonte de Recursos, Componente Interna de Investimento por Âmbitos, Componente Externa de Investimento por Âmbitos, Transferências às Comunidades, Operações Financeiras, Segundo a Classificação Económica, Empréstimos por Acordos de Retrocessão, Despesa Segundo a Classificação Funcional, Despesas por Prioridades e Pilares, Despesa dos Sectores nas Áreas Económicas e Sociais, Financiamento Global do Orçamento do Estado e Dívida Pública.

Conforme a exposto, a última Conta analisada no período de 2007 a 2016, indica que não contém toda informação que a Conta Geral do Estado deve reportar, tal como, balanço financeiro, patrimonial e demonstração de resultados.

4.2.3 Data de Relato e da Aprovação da Conta Geral do Estado

De acordo com a Legislação existente, Lei 9/2002 de Fevereiro, que cria SISTAFE, e da lei 26/2009, de 29 de Setembro, que aprova o regimento relativo a organização funcional e processo da 3ª Secção do Tribunal Administrativo, os prazos para a elaboração e submissão pelo Governo, Parecer do TA e Aprovação pela AR da CGE são os seguintes:

- ✓ Governo submete até dia 31 de Maio do ano n+1; e
- ✓ TA elabora o Relatório e Parecer sobre a CGE e envia para AR até 30 de Novembro do ano n+1.

A AR que encerra a sua última sessão em meados de Dezembro só considera ter condições para análise da conta, na sua primeira sessão do ano seguinte de Março a Maio do ano n+2.

Com estes prazos, as Contas Gerais do Estado referente aos exercícios económicos de 2007 a 2016, foram aprovadas no prazo de quase dois anos após a sua submissão pelo Governo, o que se considera um prazo demasiado longo para permitir que as conclusões da análise e apreciação de uma Conta possam ser úteis para a gestão.

4.2.4 Os Efeitos das Alterações e da Taxa de Câmbio

Nos termos da alínea a), n.º 2 do artigo 59 do MAF (2013), a conversão, directamente feita pela UGE interessada, e com prévia autorização da Direcção Nacional de Tesouro - DNT, das dotações orçamentais em meticais para dotações orçamentais em moeda estrangeira, à taxa de câmbio utilizada na elaboração do OE do exercício corrente.

As transações em moeda estrangeira são registadas em moeda inicial e reportada nos relatórios consolidados em moeda funcional (Metic) e convertidos pelo câmbio de planeamento que está no Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE).

Destacar que, o câmbio de planeamento do exercício económico do ano N, que é determinada na base do cenário fiscal onde se determina a sua evolução, foi estimado no ano N-1, consequentemente, ela não reflete a realidade da variação cambial do ano N no momento da conversão das divisas e respetiva execução.

Este facto, tem impacto na informação divulgada na Conta Geral do Estado, pois os valores convertidos servem apenas para equilíbrio orçamental e não reflete o valor real convertido.

4.2.5 Acontecimentos Após a Data de Relato

As Contas Gerais do Estado referente aos exercícios económicos de 2007 a 2016, apresenta insuficiência de informação referente aos acontecimentos após a data da Conta que tem impacto sobre a mesma.

A Conta Geral do Estado percorre aproximadamente dois anos da sua data e a data de aprovação, os acontecimentos ocorridos nesse período (N+1, e N+2), não são refletidos como eventos subsequentes na Conta do ano N.

Nesses termos, o Governos toma decisões sobre uma Conta Geral do Estado com insuficiência da informação ocorridas após a data da Conta.

4.3 Processo histórico da elaboração e adoção das IPSAS a nível internacional

Segundo as IPSAS (2010) e Lima, R.L., Lima, D.V. & Gonçalves, J.F. (2017), o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) da *International Federation of Accountants* (IFAC), que foi fundada em 1977 e é composta por mais de 175 membros e associados em mais de 130 e jurisdições, desenvolve normas contabilísticas para entidades do sector público, denominadas Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público (IPSASs).

As IPSAS são as normas internacionais, em níveis globais, de alta qualidade para a preparação de demonstrações contabilísticas por entidades do Sector Público. A tradução dessas Normas para o português, foi conduzido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil.

