



ESCOLA NAVAL



talant de  bien-faire

Departamento de Humanidades e Gestão

ASPOF AN Elcidio Manuel Manjate

Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade no setor
Público em Moçambique: uma abordagem sequencial

Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Ciências Navais, na
Especialidade de Administração Naval



Alfeite

2021

PÁGINA EM BRANCO



ESCOLA NAVAL
talant de bifaire



**Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade no setor
Público em Moçambique: uma abordagem sequencial**

Dissertação para obtenção do grau de Mestre em Ciências Navais, na Especialidade de
Administração Naval

Orientação de: CFR AN Carlos Manuel Cardoso da Silva

Co-Orientação de: CFR AN Nuno Miguel Costa Gaspar Duarte Ramos

O Aluno Mestrando

Elcídio Manuel Manjate

Elcídio Manuel Manjate

ASPOF AN

O Orientador

Carlos Manuel Cardoso da Silva

CFR AN

Presidente do júri: CFR AN Armindo dias da Silva Frias

Vogal Arguente: Professora Doutora Ana Calado Pinto

Vogal Orientador: CFR AN Carlos Manuel Cardoso da Silva

Alfeite

2021

I

PÁGINA EM BRANCO

Epígrafe

“A administração é a arte de aplicar as Leis sem lesar os interesses.”

Honoré de Balzac

PÁGINA EM BRANCO

Dedicatória

Aos meus pais, aos meus irmãos e namorada.

PÁGINA EM BRANCO

Agradecimentos

Com o culminar da frequência do Mestrado integrado, é chegado o momento de agradecimento. A todos os intervenientes que direta e indiretamente tenham contribuído, de forma significativa para término com êxito do curso. Agradecer a Deus pelo dom da vida, pela bênção e pelas maravilhas que me tem proporcionado, humilde servo sendo. Pela sua proteção e por continuar sendo o meu guia.

Agradecer ao meu orientador, Capitão de Fragata da Classe de Administração Naval Carlos Manuel Cardoso da Silva, pela sua inteira disponibilidade, dedicação e paciência. Pelo seu apoio dedicado na elaboração da presente dissertação, em todos os momentos requeridos orientação, correções, sugestões, conselhos e esclarecimentos fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho de investigação: e ao meu Co-Orientador, Capitão de Fragata da Classe de Administração Naval Nuno Miguel Costa Gaspar Duarte Ramos. Aos meus camaradas da classe de Administração.

À Escola Naval, casa que me recebeu e acolheu no decurso da minha formação. Aos Oficiais e professores do departamento de Humanidades e Gestão, responsáveis substanciais na minha formação e durante todo o percurso de aprendizagem do curso. Pelos valores passados, pelos seus ensinamentos, pelo acompanhamento e pelos contributos tanto para o ensino quanto para o desenvolvimento deste estudo de investigação. Aos Oficiais e Guarnição dos Navios da Marinha Portuguesa, pelos conhecimentos passados durante todo o meu percurso académico na Escola Naval.

Aos meus pais Manuel Manjate e Anastância Júlio Sitóe, aos meus irmãos. Pela confiança em mim depositada, por acreditarem incansavelmente em mim e me motivando para o alcance dos meus objetivos. A Rita Jara, pelo incondicional apoio e incentivo, e pela compreensão peculiar da minha ausência.

Aos meus irmãos, camaradas de curso oriundos dos PLOP'S, no gozo de mesmas condições e unidos pelo mesmo dever em comum. Pelo apoio recíproco tanto académico quanto pessoal, por terem estado presentes nos bons e maus momentos, na partilha de ocasiões e pela convivência durante todos os seis anos que nos uniram.

A todos o meu muito obrigado!

PÁGINA EM BRANCO

Resumo

A contabilidade pública constitui um dos instrumentos essenciais para a administração, gestão e prestação de contas das entidades públicas de um país. Há mais de 20 anos que a contabilidade pública em Moçambique tem sido alvo de várias alterações, com o objetivo de harmonizar e modernizar os processos da atividade financeira do estado. Porém, atualmente os esforços canalizados estão virados maioritariamente para a execução e controlo orçamental, impostos indiretos e alfândegas, deixando de lado a projeção e o envolvimento das finanças públicas nas redes financeiras internacionais. Com tudo, para que se a chegue a uma harmonização contabilística o país deve adotar uma série de normas e boas práticas aplicadas à contabilidade pública (CP) aceites internacionalmente.

Pretende-se com a realização desta Dissertação de Mestrado, traçar linhas estratégicas que possam servir de bases orientadoras para uma possível adoção das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) no setor público Moçambicano. Nos dias que correm, em matérias de reforma administrativa e financeira do estado, as IPSAS constituem uma forte referência para um melhor desempenho dos sistemas contabilísticos.

É neste contexto que surge o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), para dar vazão à diversidade dos sistemas de contabilidade pública entre os países em todo o mundo. Fomentar e fortalecer a boa gestão das finanças públicas globalmente por meio da adoção crescente de normas internacionais de contabilidade do setor público baseadas em acréscimo. Para além de ser a organização responsável por desenvolver as (IPSAS), o IPSASB também promove a convergência e adoção internacional das IPSAS. Constitui um suporte ao facilitar e fortalecer a gestão das finanças públicas dos países, assim como na tomada de decisão na administração pública respetivamente.

Palavras-chave: Harmonização, Moçambique, Setor Público, Contabilidade Pública, IPSAS.

PÁGINA EM BRANCO

Abstract

The Public accounting is one of the essential instruments for the administration, management, and accountability of a country's public entities. For over 20 years, public accounting in Mozambique has been subject to several changes, with the aim of harmonizing and modernizing the processes of the state's financial activity. However, these efforts are currently focused mainly on budget execution and control, indirect taxes, and customs, leaving aside the part of projection and the involvement of public finance in international financial networks.

However, to achieve accounting harmonization, the country must adopt a series of internationally accepted standards and good practices applied to public accounting. The aim of this Master Dissertation is to outline some strategic lines that can serve as guidelines for a possible adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in the Mozambican public sector. Nowadays, in matters of state administrative and financial reform, the IPSAS are a strong reference for a better performance of the accounting systems.

It is in this context that the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) emerges, to give vent to the diversity of public accounting systems among countries around the world. Fostering and strengthening the sound management of public finances globally through the increasing adoption of international, accrual-based public sector accounting standards. In addition to being the organization responsible for developing the (IPSAS), the IPSASB also promotes international convergence and adoption of the IPSAS. It provides support in facilitating and strengthening countries' public financial management as well as decision making in public administration, respectively.

Keywords: Harmonization, Mozambique, Public Sector, Public Accounting, IPSAS.

PÁGINA EM BRANCO

Índice

Epígrafe	III
Dedicatória.....	V
Agradecimentos	VII
Resumo	IX
Abstract.....	XI
Índice de figuras	XV
Índice de tabelas	XVI
Lista de abreviaturas e siglas	XVII
1. Introdução.....	1
1.1 Abordagem filosófica de Investigação	2
1.2. Estrutura da dissertação	3
1.3. Motivação e pertinência do tema	4
1.4. Definição do problema.....	5
1.4.1. Delimitação e objetivo de estudo da Investigação.....	6
1.4.2. Questões de Investigação.....	7
1.5. Metodologia.....	8
1.6. Método de Investigação	9
1.6.1. Universo de estudo e amostra.....	10
1.6.2. Recolha e análise dos dados	10
2. Revisão da Literatura.....	13
2.2. O Conceito de Setor público	13
2.3. Regime de Caixa e o Regime de Acréscimo.....	15
2.4. A Harmonização e Normalização Contabilística.....	17
2.5. Importância da Harmonização Contabilística.....	18
2.6. Normas Internacionais de Contabilidade	19
2.7. Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.....	21
3. Estado de adoção das IPSAS pelos países.....	25
3.1. Experiência de implementação das IPSAS em outros países	29
3.2. O caso da Tanzânia	30
3.3. O caso da Lituânia	31
3.4. O Caso de Portugal	32

3.5. O caso da Nova Zelândia	34
3.6. O Caso da Indonésia	36
3.7. O Caso da Geórgia	37
4. A contabilidade Pública em Moçambique	43
4.1. Volumes de negócio.....	44
4.2. Sistema de Administração Financeira do Estado.....	45
4.2.1. Objetivos do SISTAFE.....	46
4.3. O subsistema da contabilidade pública	47
4.4. Primeira revisão da Lei do SISTAFE	49
4.5. Conta Geral do Estado	49
5. Proposta de uma Abordagem.....	53
5.1. Para o caso de Moçambique	54
5.2. Fases de implementação	57
5.2.1 Resposta à Questão Principal de Investigação	64
5.3. Proposta de road map para implementação das IPSAS	66
6. Conclusão	67
6.1. Limitações e trabalhos futuros	69
Bibliografia.....	71
ANEXOS	79

Índice de figuras

Figura 1: Estrutura da dissertação	3
Figura 2: Etapas para o estudo de caso.....	8
Figura 3: Esquema de referência para análise de Caso de Estudo.....	11
Figura 4: Regimes Contabilísticos.....	15
Figura 5: Esquema de abordagens para a adoção das IPSAS.....	23
Figura 6: Adoção das IPSAS, projeção para o ano de 2023.....	26
Figura 7: Mapa elucidativo do estado de adoção das IPSAS: dados referentes a 2020 .	27
Figura 8: Mapa agregado dos regimes contabilísticos em vigor	28
Figura 9: Evolução da Contabilidade Pública em Moçambique	44
Figura 10: Sistema atual da Produção da Conta Geral do Estado	51
Figura 11: Referenciais contabilísticos correntes.....	52
Figura 12: Processos basilares para Implementação das IPSAS	55
Figura 13: Bloco de atividades da primeira fase	59
Figura 14: Bloco de atividades da segunda fase.....	60
Figura 15: Bloco de atividades da terceira fase.....	61
Figura 16: Bloco de atividades da quarta fase.....	62
Figura 17: Bloco de atividades da quinta fase.....	63
Figura 18: Bloco de atividades da sexta fase.....	64
Figura 19: Síntese estratégica de abordagem	65
Figura 20: Proposta de road map para a adoção e implementação das IPSAS	66
Figura 21: Mapa do estado de adoção das IPSAS: dados referentes à 2018.....	85

Índice de tabelas

Tabela 1: Descrição genérica do país	5
Tabela 2: Estrutura de meios e fins entre uma entidade pública e privada	14
Tabela 3: Fluxos de caixa no Regime de caixa e no Regime de acréscimo	16
Tabela 4: Principais diferenças entre harmonização e normalização	17
Tabela 5: Quadro resumo do estado e progresso de adoção das IPSAS:	25
Tabela 6: Tabela resumo da adoção das IPSAS por outros países	39
Tabela 7: Resumo de Lições aprendidas	40
Tabela 8: Principais Demonstrações Financeiras plasmadas na lei do e-SISTAFE.....	50
Tabela 9: Normas Internacionais de Contabilidade para o setor Público (IPSAS)	79
Tabela 10: Estado de adoção das IPSAS	84