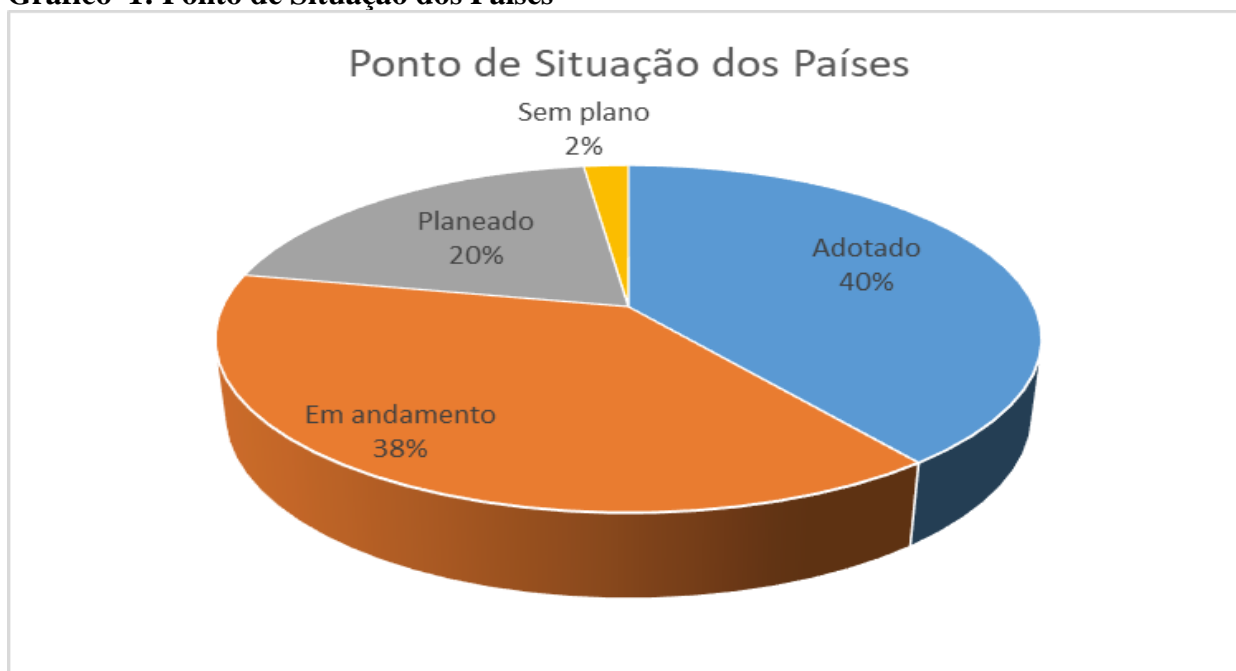
O IPSASB emite IPSASs referentes à elaboração de demonstrações contabilísticas pelo regime de caixa e pelo regime de competência. As IPSASs que adotam regime de competência são baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade (IFRSs), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), quando as exigências dessas Normas se aplicam ao sector público. As IPSASs também tratam de questões específicas a respeito da elaboração de demonstrações contabilísticas pelo sector público não tratadas nas IFRSs.

A adoção das IPSASs pelos governos melhorará a qualidade e comparabilidade das informações financeiras divulgadas por entidades do sector público ao redor do mundo. A elaboração nas IPSAS tem sido baseada em outras normas de padrões internacionais, conforme ilustra o quadro 1 em anexo.

O IPSASB reconhece o direito dos governos e normalizadores em estabelecer normas e diretrizes contábilísticas para fins de elaboração de demonstrações contábilísticas nas suas jurisdições. O IPSASB estimula a adoção das IPSASs e a convergência das normas nacionais às IPSASs. As demonstrações contábilísticas só podem ser consideradas como estando em conformidade com as IPSASs se estiverem em conformidade com todas as exigências de cada IPSAS aplicável.

As *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) têm se tornado modelo para a implantação e implementação de sistemas de contabilidade do Sector Público no mundo. No quadro 2 em anexo, é descrito o nível de adoção das IPSAS a nível internacional.

Gráfico 1: Ponto de Situação dos Países



Fonte: Adaptado da IFAC (2016,), referenciado por Lima, R.L., Lima, D.V. & Gonçalves, J.F. (2017, p. 6)

No universo de 96 países indicados no quadro acima, 38 adoptaram, 37 em andamento, 19 planeando e 2 sem plano de adopção das IPSAS.

4.4 As mudanças a empreender no processo de adoção e implementação das IPSAS

Com a implementação das IPSAS na Conta Geral do Estado, nos aspectos de apresentação, vai assegurar a comparabilidade das demonstrações financeiras com as de outros Estado. As componentes a constituir a conta passaram a ser as seguintes:

- (a) uma demonstração da posição financeira (Balanço Patrimonial);
- (b) uma demonstração do desempenho financeiro (Demonstração do Resultado do Exercício);
- (c) uma demonstração das mutações dos activos líquidos/ património líquido (Demonstração das Mutações do Património Líquido);
- (d) uma demonstração dos fluxos de caixa;
- (e) quando a entidade divulga publicamente seu orçamento aprovado, uma comparação entre o orçamento e os montantes realizados, quer seja como uma demonstração contabilística adicional ou como uma coluna para o orçamento nas demonstrações contabilísticas; e
- (f) notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras informações explanatórias.

O Estado deve estar em posição de evidenciar suas demonstrações contabilísticas em até seis meses a partir da data-base das demonstrações.

A Conta Geral do Estado é reportada na base da moeda funcional e que neste caso é Metical. Nos casos das transações em moeda estrangeira na moeda funcional, o reconhecimento deve ser feito a taxa de câmbio à data da transação. Contudo, garantido equilíbrio orçamental e patrimonial.

A Conta Geral do Estado deve evidenciar a informação referente aos acontecimentos após a data da Conta que tem impacto sobre a mesma.

Os custos dos empréstimos devem ser reconhecidos como despesa do período em que foram incorridos. A Conta Geral do Estado deve evidenciar a política contabilísticas adotada para os custos dos empréstimos.