Lista de abreviaturas e siglas

AFT	–	Ativo Fixo Tangível
CP	–	Contabilidade Pública
CEDSIF	–	Centro de Desenvolvimento de Sistemas de Informação de Finanças
CIPFA	–	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
DF	–	Demonstrações Financeiras
DNCP	–	Direção Nacional de Contabilidade Pública
EPSAS	–	European Public Sector Accounting Standards
FMI	–	Fundo Monetário Internacional
IPSASB	–	International Public Sector Accounting Standards Board
IESBA	–	International Ethics Standards Board for Accountants
IAASB	–	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	–	International Accounting Education Standards Board
IPSAS	–	International Public Sector Accounting Standards
IFRS	–	International Financial Reporting Standards
IASB	–	International Accounting Standards Board
IASC	–	International Accounting Standards Committee
IFAC	–	International Federation of Accountants
LEO	–	Lei de Enquadramento Orçamental
MEF	–	Ministério da Economia e Finanças
NCP	–	Norma de Contabilidade Pública
NIRF	–	Normas Internacionais de Relato Financeiro
OP	–	Objetivos Parcelares
ONU	–	Organização das Nações Unidas
PMEs	–	Pequenas e Médias Empresas

QP	–	Questão Principal
QD	–	Questão Derivada
SP	–	Setor Público
SNC-AP	–	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
TI	–	Tecnologias de Informação
UN	–	United Nation

1. Introdução

Nos últimos anos tem-se verificado um aumento significativo por parte de vários países na procura de melhorias, boas práticas de gestão financeira pública em matérias de reforma do setor público. Neste sentido, alguns países adotaram e tem adotado uma série de normas, políticas e diferentes regimes contabilísticos para o setor público que visam mitigar diversas inconformidades contabilísticas. Alguns países por imposição legal de entidades superiores externas, outros por sugestão e outros países adotam por opção e iniciativa própria, (IFAC-CIPFA, 2018).

Uma das medidas mais tomadas e tidas como recomendação para uma reforma administrativa e financeira para os países é a adoção e implementação das IPSAS. Tal que, num cenário atual, muitos países têm optado por adotar as IPSAS baseadas em acréscimo. Do mesmo modo, alguns optam por adotar as IPSAS de acréscimo modificadas ou pelas *International Financial Reporting Standards* (IFRS), impulsionados por uma visão de gestão importada do setor privado. Todos eles movidos pela crescente busca por boas práticas de gestão financeira pública. Ao passo que outros países por várias razões, continuam a utilizar o tradicional regime na base de caixa para o setor público.

Portanto, o presente estudo analisa diversas formas de implementação das IPSAS, com recurso aos vários estudos realizados por outros países para o efeito. Com o propósito de identificar e avaliar quais as melhores práticas e que possam ser replicáveis para o desenvolvimento de um modelo de abordagem para a implementação das IPSAS no setor público em Moçambique. Deste modo, segundo o relatório do índice da democracia da *Economist Intelligence Unit*¹, Moçambique é um dos países com os piores indicadores nos rankings internacionais sobre fraudes financeiras, má qualidade de governação, corrupção e falta de transparência na administração pública, (The Economist Intelligence Unit, 2020). Com tudo, uma das vantagens das IPSAS

¹ *The Economist Intelligence Unit* (The EIU) é uma divisão de pesquisa e análise do *The Economist Group*, empresa irmã do jornal *The Economist*. Criado em 1946, conta com mais de 70 anos de experiência ajudando empresas, firmas financeiras e governos. No sentido de entenderem como o mundo está a mudar e como as mudanças podem criar cenários de oportunidades a serem aproveitadas e riscos associados a serem geridos.

consiste no aumento da transparência e qualidade da informação financeira prestada pelos Governos.

1.1. Abordagem filosófica de Investigação

O interpretativismo (ou interpretivismo), é o termo atribuído a epistemologia contraposta ao positivismo. Defende a existência de uma estratégia nas ciências sociais que respeite as diferenças entre as pessoas e os objetos, das ciências naturais, (Bryman, 2012). A filosofia do interpretivismo parte do pressuposto de que o investigador deve compreender as diferenças entre os seres humanos enquanto atores sociais, se imaginarmos uma peça de teatro. A metáfora de uma peça de teatro defende que os seres humanos desempenham um papel social no palco da vida. Entretanto, *“numa peça de teatro os atores desempenham um papel que o interpretam de uma determinada forma, e que pode ser a sua ou a do encenador”*, (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2009).

No presente estudo, seguindo a perspectiva interpretativista, o investigador constrói sua própria interpretação das ações tomadas por outros países para adotarem as IPSAS. Para o efeito, são analisados seis estudos de seis países em particular sobre implementação das IPSAS. É com base nestas análises que se construiu uma abordagem sequencial, de acordo com as interpretações do investigador.

De igual modo, a investigação é desenvolvida segundo um raciocínio indutivo no qual se recolhem dados com o intuito de desenvolver uma teoria como resultado da análise dos dados colhidos, (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2009, p. 124). Assim, estudos que assumem a perspectiva de raciocínio indutivo são geralmente caracterizados pelo uso de dados qualitativos e uma variedade de métodos para a recolhas de dados pelo investigador.

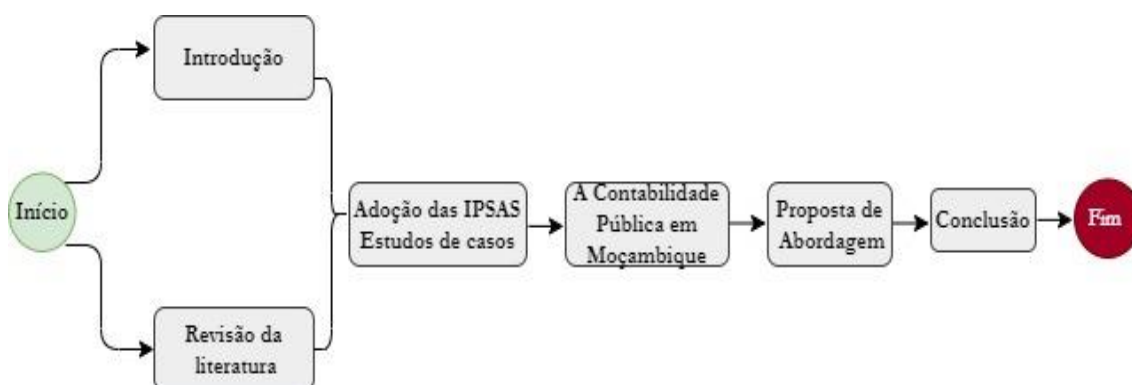
Esta dissertação de mestrado insere-se num horizonte temporal transversal. Por se tratar de um estudo de investigação limitado no tempo, e que o investigador não possui controlo dos fenómenos. Ao contrário da investigação longitudinal onde o investigador é capaz de introduzir uma medida de controlo sobre as variáveis em estudo, (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2009, p. 155).

1.2. Estrutura da dissertação

O presente estudo de investigação desenrola-se em cinco capítulos. O primeiro de todos compõe-se pela introdução, que tem por objetivo contextualizar o estudo. Este capítulo enquadra o tema nas questões da fundamentação do estudo, a pertinência e metodologias de pesquisa a seguir. O segundo capítulo trata essencialmente da revisão da literatura. Neste capítulo integram o estado de arte e o enquadramento teórico e a estrutura conceptual de questões referentes à temática em estudo. O terceiro capítulo por sua vez faz menção aos estudos realizados por outros países para a adoção e implementação das IPSAS. Neste capítulo são analisados de forma extensiva os percursos, os processos e as lições aprendidas pelos países em estudo, nas matérias de implementação das IPSAS. O que representa um tipo de desenvolvimento sistemático do conhecimento existente para o apoiar o conhecimento a ser descoberto ou desenvolvido.

No penúltimo capítulo, é feita a descrição da evolução da contabilidade pública ao longo do tempo em Moçambique, assim como do normativo em vigor. No último capítulo é apresentada uma proposta de abordagem e de road map, para a prossecução da implementação das IPSAS em Moçambique. Tendo por base as melhores práticas que se revelaram viáveis e replicáveis, dos estudos realizados países em estudo. Por fim tem-se a conclusão e última parte desta dissertação, onde são apresentadas considerações finais e propostas para estudos futuros do mesmo enquadramento. A figura indicada abaixo representa o esquema da forma como está estruturada a dissertação.

Figura 1: Estrutura da dissertação



Fonte: Elaborado pelo autor, 2021

1.3. Motivação e pertinência do tema

Se imaginarmos um grupo de pessoas de nacionalidades diferentes reunidas, num recinto onde cada uma delas apenas fala o seu próprio idioma do país de origem, pode-se concluir que a comunicação entre eles será difícil e, ou quase impossível. Por outro lado, se houvesse um idioma em que todos os elementos do grupo falassem e pudessem se comunicar através dele, não teriam dificuldades em se comunicar uns com os outros. O mesmo acontece na contabilidade pública entre os países do mundo todo, supondo que cada país, jurisdição ou órgão governamental possui suas próprias políticas, normas e regras contabilísticas. É neste sentido que surge o pressuposto de harmonização contabilística internacional, para que os países possam usar uma linguagem contabilística comum entre eles.

Moçambique faz parte do grupo de países que ainda não adotaram as IPSAS no seu setor público. Atualmente o país está numa situação em que possui as suas próprias normas e regras para a contabilidade do setor público, (IFAC-CIPFA, 2020). Uma situação não favorável, na medida em que não fornece credibilidade internacional das contas públicas. Esta situação pode ainda causar enormes barreiras ao investimento estrangeiro, por parte de investidores, instituições financeiras credoras, assim como na realização de transações internacionais.

Sendo Moçambique um país em desenvolvimento, existe uma necessidade de tornar consistente e transparente a gestão do erário público, de modo a transmitir credibilidade da informação financeira prestada aos *Stakeholders*². Para tal, é necessário que o país adote uma série de normas e procedimentos uniformes de registos contabilísticos, segundo normas e padrões internacionalmente aceites. Em virtude de o país ter manifestado o interesse em implementar as IPSAS, em transitar do regime de caixa em vigor para o regime de acréscimo na produção dos seus relatórios financeiros, (OCAM, 2020). O tema também se justifica pela crescente necessidade de prestar cada vez mais e melhor informação sobre desempenho e posição financeira dos organismos públicos. Na tabela 1 constam as características genéricas relativas ao país.

² Os *Stakeholders* são qualquer grupo ou indivíduo que pode afetar ou ser afetado pela realização dos objetivos de uma organização. Qualquer grupo ou indivíduo interessados ou potenciais interessados com ou sem participação numa organização (Freeman, 1984).

Tabela 1: Descrição genérica do país

País	Capital	Língua Oficial	Moeda	População
Moçambique	Maputo	Português	Metical	30,832,244

Fonte: Portal do Governo e (Instituto Nacional de Estatística, 2021)

1.4. Definição do problema

A adoção e implementação de normas de contabilidade baseadas em acréscimo constitui uma das medidas a tomar ao proceder-se às reformas das administrações financeiras públicas nos setores públicos a nível mundial. Este tipo de medidas proporciona aos governos uma melhor visão e gestão do erário público e melhora a tomada de decisão, (CIPFA, 2021). Contribuindo de certa forma para a redução da corrupção no seio da administração pública, uma vez que um dos objetivos deste tipo de regime contabilístico consiste essencialmente no aumento da transparência, responsabilização administrativa e da disseminação da consolidação de contas. Para além de melhorar a gestão financeira, também proporciona uma visualização precisa da posição financeira de uma entidade, (CIPFA, 2016, p. 3).

Com o crescimento notável da economia moçambicana, torna-se cada vez mais importante ter um sistema contabilístico de reporte financeiro assente nos padrões aceites internacionalmente. Assim, a presente dissertação, visa contribuir para o processo de harmonização dos procedimentos contabilísticos do setor público em Moçambique, com a promoção da adoção das IPSAS baseadas em acréscimo.

Portanto, a ideia de uma abordagem sequencial prende-se em delinear estratégias para um possível caminho a trilhar, rumo à harmonização contabilística do setor público moçambicano. Pelo que, a CP no país tem por base o regime de caixa para as receitas e regime de compromissos para as despesas. Considerando como receitas as entradas efetivas de dinheiro. Da mesma forma, considera como despesas todos os compromissos ou encargos assumidos pelo governo e suas instituições, sob obrigação de pagar a terceiros em troca de fornecimento de bens e serviços ou cumprimento de outras condições, (Assembleia da República, 2002).

1.4.1. Delimitação e objetivo de estudo da Investigação

O presente estudo de investigação insere-se nas áreas de Contabilidade e Contabilidade Pública. Concernente à aplicação de normas de contabilidade de alta qualidade e internacionalmente aceites, no âmbito da normalização e harmonização contabilística do setor público.

Objetivo da Investigação

A presente dissertação tem por objetivo, identificar uma forma de abordagem a seguir, para implementação das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público em Moçambique.

A proposta de abordagem apresentada neste trabalho é baseada em orientações e estudos realizados para adoção das IPSAS pelos seis países escolhidos pelo investigador, tendo como referência o caso de Portugal e outros cinco países. Deste modo, para a prossecução do objetivo central estabelecido, foram estabelecidos os seguintes objetivos parcelares (OP), relacionados com o objetivo central:

- OP1: Identificar os princípios que regem o funcionamento da contabilidade pública em Moçambique.
- OP2: Identificar os principais objetivos e o estado atual de adoção das IPSAS pelo resto do mundo.
- OP3: Verificar a existência de entidades ou países vizinhos com os quais Moçambique tenha um volume de negócios considerável, e que tenham adotado as IPSAS.

1.4.2. Questões de Investigação

Moçambique está a progredir de forma significativa rumo à harmonização dos procedimentos contabilísticos no setor público. Uma vez que, existe uma preocupação notável do Governo em seguir os padrões internacionais de contabilidade. No entanto, a CP no país ainda tem por base o regime de caixa. Não obstante, o progresso que se tem registado conta apenas com um envolvimento interno nas áreas das alfândegas e dos impostos, (SAL & Caldeira, 2017). Deste modo, existe uma necessidade de migrar de uma CP de base de caixa para uma CP baseada em acréscimo. No segmento da problematização e dos objetivos do tema em estudo, surge a seguinte questão de investigação que orienta o desenvolvimento da dissertação.

Questão principal de investigação (QP):

Como pode proceder Moçambique, se o país decidir adotar e implementar as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público?

Partindo da questão principal de investigação, surgem questões derivadas (QD) da principal que do mesmo modo auxiliam o desenvolvimento da dissertação. As questões derivadas por sua vez, são levantadas para legitimar e conduzir o estudo. Estas questões vão sendo respondidas ao longo da construção da dissertação, por forma a proporcionar uma resposta possível e válida para questão principal de investigação.

- QD1: Considerando os diversos fatores internos e externos ao país, como evoluiu a contabilidade pública no decorrer do tempo?
- QD2: Quais as motivações e necessidades que justificam a transição dos processos vigentes para as IPSAS na base de acréscimo em Moçambique?
- QD3: Quais os caminhos seguidos por outros países para a adoção das IPSAS?

1.5. Metodologia

A elaboração deste estudo de investigação enquadra-se no domínio de estratégias qualitativas. Inicialmente é feito um enquadramento e uma posterior análise dos procedimentos e percursos seguidos por alguns países para a implementação das IPSAS. Em seguida, recorre-se a uma abordagem descritiva para o enquadramento do sistema contabilístico aplicado ao setor público em Moçambique, assim como a evolução da CP ao longo do tempo. Por último são apresentadas conclusões com base na experiência e dificuldades tidas pelos seis países. Seguida de uma proposta de abordagem que consiste na identificação de estratégias viáveis para uma possível adoção das IPSAS no setor público do Governo moçambicano. Para o efeito, cumpre-se com um modelo de investigação na Figura 2, assente num conjunto de etapas estratégicas proposto por Gil (2002).

Figura 2: Etapas para o estudo de caso



Fonte: Adaptado de (Gil A. C., 2002).

1.6. Método de Investigação

Na elaboração de estudos de investigação científica existem diversos métodos admissíveis. A palavra método deriva do termo grego *methodos*, que significa “caminho para chegar a um fim”. Por outro lado, o método científico por sua vez abrange o processo de adquirir conhecimento com recurso à diversos procedimentos reconhecidos de recolha, classificação, análise e interpretação de dados, (Freixo, 2011).

Para a realização esta dissertação de mestrado o método escolhido é o Estudo de Caso, por se considerar o mais adequado para o desenvolvimento do tema em estudo. Por ser um estudo que se baseia em documentos, observação ou entrevistas. O estudo de caso é um dos muitos métodos de investigação usados como estratégia de pesquisa em ciências sociais, nos estudos de economia e em administração pública.

Face à questão principal de investigação colocada, que se prende em buscar respostas para o “como”, opta-se pelo Caso de Estudo, mas precisamente por se tratar de um fenómeno contemporâneo inserido num contexto real, e sobre o qual o investigador não possui controle sobre os eventos, (Yin, 2003).

Quanto a sua finalidade, o modelo de pesquisa adotado para este estudo é do tipo exploratório e descritivo, composto por seis casos. Tanto que, para Freixo (2011), é possível que o conhecimento produzido com base num estudo de caso provenha de uma abordagem tão-só interpretativa. Partindo do pressuposto de que podem-se tirar conclusões por meio de deduções lógicas, a partir de novas ideias conjeturais mesmo que ainda não justificadas, (Popper, 2011).

1.6.1. Universo de estudo e amostra

Uma população constitui um conjunto de elementos ou de sujeitos que partilham características comuns. Onde o elemento por si constitui uma pessoa, um grupo ou uma organização na qual as informações são recolhidas. Portanto, as características e descrição da população assim como da amostra, determinam o grupo de sujeitos que são incluídos no estudo, (Fortin, 1999). No segmento da prossecução deste estudo de investigação, o universo de estudo alvo são os países que já tenham adotado as IPSAS. Sendo que a população definida é constituída por seis países, dos quais já adotaram e implementaram as IPSAS e, ou estão em processo. Segundo Gil (1989), a amostra por si só constitui uma ínfima parte dos elementos que formam o universo, um subconjunto da população ou de um grupo. Neste trabalho recorre-se a uma amostragem por acessibilidade, baseada apenas em elementos nos quais o pesquisador teve acesso. Para o efeito, foram escolhidos um total de seis países, sendo eles a Tanzânia, Lituânia, Portugal, Indonésia, Nova Zelândia e a Geórgia.

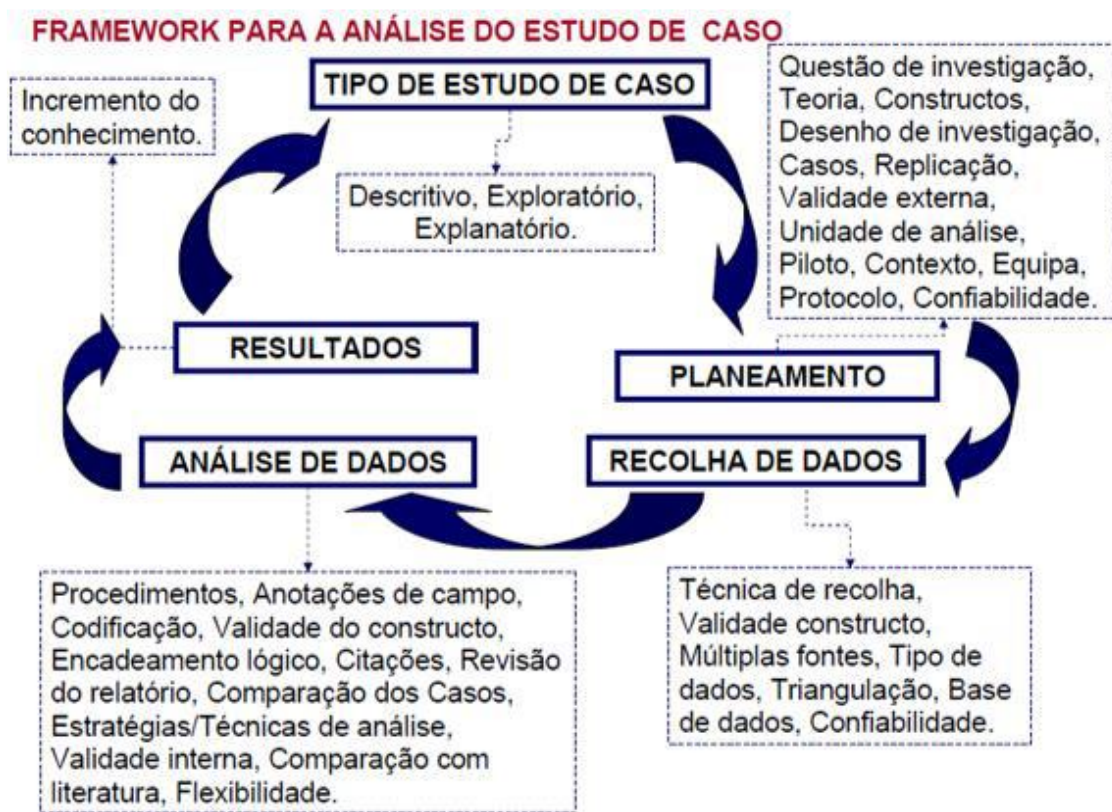
1.6.2. Recolha e análise dos dados

Para Yin (2003), as evidências para um Caso de Estudo podem manifestar-se através de várias fontes diferentes, das quais a observação direta, observação participante, artefactos físicos, registos em arquivos, entrevistas, documentos, filmes, etc. Em conformidade com Gil (2002), neste tipo de investigação utilizam-se geralmente mais de uma técnica para a coleta de dados, o que constitui um princípio básico do estudo de caso. Assim, por forma a atingir os objetivos estabelecidos para a prossecução da dissertação, recorre-se à análise documental e pesquisa bibliográfica para a obtenção de dados.