Nos contratos de construção, a Conta Geral do Estado deve evidenciar a quantia da receita do contrato reconhecida como receita do período; os métodos usados para determinar as receitas do contrato reconhecidas no período; bem como, os métodos usados para determinar o grau de acabamento (a fase de execução) dos contratos em andamento. Adicionalmente, deve divulgar o que se segue para cada contrato em andamento na data do balanço, o montante agregado de

custos incorridos e superavits reconhecidos (menos deficits reconhecidos) até a data; o montante de adiantamentos recebidos; e o montante de retenções.

No que concerne ao inventário do Estado, a Conta passará a divulgar as políticas contabilísticas adoptadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados; o valor contabilístico total em estoques e o valor registado em classificações apropriadas para a entidade; o valor contabilístico de estoques pelo valor justo menos os custos de venda; o valor de estoques reconhecido como uma despesa durante o período; o valor de qualquer redução de estoques reconhecida no resultado do período; o valor de toda reversão de qualquer redução do valor dos estoques reconhecida no resultado do período; as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de uma redução de estoques; e o valor contabilístico de estoques dados como garantia a passivos.

A Conta Geral do Estado deve divulgar a data em que foi concedida a autorização para emissão das demonstrações contabilísticas e quem concedeu tal autorização. Se o Governo tiver o poder de alterar as demonstrações contabilísticas após sua emissão, a Conta deve divulgar esse facto.

Sobre activos biológicos e produtos agrícolas, a Conta Geral do Estado deve evidenciar o ganho consolidado ou a perda consolidada que ocorreu durante o período corrente em relação ao valor do reconhecimento inicial do activo biológico e do produto agrícola e, também, os decorrentes da mudança no valor justo, menos os custos de se vender os activos biológicos. A Conta deve fornecer uma descrição dos activos biológicos que se distinguem entre consumíveis e para reprodução/e ou produção de novos activos biológicos e entre mantidos para venda e aqueles que mantidos para distribuição gratuita ou por valor irrisório.

Para caso de activos intangíveis, a Conta Geral do Estado deve divulgar as seguintes informações para cada classe de activos intangíveis, fazendo a distinção entre activos intangíveis gerados internamente e outros activos intangíveis:

(a) com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizados;

(b) os métodos de amortização utilizados para activos intangíveis com vida útil definida; (c) o valor contabilístico bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período;

(d) a rubrica da demonstração do desempenho financeiro (demonstração do resultado do exercício) em que qualquer amortização de activo intangível for incluída;

(e) a reconciliação do valor contabilístico no início e no final do período, demonstrando:

(i) adições, indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas separadamente;

(ii) activos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de activos classificados como mantidos para venda de acordo com a norma contabilístico internacional ou nacional relevante que trata de activos não circulantes e operações descontinuadas e outras baixas;

(iii) Aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações;

(iv) Perdas por irrecuperabilidade de activos, reconhecidas no superávit ou déficit do período;

(v) Reversão de perda por irrecuperabilidade de activos, apropriada ao superávit ou déficit do período;

(vi) Qualquer amortização reconhecida no período;

(vii) Variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contabilísticas para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade; e

(viii) Outras alterações no valor contabilístico durante o período.

4.5 Os desafios da implementação das IPSAS na Contabilidade Pública Moçambicana.

4.5.1 Político

Para o caso de Moçambique, é necessário que seja tomada a decisão do Governo ao seu alto nível no processo de adopção das IPSAS na Conta Geral do Estado,

Para ser eficaz e eficiente, este suporte deve ser proeminente e inequívoco e deve fazer parte do plano do Governo.

O Governo na sua representação máxima deve ser percebido que apoia a filosofia da modificação, as razões da modificação, os objectivos da modificação. Destacar que, já se estudou a possibilidade de adoptar IPSAS na contabilidade no ano de 2013.

O suporte e adequação da legislação é essencial, não só para assegurar a passagem de qualquer nova legislação de gerência financeira, mas também endossar e utilizar o regime de avaliação e relato financeiro modificado que seguirá. Destacar que, foi revista a lei do SISTAFE através da

Lei N.º 14/2020 de 23 de Dezembro, que estabelece os princípios e normas de organização e funcionamento do SISTAFE.

4.5.2 Económico

O processo de adopção das IPSAS na contabilidade pública é oneroso, assim sendo, o Governo terá de avaliar custo-benefício dessa nova corrente em curso em vários países do mundo.

4.5.3 Social

A adopção e implementação das IPSAS deve assegurar a coerência, e a comparabilidade da informação financeira e contabilista do país com outros países. Assim sendo, permitirá que os beneficiários, executores, controladores, reguladores e entidades externas tenham acesso e facilidade de interpretação da informação contida na Conta Geral do Estado.

4.5.4 Tecnológico

A contabilidade baseada nas IPSAS pode ser implementada com um manual ou com um sistema eletrónico. Para caso de Moçambique, já foi implementado o e-SISTAFE que centraliza todos subsistemas que compõe o sistema financeiro do país e tornaria o processo da adopção das IPSAS mais fácil.