Sendo que, o emprego da análise documental é suportado maioritariamente por legislação, fontes e diplomas legais que abordam e melhor enquadram a temática em estudo. Uma análise de documentos requer que os dados sejam examinados e interpretados a fim de extrair significados, obter compreensão dos mesmos e por fim desenvolver um conhecimento, (Browen, 2009). Para a pesquisa bibliográfica, foram usadas fontes como bibliotecas e vários outros recursos de repositório bibliográficos com as informações relevantes ao tema em estudo, (Frederick T. L. Leong & James T. Austin, 2006).

Neste trabalho, assume-se uma abordagem qualitativa para a análise dos dados por se considerar a que melhor se enquadra e por ser a mais predominante em matérias de casos de estudos inclusive. A análise dos dados obtidos outorgou responder aos objetivos e questões propostas. A interpretação dos dados por sua vez permitiu atribuir um sentido mais amplo das conclusões mediante os conhecimentos previamente adquiridos. Salvaguardando a integridade da unidade social da informação no processo de análise e interpretação dos dados, (Gil A. C., 2002). O estudo de caso é analisado com recurso a uma adaptação do *framework* abaixo proposto por (Oliveira et al. 2010).

Figura 3: Esquema de referência para análise de Caso de Estudo



Fonte: (Oliveira et al. 2010)

PÁGINA EM BRANCO

2. Revisão da Literatura

Estado de Arte

De modo a apurar se de algum modo existem trabalhos já desenvolvidos semelhantes ou aproximados ao trabalho em estudo, recorreu-se a fontes como bibliotecas e ferramentas de busca digitais: *Springer*, *Google Scholar*, e *Microsoft Academic*, com as seguintes palavras-chave *IPSAS Implementation e Accounting Harmonization*.

Contudo, verificou-se que de facto existem inúmeros trabalhos aproximados já publicados. Porém dizem respeito a implementação das IPSAS noutros países. Sendo que não foram encontrados trabalhos que dizem respeito a Moçambique em particular, no que respeita à adoção e implementação das IPSAS. Referentes ao país foram encontrados estudos que tem a ver com a aplicação das normas internacionais de contabilidade aplicáveis a nível do setor privado, sendo estes excluídos para investigação.

Num universo de 204 artigos e livros encontrados, foram incluídos para o presente estudo apenas os trabalhos que abordavam ou incluíam as palavras-chave de pesquisa e com o foco virado para o setor público em particular. Do mesmo modo, foram excluídos os artigos não focados no setor público, artigos repetidos e os de línguas diferentes da portuguesa e inglesa. Após discriminação criteriosa dos trabalhos encontrados sobraram apenas 19 considerados relevantes para a extração de dados pertinentes especificamente à temática em estudo.

2.2. O Conceito de Setor público

O conceito de setor público tem sofrido inúmeras transformações ao longo do tempo. Este conceito pode ser considerado vasto, na medida em que se estende por diversas perspetivas e pontos de vista. Broadbent e Guthrie, (2008) defendem a natureza mutável do conceito, ao renomear o setor público em serviços públicos. Neste sentido, os serviços públicos são as atividades na interpretação de bens públicos ou serviços. Com um carácter universal de acesso para a sociedade em geral e fornecidos de forma equitativa, e não de fornecimento privado, (Broadbent & Guthrie, *Public sector to public services: 20 years of “contextual”*, 2008).

Para efeitos deste estudo, o setor público consiste num conjunto de entidades que fazem ou implementam diversas decisões do interesse e para a satisfação coletiva das necessidades da sociedade no seu todo, (Broadbent & Guthrie, Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research, 2008, p. 132). Fornecendo bens e serviços que o setor privado não estaria disposto a proporcionar à sociedade de forma equitativa. Diferente do setor privado que centra o seu objetivo em obter lucro, não é o objetivo do setor público obter ou fazer lucro, (BARTON, 2005, pp. 141-142).

De um modo genérico, o setor público é composto por entidades, por governos e todas as agências, empresas e outras entidades públicas que fornecem, bens ou serviços públicos. Assim, nem sempre é claro se uma determinada organização em particular deve ser incluída ou não, no mesmo círculo de setor público. Contudo, existe uma necessidade de identificar critérios específicos que auxiliem na definição dos limites para a sua inclusão no setor público, (The Institute of Internal Auditors , 2011).

Existe um sentido de equidade no setor público e de uma propriedade que não pode ser concentrada ou capitalizada, diferente do setor privado. Nesta sequência, as entidades do setor público não possuem um proprietário explícito, a sociedade (o cidadão) dispõe de um voto pelo qual é especial e não pode ser comprado ou alienado, (Budding, Gross, & Torbjörn, 2015). Por último, as entidades do setor público usam o dinheiro para providenciar bens e serviços para a sociedade, sendo que no setor privado o cenário é proporcionalmente inverso, conforme se pode verificar na tabela abaixo indicada.

Tabela 2: Estrutura de meios e fins entre uma entidade pública e privada

	Entidades do Setor Público	Entidades do Setor Privado
Meios	Dinheiro	Bens e Serviços
Fins/Objetivos	Bens e Serviços	Dinheiro

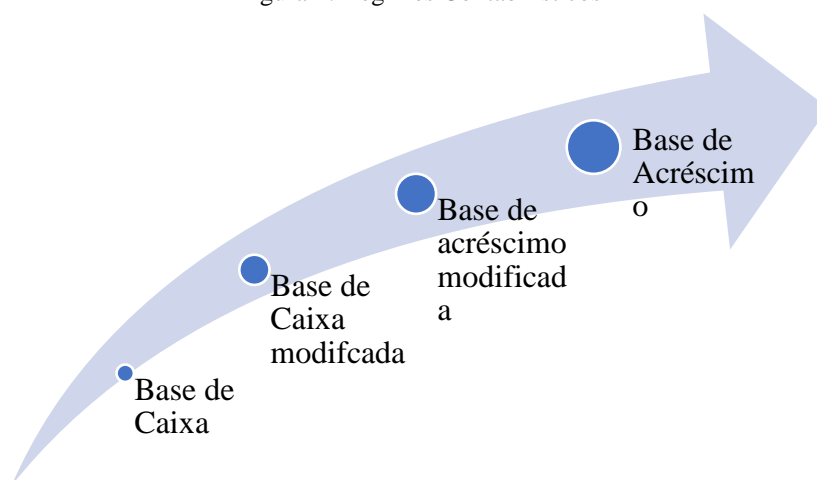
Fonte: (Rådet för kommunal redovisning [The Swedish Council for Municipal Accounting], 2011)

2.3. Regime de Caixa e o Regime de Acréscimo

No segmento da contextualização do setor público, existe uma necessidade de haver um sistema de contabilístico que sustente o setor público, por forma a prestar informação e controle das contas. Para tal, a contabilidade fornece informação financeira aos utilizadores, e os diferentes utilizadores podem necessitar de informações distintas. Tanto podem estar interessados nas informações financeiras relacionadas com o passado, o presente ou sobre o futuro de uma determinada entidade ou até mesmo para avaliar a sustentabilidade financeira de um Governo em específico. O universo de utilizadores da informação é vasto, partindo dos gestores, os investidores, empregados, os clientes, os fornecedores, os credores, o estado até ao público em geral, (Freeman, 1984).

Em geral, a contabilidade baseada no regime de acréscimo é considerada superior em relação a contabilidade com base no regime de caixa. Porém, alguns estudos sobre a contabilidade do setor público, tem questionado os alegados benefícios dos relatórios na base de acréscimo como (Christensen, 2007) e (Connolly & Hyndman, 2013). Alguns levantam preocupações relacionadas com os custos e com os problemas na adoção da contabilidade de acréscimo, defendendo que apenas a contabilidade de acréscimo não resolve os problemas extrapatrimoniais, (Suparman, Siti-Nabiha, & Phua, 2015). Na figura abaixo indicada apresentam-se os principais regimes contabilísticos.

Figura 4: Regimes Contabilísticos



Fonte: Zambia Annual Business Conference, PwC (Mulenga, 2019)

No regime de caixa, as transações e acontecimentos apenas são reconhecidos quando o dinheiro é recebido ou pago. Contrariamente, ao regime de acréscimo, este por sua vez centra-se mais nas receitas, custos, ativos, passivos e capital próprio, e não apenas nos fluxos de caixa. Na contabilidade de acréscimo as transações e acontecimentos são registados quando o evento ocorre, independentemente de quando o dinheiro será pago ou recebido, e são reconhecidos nas DF's dos períodos a que se relacionam respetivamente. Nesta perspetiva, quando é feita a capitalização de ativos fixos tangíveis (AFT), torna-se possível calcular as depreciações e contabilizá-las em cada período durante o qual o AFT é utilizado. A base de caixa modificada, reconhece as transações numa base de caixa e, no final do ano, reconhece contas a pagar e a receber comprometidas. Base de acréscimo modificada reconhece transações e acontecimentos com base na base de acréscimo, mas exclui certas classes de ativos ou passivos do reconhecimento, (Mulenga, 2019), (IFAC-CIPFA, 2018).

À luz do relatório (IFAC-CIPFA, 2018), existe um outro regime aceite, designado por transição para o regime de acréscimo, onde algumas transações são reconhecidas em base de caixa, algumas em base de acréscimo simultaneamente. Ambas as formas de reporte de informação financeira possuem as suas conveniências e os seus inconvenientes, porém nenhum dos regimes está precisamente errado. Tanto o regime de caixa quanto o de acréscimo, para além de se complementarem, os dois são essenciais e constituem modos distintos de proceder aos registos contabilísticos. Segundo (Bergmann, 2009), as Demonstrações Financeiras (DF's) servem para fornecer informações úteis para a tomada de decisões a uma vasta gama de utilizadores e para demonstrar a responsabilidade da entidade pelos recursos que lhe são confiados.

2.4. A Harmonização e Normalização Contabilística

Quando se refere à harmonização contabilística, existe uma tendência quase sempre de associar à normalização contabilística. Porém, apesar de possuírem conceitos similares, é necessário ter presente e compreender a distinção entre eles (Tabela 3). Por outro lado, ambos os conceitos surgem com o intuito de reduzir a diversidade de práticas contabilísticas.

A harmonização contabilística é um processo que induz o aumento da compatibilidade das práticas e processos contabilísticos, reduzindo as opções disponíveis para variações. Enquanto a normalização contabilística por sua vez induz a imposição de um conjunto de regras estreitas a serem cumpridas de modo a atingir-se uma uniformização global da contabilidade e dos seus processos, (Nobes & Parker, 2008).

Autores como Nobel & Parker, apontam a diferença descomunal na cultura, nos procedimentos e nas práticas da contabilidade nos países distintos como sendo os principais obstáculos à harmonização. Não obstante do nacionalismo dos diferentes países que faz com que exista uma renitência em aceitar compromissos de responsabilidades ou uma imposição que envolve a mudança. Em alguns países pode ser que haja falta de interesse ou conhecimento dos padrões internacionais de contabilidade.

Tabela 3: Principais diferenças entre harmonização e normalização

Harmonização Contabilística	Normalização Contabilística
Atende às especificidades contabilísticas	Atende à Uniformidade contabilística
Processo de conciliação	Processo de aplicar mesmas regras
Geralmente associado à legislação internacional	Geralmente associado às normas internacionais

Fonte: Elaborado pelo autor, 2021

2.5. Importância da Harmonização Contabilística

São várias as razões que justificam o processo de harmonização contabilística, de entre as quais o aumento da transparência, a internacionalização da economia entre outros. A importância da harmonização contabilística internacional, é levantada pela necessidade de haver facilidade na interpretação e comparabilidade de DF's de entidades estrangeiras. Tanto os analistas financeiros assim como os *stakeholders*, devem olhar para as informações financeiras de diversas entidades de diferentes países, e serem capazes de entender e as interpretar. A fim de, aferir se as informações financeiras prestadas são confiáveis e comparáveis entre si, (Nobes & Parker, 2008).

Para salvaguardar os acionistas em entidades estrangeiras cotadas em uma de valores, os reguladores necessitam de DF's consistentes com as normas exigidas e aceites internacionalmente. Para o setor público, ter ou não os processos contabilísticos harmonizados pode influenciar na tomada de decisão dos credores, quando estes forem analisar os seus riscos, benefícios, garantias, etc, segundo Nobel & Parker ao citar Choi e Levich (1990). Este efeito pode se fazer sentir em entidades que operam a nível nacional e, ou multinacional. Na contabilidade de gestão também se pode encontrar, na preparação de informações internas comparáveis para a avaliação de investimentos, avaliação do desempenho e também para a tomada de decisão respetivamente.

Entretanto, segundo Nobes & Parker (2008), as entidades multinacionais podem ser as que mais se beneficiam da harmonização, pelo facto de poderem agregar as informações financeiras. O que torna mais simples e fácil o processo de preparação das DF's e a consolidação das suas contas, caso as DF's sejam preparadas na mesma base contabilística. Algumas das situações supracitadas, podem contribuir significativamente para a redução do custo de capital e do risco, tanto para investidores assim como para a própria entidade.

Partindo do pressuposto de que os relatórios e os processos contabilísticos passariam a ser produzidos do mesmo modo, uniforme e numa base comum. Diversas entidades podem beneficiar-se com esta harmonização internacional, como o as entidades contabilísticas e os Governos dos países em desenvolvimento. Através da comparabilidade proporcionada pela harmonização, facilidade de produção de relatórios

financeiros, facilidade na perceção dos processos e operações contabilísticas de outras entidades e, ou países, (Nobes & Parker, 2008).

2.6. Normas Internacionais de Contabilidade

As Normas Internacionais de Contabilidade, constituem regras, regulamentos, procedimentos e, ou princípios que diversas entidades económicas concordam em seguir e respeitar, enquanto preparam e apresentam as suas DF's.

Algumas das normas contabilísticas como as IFRS são permitidas e em alguns casos exigidas para entidades privadas, pequenas e médias empresas (PMEs) ou para listagens de entidades estrangeiras. Uma das razões da exigência das normas internacionais da contabilidade é a uniformização dos procedimentos. As normas garantem que a informação financeira é preparada de formas similares e consistente. De modo a permitir uma fácil compreensão e comparação da informação financeira, do desempenho de uma determinada entidade em particular e também com as várias entidades internacionalmente. Por outro lado, tem-se a divulgação de informação financeira de interesse para os *stakeholders*. Essas informações são importantes pelo facto de poderem auxiliar e influenciar não só na tomada de decisão, como também para a visualização do panorama geral e do comportamento das entidades, (IFRS, 2021).

A normalização e harmonização podem facilitar no trabalho de auditoria das entidades, na medida em que auditores diferentes possam estabelecer opiniões próximas sobre a informação financeira de uma mesma entidade. Este facto, permite aos auditores fornecerem pareceres verídicos e justos. Garantindo que a informação financeira prestada não contém distorções, erros ou desempenho inflacionado, (Nobes & Parker, 2008).

A *International Federation of Accountants* (IFAC), criada em 1977, é a organização mundial que representa a atividade contabilística. Constituída por cerca de 180 membros e associados em mais de 130 países e jurisdições a nível mundial. Com o objetivo de promover a harmonização contabilística em todo o mundo. A IFAC define padrões internacionais em várias áreas, entre elas: no controlo de qualidade, na educação profissional em contabilidade, na auditoria, na contabilidade do setor público,

na ética e no comportamento ético dos profissionais da contabilidade, (IFAC, 2021). Constituído por quatro conselhos independentes entre si que estabelecem padrões internacionais de alta qualidade e inspiram confiança para as economias, nomeadamente:

- O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), criado pelo IFAC, é o conselho responsável por desenvolver normas, recursos e orientações para serem usadas por entidades do setor público em todo o mundo, na preparação de demonstrações financeiras para diversos fins. Este conselho desenvolveu um conjunto de 32 normas (42 normas atualmente), que têm em vista a melhoria da qualidade e aumento da transparência nas informações financeiras do setor público. Sendo este o órgão responsável por promover a adoção e disseminação das IPSAS. A este órgão incumbe também o desenvolvimento e emissão das IPSAS que por sua vez estão alinhadas com as *International Financial Reporting Standards* (IFRS's). De igual modo, todas as operações do IPSASB são facilitadas pela IFAC, (IFAC, 2021).
- O *International Accounting Education Standards Board* (IAESB), conselho que estabelece os padrões para a educação profissional em contabilidade, que prescrevem a competência técnica e habilidades profissionais, valores, ética e atitudes. Este conselho fornece diretrizes uniformes para educação e treino contínuo do desenvolvimento profissional, (IFAC, 2021).
- O *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA), que define os padrões éticos de alta qualidade internacional e apropriados para os profissionais da contabilidade, incluindo requisitos de independência do auditor.
- O *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), conselho encarregue de definir padrões internacionais de alta qualidade para a auditoria, para a garantia e gestão de qualidade que fortalece a confiança pública da profissão a nível global, (IFAC, 2021).

2.7. Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

As IPSAS constituem um conjunto de normas de contabilidade baseadas em acréscimo emitidas pelo IPSASB, para serem usadas por entidades do setor público em todo o mundo na preparação das DF's. Estas normas baseiam-se nas IFRS, estas que por sua vez são emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), (IFAC, 2010, pp. 22-25).

A crise financeira sentida em Moçambique nos últimos anos e que se fez sentir um pouco por todos os países, intensificou a busca por soluções que visassem uma boa gestão financeira e dos recursos de que dispõem os Governos, (Mosca & Aiuba, 2017). Deste modo, vários países iniciaram projetos com a intenção de introduzir melhorias na gestão financeira do setor público. A maioria dos projetos incluíam e ainda incluem a implementação das IPSAS tanto em base de caixa modificada quanto de acréscimo, e as *European Public Sector Accounting Standards*, (EPSAS).

“As EPSAS por sua vez, tem por objetivo o aumento da transparência e da comparabilidade da contabilidade financeira do setor público e dos relatórios entre os Estados-Membros da União Europeia (EU), desenvolvendo e implementando um quadro contabilístico europeu harmonizado”, (Eurostat, 2021).

Em geral, a adoção das IPSAS tem causado grande impacto na política, nas pessoas, nos sistemas de TI, nos processos e no *modus operandi* das entidades adotantes. Fator este que se transforma num dos grandes desafios face à implementação e que ainda têm de ser ultrapassado pelos Governos que pretendam adotar as IPSAS. Desta forma, para lidar com os desafios é necessário haver melhorias expressivas nos processos vigentes e, ou criação de novos. De igual modo, este tipo de mudança exige novas abordagens aos processos, novas formas de trabalho, atualização dos sistemas de informação e comunicação, novas formas de prestar e comunicar a informação financeira.

Contudo, os países que resolvem adotar as IPSAS, recorrem a diversas abordagens e metodologias distintas para o efeito, assim como os prazos para implementação e conclusão do processo. O grau de sucesso da adoção das IPSAS é

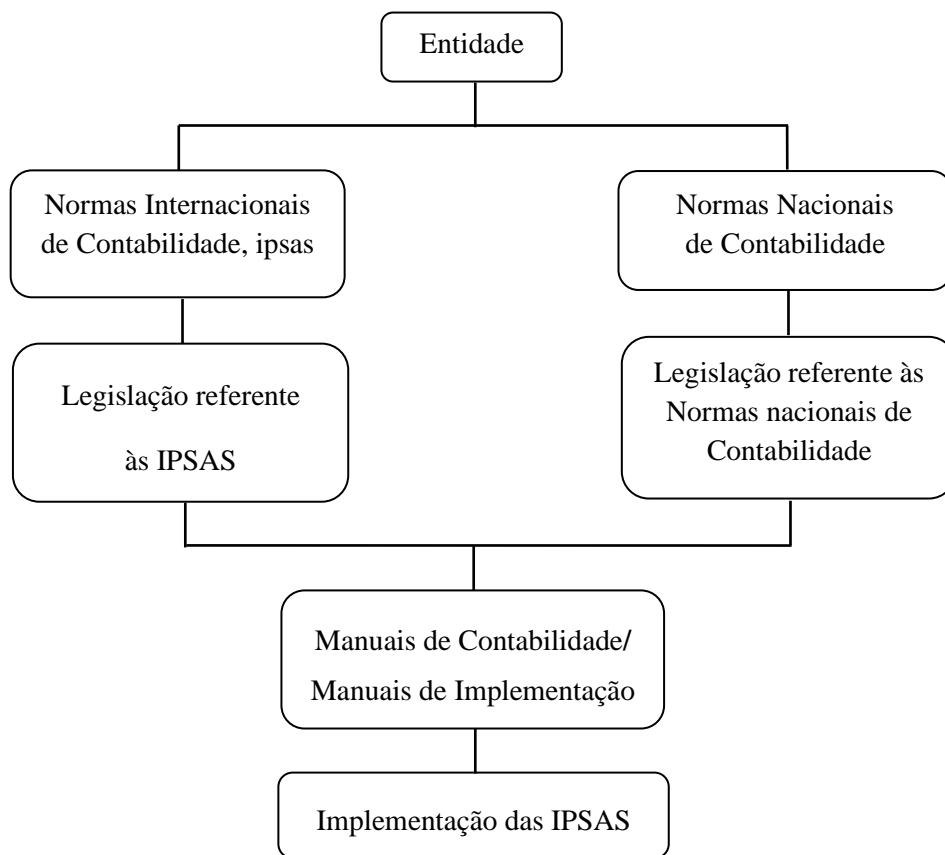
inconstante e na maior parte dos casos é medido por meio dos resultados de auditorias externas às contas das entidades do setor público, (IFAC, 2021). Os dados referentes à denominação de cada uma das IPSAS e os seus objetivos gerais encontram-se descritos de forma no Anexo A.