4.5.5 Capacidade Técnica

A experiência internacional sugere que uma falta de recursos técnicos adequados possa ser um impedimento principal à implementação da nova contabilidade.

A capacitação sobre as IPSAS deve ser para todos intervenientes do sistema de administração financeira do Estado que são reguladores, executores, controladores, beneficiários e as entidades externas, deste tem como exemplo os colaboradores de Tribunal Administrativo e da Direção Nacional da Contabilidade Pública – DNCP, bem como, os parlamentares.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 Conclusões

- O presente trabalho cujo objectivo geral foi de “Avaliar o impacto da implementação das IPSAS nas Contas Gerais do Estado no período 2007 à 2016” concluir que, a implementação da contabilidade patrimonial baseada nas IPSAS irá provocar mudanças estruturais na forma e conteúdo na Conta Geral do Estado.
- As Contas Gerais do Estado de Moçambique do período de 2007 a 2016, com implementação das IPSAS teriam outras componentes de relato financeiro, reduzido o tempo de aprovação da Conta e disponibilização das mesmas aos interessados.
- Da análise da evolução dos aspectos metodológicos de elaboração e apresentação das Contas Gerais do Estado no período de 2006-2017, observou-se que o sistema de Administração Financeira de Estado é constituído por cinco subsistemas designadamente: Subsistema de Orçamento de Estado, da Contabilidade Pública, do Tesouro Público, do Património do Estado e do Controlo Interno. A implementação dos subsistemas no sistema e-SISTAFE é gradual. Assim sendo, as contas de 2007 a 2016 foram feitas numa base não integrada da informação dos subsistemas, destacando para este caso o subsistema do Património de Estado. Há falta de avaliação dos bens patrimoniais, nos processos de incorporação e desincorporação e falta de Mecanismo de Gestão Patrimonial eficiente e automatizado. Há ausência da informação sobre activos intangíveis, bem como, activos biológicos e produtos agrícolas nas Contas Gerais de Estado.
- A CGE tem insuficiência de instrumento que permite uma análise profunda da situação patrimonial do Estado.
- No que tange a questão do orçamento do Estado, nos termos do n.º 1 do artigo 26 (Aprovação do Orçamento do Estado), da Lei n.º 9/2002, Cria SISTAFE, prevê que a Assembleia da República delibera sobre a proposta da Lei do Orçamento do Estado até dia 15 de Dezembro de cada ano, e observando o período de 2007 a 2016, a Assembleia da República de Moçambique teve incumprimento da lei nos períodos de mudança de Governo, nos anos de 2009/2010 e 2015/2016 respectivamente.

- Apesar do artigo 27 da lei supra, que aborda sobre não aprovação do orçamento, a Lei não tratar de forma específica para período que podem ocorrer mudança de Governo, nesses termos, é necessária revisão da presente lei neste ponto.
- De acordo com artigo 41 da Lei acima mencionada, descreve que, o registo contabilístico adoptado para a escrituração contabilística, pública segue o regime misto, aplicando-se para as receitas o regime de caixa e para as despesas o regime de compromissos. Enquanto que nas IPSAS, o regime misto adopta ao mesmo tempo o regime de caixa e o regime de competência. A divergência patente entre os presentes regimes mistos está no compromisso e competência. De um lado, o compromisso significa comprometimento; acto pela qual duas ou mais pessoas sujeitam a decisão de um pleito a arbitragem; ajuste; contrato; convenção; concordata de falido com os credores; obrigação ou promessa mais ou menos solene; dividas a solver em determinado dia. De outro lado, competência significa reconhecer a receita e despesa no período que ocorre o facto gerador.
- Denota-se um tempo demasiado longo entre a Data de Relato e da Aprovação da Conta Geral do Estado pela AR. Há necessidade de acréscimo de informação na Conta Geral do Estado de Moçambique, referente a acontecimentos após a data de relato.
- Destacar que, os efeitos das alterações da taxa de câmbios têm impacto na informação divulgada na Conta Geral do Estado, pois os valores convertidos servem apenas para equilíbrio orçamental e não reflete o valor real convertido.
- Ao longo do tempo, a IPSASB tem vindo a garantir a adequação das IPSAS com as novas realidades. A elaboração das IPSAS esta baseada nas *Internacional Accounting Standards* (IAS) e nas *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS).
- As IPSAS asseguram a coerência, e a comparabilidade da informação financeira e contabilista de um país com outros países. Destacar que, países como África do Sul, Bolívia, Canadá, Estados Unidos e França já adoptaram o regime de competência, Afeganistão, Gana, Jamaica, Rússia e Zâmbia estão em andamento na adopção do regime de competência, Argentina, Botswana, Nepal, Portugal e Uganda estão planeando adoptar o regime de competência, e Singapura e Grécia não tem plano de adopção do regime competência.
- A sua implementação na contabilidade patrimonial baseada nas *Internacional Public Sector Accounting Standards* - IPSAS em Moçambicana, está condicionada a questões

política, económico, social e tecnológico, bem como, a capacidade técnica. Destacar que, foi revista a Lei 9/2002 de 12 de Fevereiro, que cria o sistema de administração financeira do Estado, designado por SISTAFE, através da Lei N.º 14/2020 de 23 de Dezembro, que estabelece os princípios e normas de organização e funcionamento do SISTAFE.