Os benefícios da adoção das IPSAS estão para além de promover a transparência e responsabilidade dos relatórios financeiros governamentais. Igualmente, fomentam a profissionalização dos funcionários, proporcionam uma melhor tomada de decisão, consistência da informação financeira e aplicação de dados, melhoria na gestão financeira do setor público, possibilitam uma maior estabilidade dos Governos e permitem a comparabilidade internacional, (ACCA, 2017).

De acordo com os pressupostos do relatório (IFAC-CIPFA, 2018), são duas formas principais e distintas de proceder à adoção das IPSAS: uma com base em acréscimo e a outra com base em caixa. Porém, existe uma terceira forma designada por ponto de referência. Nesta última, os adotantes desenvolvem as suas normas nacionais usando as IPSAS apenas como sua fonte de orientação. Deste modo, o processo de implementação das IPSAS pode decorrer através de uma implementação direta e indireta. Ou ainda por meio de normas nacionais fazendo referência às IPSAS, de acordo com as necessidades e realidade de cada país em particular.

A implementação direta consiste em implementar IPSAS sem alterar nenhum de seus requisitos, através da legislação referente as mesmas. Em contrapartida, a implementação indireta dá-se por meio da legislação atinente às normas nacionais de contabilidade dos países ou entidades adotantes, com suporte nas IPSAS. Esta por sua vez, consiste em implementar IPSAS através de um processo de conjugação das normas ou legislação das IPSAS com as normas nacionais, ajustando-as para quaisquer outras características jurisdicionais específicas, (IFAC, 2018). A figura 5 elucida as duas principais formas de abordagem para implementação das IPSAS.

Figura 5: Esquema de abordagens para a adoção das IPSAS



Fonte: Adaptado de (Bergmann, 2009, p. 108)

PÁGINA EM BRANCO

3. Estado de adoção das IPSAS pelos países

De acordo com os dados de 2019 publicados no relatório da IFAC sobre o estado de adoção das IPSAS, verifica-se um ligeiro aumento de jurisdições e membros a adotarem as IPSAS, comparativamente com os dados do mesmo relatório publicado em 2017. Passando de 9% para 11% (14) jurisdições que as adotaram as IPSAS na sua íntegra sem modificações, de igual modo, pararam de 46% para 52 % (67) as jurisdições que adotaram parcialmente e de 45% para 38% (49) jurisdições que ainda não adotaram as IPSAS. Na tabela que se segue consta o progresso da adoção das IPSAS até o ano de 2018, os dados atualizados até o ano de 2020 referentes ao estado de adoção por países encontram-se discriminados minuciosamente no Anexo B.

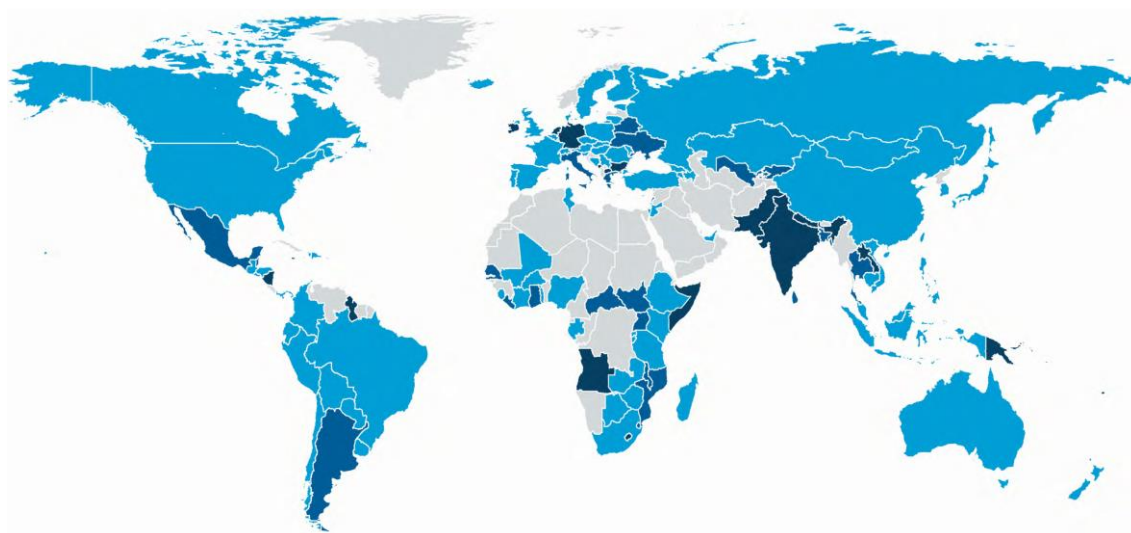
Tabela 4: Síntese do estado e progresso de adoção das IPSAS: dados referentes a 2018

	Nº de Jurisdições	Peso/% por região	Adotado Totalmente	Adotado Parcialmente	Não Adotado
África	24	18 %	2	19	3
Américas e Caribe	25	19 %	8	7	10
Ásia- Pacífico	23	18 %	1	12	10
Europa	48	37 %	3	24	21
Médio Oriente	10	8 %	0	5	5
Total	130	100 %	14	67	49

Fonte: IFAC - International Standards 2019 Global Status Report

Segundo o IFAC-CIPFA *Status Report* 2018, estima-se que mais de 90 jurisdições venham a adotar as IPSAS, conforme se pode verificar na Figura 6. Sendo que 74 destes estão projetados para apresentarem os seus primeiros relatórios de acordo com as IPSAS baseadas em acréscimo até o final de 2023. De um total de 98 jurisdições e países, um total de 31 deverão adotar as IPSAS diretamente, 14 indiretamente e 29 deverão usar as IPSAS apenas como referência. Das regiões já mencionadas, as que deverão registrar aumentos de ordem significativa na adoção das IPSAS até 2023 são as regiões da América Latina e Caribe, África e a Ásia, (IFAC-CIPFA, 2018).

Figura 6: Adoção das IPSAS, projeção para o ano de 2023



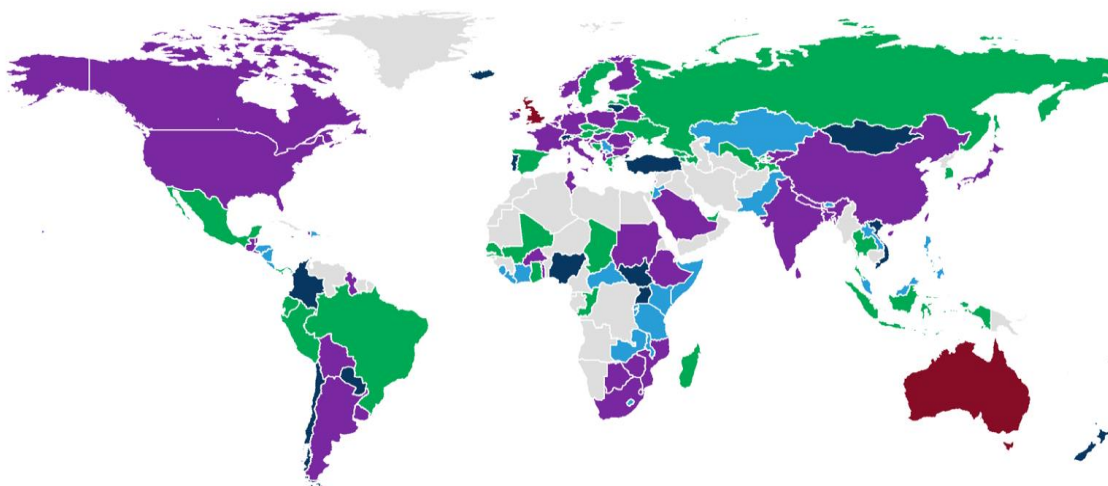
Fonte: IFAC-CIPFA International public sector financial accountability index (2018 status report)

Legenda:

- 65% IPSAS de acréscimo
- 17.5% Base de caixa em transição para acréscimo
- 15.5% Base de caixa
- Sem dados disponíveis

Nos últimos dois anos a adoção e o uso das IPSAS aumentou consideravelmente, tendo sido registado um acréscimo de 6% desde o último relatório (*International Public Sector Financial Accountability Index, 2018 Status Report*) publicado pelo IFAC. Em 2020 relataram na base de acréscimo suas DF's, cerca de 49 jurisdições e países membros e não membros do IFAC. Portanto, um total de quatro jurisdições adotaram as IPSAS de forma direta e sem qualquer modificação. Por outro lado, outras oito adotaram as IPSAS de forma indireta e modificadas segundo uma perspetiva da realidade local. Outras dezasseis desenvolveram suas próprias normas e apenas fazem referência às IPSAS. Por último, as restantes dezoito utilizam outras normas nacionais e as restantes três adotaram um regime de acréscimo com base nas IFRS's, (IFAC-CIPFA, 2021). O mapa na Figura abaixo, espelha a situação atual no que concerne à adoção e uso das IPSAS.

Figura 7: Mapa elucidativo do estado de adoção das IPSAS: dados referentes a 2020



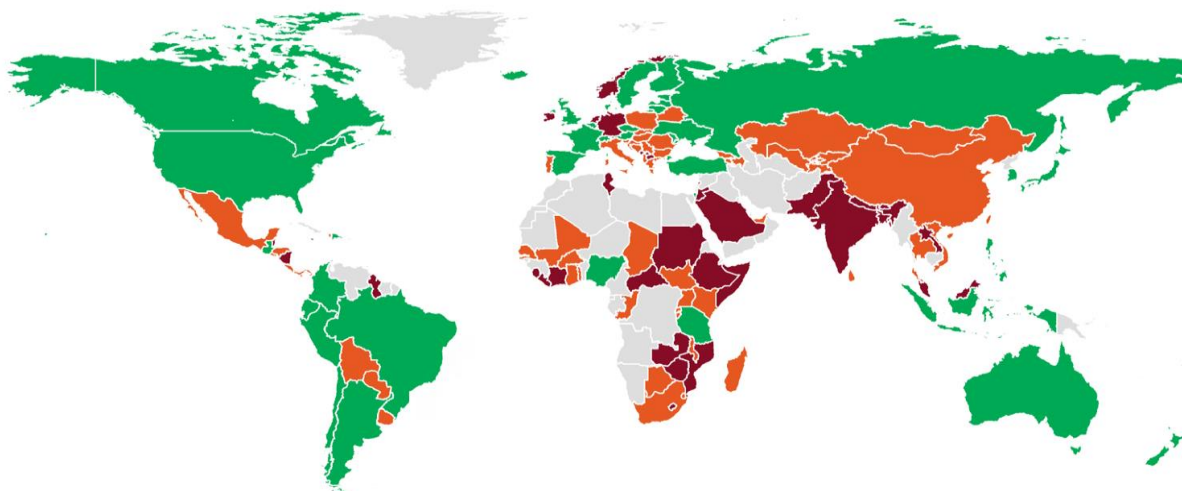
Fonte: IFAC-CIPFA International public sector financial accountability index (2021)

Legenda:

40	IPSAS sem modificações
16	IPSAS modificadas
37	Normas nacionais com referencial nas IPSAS
3	Normas Nacionais com base nas IFRS's
69	Outras normas Nacionais

Nota-se que alguns países e jurisdições não foram categorizadas como tendo adotado o regime de acréscimo das IPSAS na figura 7, por várias razões. Algumas das quais por ainda estarem a utilizar o regime de caixa das IPSAS outros por estarem numa fase de transição e ainda não terem produzido e publicado as suas primeiras DF's em regime de acréscimo. Outros não foram categorizados pelo facto de já estarem a utilizar o regime de acréscimo que não tem por base as IPSAS. O mesmo não se verifica no mapa agregado (Figura 8), uma vez que este ilustra apenas as bases de reporte financeiro. Para o efeito, são contabilizados também os países que não empregam as IPSAS e os que utilizam o regime de acréscimo inclusive. Na figura abaixo indicada a evolução é transversal a todos os regimes contabilísticos comparando com os dados do índice de 2018. Porém o regime parcial de acréscimo e o regime de caixa foram os que mais se destacaram de forma considerável.