- O estudo permitiu decidir na hipótese 3 (H3), pois a Implementação das IPSAS irá provocar mudanças estruturais na forma e conteúdo da Conta Geral do Estado.

5.2 Recomendações

- Face as constatações levantadas, recomenda-se a adopção das IPSAS na contabilidade pública e que conseqüentemente terá mudanças estruturais na forma e conteúdo na Conta Geral do Estado.
- Sobre os aspetos metodológicos de elaboração e apresentação das Contas Gerais do Estado, recomenda-se a revisão dos instrumentos legais da elaboração da Conta Geral do Estado, tal como, a Lei n.º 9/2002, de 12 Fevereiro, que cria SISTAFE, o Decreto n.º 23/2004, de 20 Agosto, que aprova o regulamento do SISTAFE e revoga o Decreto n.º 17/2002, de 27 de Junho, o Diploma Ministerial n.º 169/2007, de 31 de Dezembro, que aprova o Manual de Administração Financeira do Estado (MAF), bem como, Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro, que actualiza o Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos, abreviadamente designado por MAF, e revoga o Diploma Ministerial n.º 169/2007, de 31 de Dezembro, e diversos Despachos do Ministro das Finanças que complementam os diplomas mencionados.
- Adicionalmente, propõe-se a revisão dos termos do regime misto referenciado no MAF e na lei do SISTAFE, por forma à estar em harmonia com as normas internacionais de sector público. Especificamente, alterar o nome de compromisso para competência.
- A implementação das IPSAS na contabilidade pública Moçambicana, é um processo longo e deve ser feito gradualmente nos aspectos de capacitação técnica, estruturação e adequação dos instrumentos legais e das instituições, bem como, mudanças comportamentais.
- A capacitação deve ser para todos intervenientes do sistema de administração financeira do Estado que são reguladores, executores, controladores, beneficiários e as entidades externas, deste tem como exemplo os colaboradores de Tribuna Administrativo e da Direcção Nacional da Contabilidade Pública – DNCP, bem como, os Parlamentares.
- É essencial que governo crie um grupo para tratar o processo de conversão da contabilidade actual para contabilidade baseada nas IPSAS e tenha um núcleo de colaboradores com capacidade e habilidades técnico específicas do sector, ou que tenha a capacidade para recrutar esse pessoal pelas suas posições-chave. Os consultores exteriores podem ser usados para complementar recursos internos para desenvolver os

processos e procedimentos associados. Contudo, para assegurar que as reformas sejam sustentáveis, os consultores devem ser usados principalmente para objectivos que constroem capacidade e assistir colaboradores com questões de implementação técnicas específicas. Adicionalmente, é necessário que o Estado adopte mecanismos de capacitação dos gestores públicos na área de contabilidade patrimonial.

- Em paralelo, através de uma entidades competente¹² cria-se carreiras específicas que seja equiparadas aos do sector privado, para se poder manter um corpo de contabilistas profissionais nacional bem estabelecido e regulado no sector público com capacidades para os desafios da contabilidade do futuro. Deve-se adequar base de remunerações salarial dos agentes públicos nesta área, reduzir e ou eliminar as diferenças salariais existentes entre o sector público e privado a nível dos profissionais desta área de actividade.
- A curto prazo, deve-se introduzir algumas melhorias com impacto na CGE, tais como, no que tange a data de Relato e da Aprovação da Conta Geral do Estado, o Governo, o Tribunal Administrativo e Assembleia da República devem reverem os instrumentos legais no concenrente aos prazos da CGE para o processo da elaboração, parecer e autorização respetivamente, por forma a reduzir o tempo entre data da Conta Geral do Estado e a data de aprovação. Pois, irá garantir que as recomendações da Conta do exercício económico do ano N-1 tenham utilidade na Conta do ano N;
- As Contas Gerais do Estado devem apresentar eventos ocorridos da data das Contas a data de aprovação, por forma a munir os gestores públicos de informação relevante e material na tomada de decisão. Considerando a situação actual, a Conta Geral do Estado do exercício económico do ano N-2, devia apresentar informação relevante que aconteceu no ano N-1 e N, pelo facto da conta percorrer quase dois anos para sua aprovação; e
- O Governo Moçambicano já deu um passo significativo com a implementação do sistema e-SISTAFE, o que torna o processo mais fácil e a curto e médio prazo, necessitaria apenas da adequação da plataforma tecnológica do sistema e-SISTAFE para implementação das IPSAS.
- A médio e longo prazo, para implementar as IPSAS na Contabilidade Pública de Moçambique, é necessário adequá-la-ás a realidade moçambicana, elaborar instrumentos

¹²Para caso de Moçambique são OCAM e MEF

de implementação, discutir e socializar com vários interessados da Contabilidade Pública Moçambicana e da CGE, publicar e operacionalizar todas IPSAS, bem como, incluir nos currículos académicos.