Figura 8: Mapa agregado dos regimes contabilísticos em vigor



Fonte: IFAC-CIPFA International public sector financial accountability index (2021)

Legenda:

30%	Regime de Caixa
40%	Regime Parcial de Acréscimo
30%	Regime de Acréscimo
	Sem dados disponíveis

3.1. Experiência de implementação das IPSAS em outros países

Muitos países que resolvem adotar as IPSAS tem se orientado nos estudos levados a cabo por outros países que já adotaram e implementaram as normas. Desta forma, torna-se fácil olhar para os aspetos que foram bem conseguidos e os que não correram muito bem, de modo a tirar um maior proveito das lições aprendidas.

Este tipo de procedimento de *Benchmarking*, constitui uma abordagem estratégica para o setor público. Uma vez consiste que basicamente em encontrar as melhores soluções para um mesmo problema ou semelhante. Olhando para o que os outros países já fizeram e tentar fazer melhor, minimizando os custos e evitar ter de cometer os mesmos erros. Este fenómeno pode servir de instrumento para permitir melhorias na gestão financeira pública e nos serviços prestados pelas entidades do setor público.

Abordagens para a implementação das IPSAS: em geral, as estratégias para implementação das IPSAS tem por base duas abordagens, segundo uma abordagem big bang ou faseada. Neste âmbito, nas abordagens big bang, todos os requisitos referentes às IPSAS são implementados a partir de uma data previamente estabelecida. Esta abordagem requer uma modificação no seu todo do sistema de contabilidade vigente a partir de uma data específica, para um sistema em concordância com as IPSAS. Contrariamente, a abordagem por fases pressupõe uma implementação gradual e contínua das IPSAS até o término da fase final, (International Monetary Fund, 2014). Entretanto, a maioria dos países examinados pelo investigador optaram mais por abordagens estruturadas de forma faseada em detrimento de abordagens de big bang.

3.2. O caso da Tanzânia

A Tanzânia foi um dos países pioneiros e referência de sucesso em África no que se refere à adoção das IPSAS. Tendo iniciado o processo em julho de 2012, a Tanzânia adotou as IPSAS em todo o seu Governo, central e local seguindo uma abordagem por fases e de forma direta, através de normas internacionais e sua legislação respetivamente. Passando a utilizar normas com base em acréscimo na preparação das DF's. Ainda assim, este êxito não foi conseguido logo de início. O Governo tanzaniano foi aperfeiçoando, introduzindo melhorias aos métodos e nos seus processos ao longo do tempo consoante as incongruências, limitações e distorções iam surgindo.

Contudo, inicialmente a adoção foi feita com base num sistema contabilístico pouco consistente com as IPSAS. Por conseguinte, foram identificadas diversas imprecisões, diversas falhas, na consolidação das DF's. Ao ponto que as DF's não incluíam as receitas, despesas, ativos e passivos do Governo local e entidades paraestatais. Contrariando o disposto nas IPSAS 6, esta norma por sua vez exige que uma entidade emita DF's consolidadas de todas as entidades que controla, (ACCA, 2017). Diversas anomalias foram identificadas no sistema de TI que culminaram na execução de uma contabilidade baseada em caixa das IPSAS ao invés de uma contabilidade baseada em acréscimo das IPSAS como perspetivado, (TANZANIA, 2015-2016).

De acordo com o *Central Government Annual General Report 2015-16*, foi dada uma pequena formação apenas ao grupo de trabalho que esteve envolvido na preparação das DF's, o que mais tarde revelou ter sido inadequado. A formação para os funcionários dos órgãos públicos ainda não havia sido introduzida pelo Governo, mesmo após a implementação das IPSAS. De igual modo, as instituições de formação em contabilidade pública ainda não haviam introduzido o curso de formação das IPSAS. Os cursos de formação para as IPSAS apenas estavam disponíveis em apenas uma entidade, no *National Board of Accountants and Auditors (NBAA)*, (Mosoba, 2021).

Síntese Conclusiva e Lições aprendidas

Numa primeira vez que se adotam as IPSAS, é aceitável que surjam distorções nos registos contabilísticos nas DF's, (IFAC, 2010). No tocante as inúmeras incongruências apontadas, relatórios de auditoria do Gabinete Nacional de Auditoria da Tanzânia, apontaram para um fraco mecanismo de controlo e diversas lacunas no sistema de TI, falta de experiência e défice na formação do pessoal. As lições aprendidas reiteram que a introdução da formação deve abranger o pessoal no seu todo (não apenas para os profissionais envolvidos na preparação das DF's), de forma atempada e contínua (ACCA, 2017). Da mesma forma, não abdicar da realização de estudos de viabilidade para o projeto em si, análises aos conhecimentos técnicos detidos e requeridos, mão-de-obra disponível e requerida, bem como dos custos e benefícios associados a adoção das IPSAS.

3.3. O caso da Lituânia

O Governo da Lituânia deixou de usar uma contabilidade modificada de caixa e passou a usar a contabilidade com base em acréscimo. Introduzindo as IPSAS no setor público de forma integral, sob orientação do próprio Ministério das Finanças. Um processo que durou cerca de 4 anos, a adoção das IPSAS neste país foi efetivada de forma indireta (através das normas e legislação nacionais).

O Governo tomou algumas medidas transversais que foram determinantes para a prossecução da implementação das IPSAS. Das medidas levadas a cabo, destacam-se a formação do pessoal do setor público que antecedeu à fase de implementação, a criação de normas nacionais com base nas IPSAS e a criação de um centro de apoio à implementação o *The Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA, 2017). Na sequência foram realizados estudo de viabilidade e uma preparação atempada dos sistemas de TI para o suporte das novas exigências e formas de trabalho.

O Governo da Lituânia optou por uma abordagem *Big Bang*, onde a transção foi realizada de uma só vez em todo o seu Governo para as IPSAS com base em acréscimo. Em razão disso, após a implementação das IPSAS o Governo deparou-se com sérios problemas na consolidação das contas, dificuldades em distinguir que entidades

consolidar em algumas localidades do país. Por outro lado, nem todas entidades contempladas na reforma conseguiram produzir os seus primeiros relatórios financeiros com base nas IPSAS atempadamente. Concomitantemente, verificou-se uma forte resistência à mudança por parte dos funcionários, um feito sentido um pouco de forma generalizada por muitos países.

Síntese Conclusiva e Lições aprendidas

Considerando o facto de ter iniciado o processo muito cedo, a Lituânia teve uma preparação atempada de regulamentos e instruções para a adoção das IPSAS. O que tornou possível com que o país pudesse ter uma visão clara da Reforma e uma coordenação precisa do processo de implementação das IPSAS, (ACCA, 2017). Numa fase inicial, realizaram-se estudos de investigação sobre outros países que já tenham migrado ou em processo de migração para as IPSAS de acréscimo. Tal como a avaliação exaustiva das necessidades e elaboração de um plano concreto a longo prazo, (ACCA, 2017). Decorrente da implementação das IPSAS, algumas lições foram aprendidas pelo governo tais como: a importância de cumprir com o programa e plano de atividades, de modo a evitar o incumprimento de metas estabelecidas. Criação de uma base de dados para servir de fonte de informação e a necessidade de haver uma comunicação contínua dos planos, estratégias e eventuais alterações referentes ao processo de transição.

3.4. O Caso de Portugal

Tal como alguns países também o fizeram, Portugal adotou as IPSAS sob recomendação dos credores estrangeiros sobretudo o Fundo Monetário Internacional (FMI). Apesar de haver necessidades internas de reforma, devido ao seu anterior sistema contabilístico desatualizado, inconsistente e demasiado fragmentado. Portugal adotou as IPSAS de forma indireta através da implementação de um sistema de normalização contabilística para as administrações públicas (SNC-AP). Adequando as normas internacionais à realidade do país, o que tornou possível restringir algumas IPSAS autorizadas, e criar três novas normas nacionais próprias de relato financeiro.

As normas criadas são referentes à contabilidade orçamental, contabilidade de gestão e uma de regime financeiro simplificado para as entidades de menor dimensão e risco orçamental, (Jorge, Brusca, & Nogueira, 2016). No segmento da reforma, foi criada também a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), que prevê a revisão dos diplomas legais relacionados com a arquitetura orçamental e financeira do Estado, assim como da Entidade Contabilística Estado, (Tribunal de Contas, 2016).

“O SNC-AP constitui uma ferramenta de harmonização contabilística, com a aplicação do mesmo referencial à administração central, regional, local e segurança social, visando produzir informação comparável e suscetível de consolidação. Está também alinhado com as normas internacionais de contabilidade para o setor público (IPSAS), contribuindo para a harmonização e comparabilidade internacional da informação financeira” (Tribunal de Contas, 2016).

Na sua fase inicial, a implementação do SNC-AP foi um processo que evoluiu a um ritmo lento e marcado por atrasos e prorrogações. Tendo surgido diversas inconformidades significativas no processo de transição. Algumas das inconformidades identificadas através do primeiro relatório de auditoria à implementação do novo sistema apontavam para diversos riscos e incongruências, das quais: a ausência de um plano estratégico para a implementação do SNC-AP, o processo de transição estava focado apenas no reporte de informação financeira e não abrangia os outros aspetos relevantes, atrasos na publicação de diplomas legais, e na aplicação do SNC-AP nas entidades piloto entre outras, (Tribunal de Contas, 2016).

Portanto, a regulamentação da formação inicial do pessoal como da formação subsequente inerentes à implementação do SNC-AP só foi publicada depois da criação do novo sistema. Sendo que para as entidades piloto, a formação inicial decorreu mesmo sem a devida regulamentação publicada. Segundo o Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro, a data inicialmente prevista para que o SNC-AP começasse a produzir efeitos era de 01/01/2017, contudo não foram garantidas as condições necessárias para a sua concretização, acabando por ser prorrogada para o ano seguinte.