6 BIBLIOGRAFIA

Albuquerque, C.M., Madeiro, M.B., & Feijo, P. H. (2008). *Gestão De Finanças Públicas* (2ª ed.). Brasília: Editora Gestão Pública;

American Psychological Association (2012). *Publication Manual of the American Psychological Association*. Washington: Auto.

Angélico, J. (2012). *Contabilidade Pública* (8ª ed.), São Paulo: Editora Atlas S.A.

Barbosa, J.M. (2009). *Harmonização Contábil das NICSP na Contabilidade Pública: O Caso de Brasil e Portugal* (Tese de Mestrado). Universidade de Minho;

Brasil. Tesouro Nacional. (2010). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Sector Público* (Vols. I-V), (2º ed.); Brasília: Autor;

Cavanagh, J. & FEIJO, P. (Março de 2012). *Workshop Sobre o Projecto da Contabilidade Pública*, Matola.

Constituição da República de Moçambique. (2004). Maputo: Escola Editora;

Conta Geral do Estado (2017). Maputo

Costa, J. *Dicionário Moderno da língua Portuguesa*. Escolar Editora, Angola

Coughlin, P. (ed) & Langa, J. (1997). *Claro e Directo – Como Escrever Um Ensaio* (2º ed.) Maputo: Peter Coughlin;

Crivinel, D.P. e De Lima, D. V. (2011, Set/Dez). *Adopção de Regime de Competência no Sector Público Brasileiro Sob a Perspetiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade*. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v 5, n. 3, art. 4, p. 69-85. ISSN 1981-8610;

Da Silva, L.M. (2011). *Contabilidade Governamental Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública* (2º ed.). São Paulo: Editora Atlas S.A.

Da Silva, V.L. (2013). *A Nova Contabilidade Aplicada ao Sector Público* (2º ed.). São Paulo: Editora S.A.;

Darós, L.L. & Pereira, A.S. *Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Sector Público- NBCASP: Mudanças e Desafios Para a contabilidade Pública*;

De lima, D.V., Santana, C.M. & Guedes, M.A. (2009). *As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Sector Público e a Legislação Contábil Pública Brasileira: Uma análise comparativa à Luz da Teoria Contábil*. Brasília: Editor Científico;

Decreto n.º 23/2004, de 20 de Agosto. (2004). *Regulamento do Sistema de Administração Financeira do Estado*. Boletim da República, I Serie – número 33. 2º Suplemento;

Decreto n.º 70/2009, de 22 de Dezembro. (2009). *Sistema de contabilidade para o Sector Empresarial em Moçambique*. Boletim da República, I Serie – número 50. 4º Suplemento;

Diploma Ministerial n.º 181/2013, de 14 de Outubro. (2013). *Actualiza o Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos, abreviadamente designado MAF, e revoga o Diploma Ministerial n.º 169/2007, de 31 de Dezembro*. Boletim da República, I Serie – número 82;

Dos Santos, S. A. (2015). *Avaliação das Dificuldade de implementação a convergência as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Sector Público (IPSAS)*. Universidade Federal de Amazonas

Fortes, J. (2006). *Contabilidade Pública* (9ª ed.);

Herbest, F. G. (2010). *Regime de competência no sector Público: a experiência de implementação em diversos países - Fundação Instituto Capixada de Pesquisas em Contabilidade, Económica e Finanças – FUCAPE*. Vitoria. Mimeo;

Herbest, F.G. (2010) *Regime de Competência no Sector Público: A Experiencia de Implementação de Diversos Países*. Brasil

International Federation Of Accountants (2010). Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público, 2010. New York;

International Federation of Accountants (2020). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements* (Vols. I-III): New York - USA;

Jacinto, R. (1989). *Contabilidade Pública*. São Paulo: Editora Ática S.A.;

Karabelas, H.A. *Qual é a Diferença entre “Analisar” e “Avaliar”*;

Khan, A. & Mayes, S. (2009) *Transition to Accrual Accounting*. International Monetary Found

Koche, J.C (2011), *Fundamento da Metodologia Científica*. Petrópolis, RJ: Vozes

Kohama, H. (2014). *Contabilidade Pública* (14ª ed.), São Paulo: Editora Atlas S.A.

Lei 9/2002 de 12 de Fevereiro. (2002). *Cria o Sistema de administração Financeira do Estado*. Boletim da República, I Serie – número 7. 2º Suplemento;

Lima, R.L., Lima, D.V. & Gonçalves, J.F. (2017). *Adoção das IPSAS pelos Governos dos Países Harmonização ou Padronização?* CEP: 70910-900 – Brasília - DF

Ministério das Finanças (MEF) (2012). *Visão das finanças Públicas 2011-2025*. Maputo;

Mota, F. G. L. (Ed) (2009). *Contabilidade Aplicada ao Sector Público* (1ª ed.): Brasília:

Munzero, P. (2018). *Assessment Of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation At African Union*. St. Mary’s University School Of Graduate Studies

Ofício n.º 193/CCA/TA/2013, de 15 de Fevereiro;

Padrones, K.G.S.A., Colares, A. C.V. & Dos Santos, W.J.L. (2014) *Análise do grau de implementação das IPSAS nas entidades Públicas Brasileiras e suas principais limitações no processo*. Brasília;

Pereira, M.J.R.C. (2009). *Gestão De Resultados e Accruals* (Dissertação de Mestrado) Universidade De Porto - Faculdade De Economia Do Porto

Pinto, A. C. & Santos, P. G. (2005). *Gestão Orçamental Pública*. Lisboa: Editora Publisher Team.

Pires, J.B.F.S (2001). *Contabilidade Pública* (6º ed.). Brasília;

Piscitelli, R.B.; Timbó, M.Z.F. & Rosa, M.B. (2006). *Contabilidade Pública* (9º ed.). São Paulo: Editora Atlas S.A.

Raupp, F.M. & De Pinho J.A.G. (2015) *Prestação de Contas no Legislativo Local antes d Depois da Lei de Acesso à Informação*. Canela – Salvador - Porto Alegre: ISSN (Online): 2175-875

Rodriguês, W. C. (2007) *Metodologia Científica*. Paracambi;

Rua, S. & Carvalho, B. C. (2006) *Contabilidade Pública – Estrutura Conceptual*. Editora Publisher Team;

Silva, A.M. (1980). *Novo Dicionário Compacto da Língua Portuguesa*. Editora Confluência, Lda/Livros Horizonte, Lda.;

Vicente, E.F.R., De Moraes, L.M. & Neto, O.A.P. (2012). *A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o Processo de convergência: Implicações e Perfectivas*; e

WYNNE, Andy, “*Is the Move to Accrual Base Accounting a Real Priority for Public Sector Accounting*”, The Association of Chartered Certified Accountants, disponível em https://www.researchgate.net/publication/228263237_Is_the_Move_to_Accrual_Base_Accounting_a_Real_Priority_for_Public_Sector_Accounting, Outubro, 2007 e 1 a 33 páginas.

7 ANEXOS

Quadro 1: IPSAS e suas Normas de base de elaboração

IPSAS	Observação	Normas
IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Contabilísticas;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS)	IAS 1
IPSAS 2 – Demonstração dos Fluxos de Caixa;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS)	IAS 7
IPSAS 3 – Políticas Contabilísticas, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS)	IAS 8
IPSAS 4 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contabilísticas;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS)	IAS 21
IPSAS 5 – Custos de Empréstimos;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS)	IAS 23
IPSAS 6 – Demonstrações Consolidadas e Separadas;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS). A IPSA foi removida	IAS 27
IPSAS 7 – Investimento em Coligada e em Controlada;	A IPSA foi removida	
IPSAS 8 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>);	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS). A IPSA foi removida	IAS 31
IPSAS 9 – Receita de Transação com Contraprestação;	N/A	N/A
IPSAS 10 – Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS)	IAS 29
IPSAS 11 – Contratos de Construção;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS)	IAS 11
IPSAS 12 – Estoque;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS)	IAS 2
IPSAS 13 – Operações de Arrendamento Mercantil;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS)	IAS 17
IPSAS 14 – Evento Subsequente;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS)	IAS 10
IPSAS 15 – Instrumentos Financeiros: Revelação e apresentação (<i>Disclosure and Presentation</i>);	Tomando por base a <i>International Public Sector Accounting Standards</i> (IPSAS) 28, 29 e 30. A IPSA foi removida	N/A
IPSAS 16 – Propriedade para Investimento;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS)	IAS 40
IPSAS 17 – Activo Imobilizado;	N/A	N/A
IPSAS 18 – Informações por Segmento;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS)	IAS 14

IPSAS	Observação	Normas
	<i>Accounting Standard (IAS)</i>	
IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard (IAS)</i>	IAS 37
IPSAS 20 – Divulgação sobre Partes Relacionadas;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard (IAS)</i>	IAS 24
IPSAS 21 – Redução ao Valor Recuperável de Activo Não Gerador de Caixa;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard (IAS)</i>	IAS 26
IPSAS 22 – Divulgação de Informação Financeira sobre o Sector do Governo Geral;	N/A	N/A
IPSAS 23 – Receita de Transação sem Contraprestação (Tributos e Transferências);	N/A	N/A
IPSAS 24 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contabilísticas;	N/A	N/A
IPSAS 25 – Benefícios a Empregados;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard (IAS)</i> . A IPSA foi removida	IAS 19
IPSAS 26 – Redução ao Valor Recuperável de Activo Gerador de Caixa;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard (IAS)</i>	IAS 26
IPSAS 27 – Activo Biológico e Produto Agrícola;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard (IAS)</i>	IAS 41
IPSAS 28 – Instrumentos Financeiros: Apresentação;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard (IAS)</i>	IAS 32
IPSAS 29 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard (IAS)</i>	IAS 39
IPSAS 30 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação;	Tomando por base a <i>International Financial Reporting Standard (IFRS)</i>	IFRS 7
IPSAS 31 – Activo Intangível;	Tomando por base a <i>International Accounting Standard (IAS)</i>	IAS 38
IPSAS 32 – Plano de Concessão de Serviço: Concessor (<i>Service Concession Arrangement: Grantor</i>)	Tomando por base a <i>International Financial Reporting Interpretations Committee Interpretation (IFRIC)</i>	IFRIC 12
IPSAS 33 – Primeira Adopção de base de competência IPSAS (<i>First-Time Adoption of Accrual Basis IPSASs</i>)	Tomando por base a <i>International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)</i>	IPSAS 39, 40, 41 e 42
IPSAS 34 – Informação Financeira Separada (<i>Separate Financial Statements</i>)	Tomando por base a <i>International Accounting Standard (IAS)</i>	IAS 27
IPSAS 35 – Informação Financeira Consolidada (<i>Consolidated Financial Statements</i>)	Tomando por base a <i>International Financial Reporting Standard (IFRS)</i>	IFRS 10

IPSAS	Observação	Normas
IPSAS 36 – Investimentos em Associados e em <i>Join Ventures</i> (<i>Investments in Associates and Join Ventures</i>)	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS)	IAS 28
IPSAS 37 – Planos Conjuntos (<i>Joint Arrangements</i>)	Tomando por base a <i>International Financial Reporting Standard</i> (IFRS)	IFRS 11
IPSAS 38 – Revelação De Interesse De Outras Entidades (<i>Disclosure of Interests in Other Entities</i>)	Tomando por base a <i>International Financial Reporting Standard</i> (IFRS)	IFRS 12
IPSAS 39 – Benefícios a Empregados (<i>Employee Benefits</i>)	Tomando por base a <i>International Accounting Standard</i> (IAS)	IAS 19
IPSAS 40 – Combinações do Sector Público (<i>Public Sector Combinations</i>)	Tomando por base a <i>International Financial Reporting Standard</i> (IFRS)	IFRS 3
IPSAS 41 – Instrumentos Financeiros (<i>Financial Instruments</i>)	Tomando por base a <i>International Financial Reporting Standard</i> (IFRS)	IFRS 16
IPSAS 42 – Benefícios Sociais (<i>Social Benefits</i>)	N/A	N/A

Fonte: Adaptado das IPSAS (2010) e IPSAS (2020)

Quadro 2: Ponto de Situação de adoção das IPSAS pelos países

País	Status	País	Status	País	Status
Afeganistão	Em andamento	Filipinas	Adotado	Nicarágua	Adotado
África do Sul	Adotado	França	Adotado	Nigéria	Em andamento
Albânia	Planeado	Gâmbia	Em andamento	Nova Zelândia	Adotado
Argentina	Planeado	Gana	Em andamento	Panamá	Em andamento
Armênia	Em andamento	Geórgia	Em andamento	Papua-Nova Guiné	Adotado
Austrália	Adotado	Grécia	Sem planos	Paquistão	Planeado
Áustria	Adotado	Guatemala	Em andamento	Peru	Adotado
Bangladesh	Em andamento	Honduras	Em andamento	Polónia	Planeado

País	Status	País	Status	País	Status
Barbados	Em andamento	Iêmen	Em andamento	Portugal	Planeado
Bélgica	Em andamento	Ilhas Cayman	Em andamento	Quênia	Adotado
Bolívia	Adotado	Ilhas Salomão	Adotado	Quirguistão	Planeado
Bósnia e Herzegovina	Adotado	Indonésia	Em andamento	Reino Unido	Adotado
Botswana	Planeado	Israel	Adotado	República de Azerbaijão	Em andamento
Brasil	Em andamento	Jamaica	Em andamento	República Dominicana	Planeado
Butão	Planeado	Japão	Adotado	Rússia	Em andamento
Camboja	Em andamento	Jordânia	Em andamento	Sérvia e Montenegro	Adotado
Canadá	Adotado	Kosovo	Adotado	Seychelles	Em andamento
Cazaquistão	Adotado	Kuwait	Em andamento	Sri Lanka	Planeado
Chile	Em andamento	Laos	Planeado	Suécia	Adotado
China	Em andamento	Lesoto	Planeado	Suíça	Adotado
Chipre	Adotado	Letônia	Adotado	Tailândia	Planeado
Cidade do Vaticano	Em andamento	Libéria	Em andamento	Tajiquistão	Adotado
Singapura	Sem planos	Lituânia	Adotado	Tanzânia	Adotado
Coréia	Em andamento	Macedônia	Em andamento	Timor-Leste	Adotado
Costa Rica	Em andamento	Madagascar	Adotado	Turcomenistão	Adotado

País	Status	País	Status	País	Status
Emirados Árabes Unidos	Em andamento	Malásia	Em andamento	Turquia	Em andamento
Eslováquia	Adotado	Malawi	Adotado	Ucrânia	Em andamento
Eslovênia	Planeado	Maldives	Planeado	Uganda	Planeado
Espanha	Em andamento	Malta	Adotado	Uzbequistão	Planeado
Estados Unidos	Adotado	México	Adotado	Vanuatu	Em andamento
Estônia	Adotado	Mongólia	Adotado	Zâmbia	Em andamento
Fiji	Adotado	Nepal	Planeado	Zimbábue	Planeado

Fonte: Adaptado da IFAC (2016,), referenciado por Lima, R.L., Lima, D.V. & Gonçalves, J.F. (2017, p. 6)