Síntese conclusiva e Lições aprendidas

Portugal iniciou o processo de implementação das IPSAS em 2015 e ainda se encontra na fase de transição para o novo referencial contabilístico, a aplicação integral do SNC-AP. Relativamente ao processo de prestação de contas, em 2018 foram prestadas 1082 contas em SNC-AP, num universo de 5211 contas prestadas. Em causa estão os inúmeros adiamentos que tem se verificado e de forma recorrente. Porém, os principais motivos apontados para não terem sido implementados os procedimentos nos termos do SNC-AP foram a inexistência de recursos humanos qualificados e dificuldades de natureza informática, (Tribunal de Contas, 2019). Lições aprendidas segundo o relatório I de auditoria à implementação do SNC-AP, aludem que formação e treino devem ocorrer antes da implementação das IPSAS, e apontam para a necessidade de: haver um plano estratégico que contemple todas as fases de implementação e dentro de um intervalo de tempo exequível; haver uma coordenação e liderança do processo de transição por parte do Governo; adaptar os sistemas de controlo interno, garantir tempo suficiente para implementação e não encurtar os prazos; e por último tem de haver comunicação contínua entre as entidades e os profissionais envolvidos no processo de transição.

3.5. O caso da Nova Zelândia

Inicialmente, a Nova Zelândia adotou a contabilidade de acréscimo por meio das IFRS (1991), para ambos os setores, segundo uma abordagem setorial neutra⁴, que teve o seu fim em 2011. Esta abordagem consistia em aplicar alguns princípios e práticas de negócios no contexto do Governo. Desta forma a Nova Zelândia tornou-se um dos pioneiros a nível mundial no que diz respeito ao quesito de reformas que envolviam a adoção de uma contabilidade de acréscimo para o setor público, (Newberry, 2014).

⁴ Numa abordagem setorial neutra existe apenas um conjunto de normas, aplicáveis aos setores público e privado em simultâneo. Atendendo e considerando as diferenças dos dois setores, fornece orientações diferentes sempre que necessário. É chamada neutra por tratar a transição da mesma forma independentemente do setor, (Bergmann, 2009).

Com o fim da contabilidade de acréscimo combinada com o modelo setorial neutro, dá-se o início a mais uma fase da reforma das finanças públicas, respeitante à contabilidade de acréscimo com base nas IPSAS. Tendo convertido posteriormente o seu sistema contabilístico para as IPSAS de acréscimo aplicadas às entidades de benefício público e entidades de benefício público sem fins lucrativos. Portanto, o processo de adoção das IPSAS decorreu de forma indireta e seguindo uma abordagem de big bang, aplicando ligeiras adaptações às normas nacionais.

Em 2014 a Nova Zelândia iniciava o processo de migração para as IPSAS de acréscimo, entretanto esta migração abrangeu apenas as entidades de benefício público (*Public Benefit Entity*). Segundo um estudo feito pela *International Budget Partnership* sobre a transparência nos orçamentos governamentais, a Nova Zelândia liderou a lista dos 100 países pelos quais o estudo foi realizado. Mesmo antes do país migrar para as IPSAS. Impulsionado pela necessidade de estatísticas e dados financeiros de alta qualidade para garantir um controle orçamental adequado, é neste contexto que o país resolve migrar para as IPSAS baseadas em acréscimo, (Australian Accounting Review, 2015).

Tal como fizeram outros países, o Governo da Nova Zelândia por sua vez, também desenvolveu um conjunto de normas nacionais para o setor público baseadas nas IPSAS. Por forma a fazer face a algumas das lacunas das IPSAS como o caso da contabilidade orçamental, e também para atender algumas das questões que não se enquadrem à realidade do país. Essas modificações são feitas dentro dos critérios permitidos pelas IPSAS. Sobretudo quando o requisito IPSAS em questão tem um impacto material na posição financeira ou no desempenho a ser comunicado, e tal impacto prejudicaria a utilidade das demonstrações financeiras para os utilizadores da informação, (External Reporting Board, 2015).

Síntese Conclusiva e Lições aprendidas

A implementação das IPSAS na Nova Zelândia foi um processo que se revelou ter sido de certo modo, fácil. Uma vez que não se verificaram muitas complicações em comparação com os outros países. Este facto deveu-se ao historial das normas para o setor público anteriormente adotadas pelo país (IFRS). O que permitiu eliminar esforços

e tempo que seriam necessários dedicar para desenvolver normas e sistemas especiais de suporte à implementação. Uma das lições referidas pelo Governo após a implementação faz menção a questão de lidar com o processo de transições com uma perspectiva de gestão de projetos.

3.6. O Caso da Indonésia

Motivado pelas limitações do sistema tradicional de contabilidade de caixa e pelo aumento notável dos países que tem vindo a adotar as IPSAS, em 2015, o Governo da Indonésia decidiu adotar as IPSAS, na busca por boas práticas para gestão pública, (Suparman, Siti-Nabiha, & Phua, 2015). Neste sentido, a adoção das IPSAS de acréscimo ocorreu de forma indireta, tendo posteriormente prosseguido com a criação de normas nacionais de contabilidade com suporte nas IPSAS. O Governo estabeleceu para a transição um modelo de abordagem faseada num horizonte temporal de quatro anos. Sendo que só no quinto ano é que foi implementado integralmente o regime de acréscimo das IPSAS em todas as entidades do setor público, (ACCA, 2017).

Durante o período de transição (2010-2014), tanto o governo central quanto o local, ainda preparavam os seus relatórios financeiros com base no regime modificado de caixa em simultâneo com regime de acréscimo. No decorrer do período de transição para as IPSAS de acréscimo, o Governo da Indonésia enfrentou inúmeros desafios, entre eles: a formação inadequada do pessoal; fraca disponibilidade de profissionais da contabilidade pública; uso contínuo de orçamento com base no regime de caixa; e a não integração dos sistemas de TI; diversas lacunas procedimentais, entre outros (ASIAN DEVELOPMENT BANK, 2018).

Houve contratempos na elaboração de relatórios financeiros de forma atempada e credível devido à escassez de profissionais devidamente capacitados na área da contabilidade de acréscimo. Originando deste modo prorrogações e custos iniciais elevados de consultoria, estes fatores levaram as pessoas a questionarem o benefício das IPSAS. Posto isto, o Governo mobilizou esforços que visavam ultrapassar as incongruências, fazer face às lacunas e deficiências identificadas. Para tal o Governo resolveu reforçar os sistemas de TI, introduzindo estruturas mais robustas e um sistema informático integrado mais consistente e centralizado (ACCA, 2017).

Síntese Conclusiva e Lições aprendidas

A aplicação das normas e regulamentos do novo sistema contabilístico variava de entidade para entidade, (ASIAN DEVELOPMENT BANK, 2018). Entretanto a abordagem seguida pela Indonésia demonstrou não ter havido o preparo necessário e adequado do processo face a realidade do país. O que levou à escassez de recursos, relutância no processo de transição e motivou alguns políticos e intervenientes a questionarem os potenciais benefícios de uma contabilidade de acréscimo com base nas IPSAS, (ACCA, 2017). Uma das lições aprendidas e mencionadas no relatório de auditoria da ASIAN DEVELOPMENT BANK (2018), apontam para a formação, Sistemas informáticos e entidades consolidadas: apostar na formação e treino, de modo a recorrer o mínimo possível à necessidades de consultorias externas; Identificação clara e prévia do conjunto de entidades a consolidar; os sistemas informáticos devem ser apropriados e abranger todos os processos e procedimentos necessários para a execução da contabilidade de acréscimo.

3.7. O Caso da Geórgia

O Governo da Geórgia adotou as IPSAS de forma indireta e seguindo uma abordagem por fases, este processo teve início em 2010. Optando primeiramente pela adoção de um regime de contabilidade de caixa modificado com base nas IPSAS. Mais tarde, o Governo foi acrescentando e implementando outras IPSAS. Ainda neste sentido, três anos depois o Governo introduziu mais dez IPSAS. Deste modo, as entidades piloto produziam DF's e relatórios financeiros consolidados em base de caixa modificada e alinhados com as IPSAS, (The World Bank, 2016). Porém, o regime implementado não era consistente e mostrou-se pouco sustentável. Uma vez que a meio do processo de transição já havia muita informação financeira a disposição, algumas das quais não exequíveis para o regime de caixa modificado das IPSAS. O Governo por sua vez resolveu avançar para implementação das IPSAS na base de acréscimo.

Portanto, as primeiras DF's de acordo com as IPSAS de acréscimo são publicadas no ano de 2020. De entre alguns dos desafios que o país enfrentou, destacam-se a falta de profissionais formados e qualificados em matérias de contabilidade de acréscimo, para a produção de DF's e relatórios consolidados. A

existência de múltiplas entidades do sector público com diferentes sistemas contabilísticos, o que fez com que não existisse uma Gestão Financeira Integrada dos Sistemas de Informação, (Tchelishvili, 2011).

Segundo a projeção para 2023 do estudo feito pela IFAC sobre a adoção das IPSAS pelos países, prevê-se que a adoção deixe de ser indireta e passe para forma direta, pois os planos do país são de adotar as IPSAS sem qualquer modificação. Dando a entender que a país irá converter as adaptações empreendidas nas normas nacionais para uma legislação referente inteiramente as IPSAS. Por conseguinte, está em curso o processo de implementação de novas IPSAS, com intenção de instaurá-las de forma integral.

Síntese Conclusiva e Lições aprendidas

Algumas lições aprendidas no processo de adoção das IPSAS na Geórgia, fazem menção para a definição de um plano estratégico e alguns fatores a considerar: como o caso da necessidade de sequenciar o processo de implementação tendo sempre em consideração a situação do país, as prioridades e também as capacidades do país; identificar previamente as entidades a serem consolidadas para os relatórios nacionais, (Parry, 2009). As lições aprendidas referem ainda que a implementação de qualquer que seja a IPSAS, implica uma tradução para língua local, e sempre que aplicável deve-se: adotar novos instrumentos e procedimentos; identificar os possíveis entraves e obstáculos que podem interferir no processo de implementação; identificar previamente os possíveis softwares e compatíveis com as mudanças de regulamentação; seguir um modelo por fases, por forma a evitar excessivos custos, atrasos e prorrogações.

Síntese conclusiva da implementação das IPSAS

Na generalidade dos países que adotaram as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, priorizaram a abordagem por fases. De igual modo, a maior parte dos países em estudo apresentam preferências em prosseguir com a adoção das IPSAS de forma indireta, através das normas nacionais aplicando modificações pontuais e previstas, conforme se pode verificar na tabela síntese abaixo indicado.

Tabela 5: Síntese da adoção das IPSAS pelos países em estudo

País / Jurisdição	Adoção das IPSAS	Observação
Tanzânia	Adotadas de forma direta, segundo uma abordagem por fases	2012-2017
Lituânia	Adotadas de forma indireta, segundo uma abordagem big bang	2014-2018
Portugal	Adotadas de forma indireta, segundo uma abordagem por fases	2015...
Nova Zelândia	Adotadas de forma indireta, segundo uma abordagem big bang	2014-2018
Indonésia	Adotadas de forma indireta, segundo uma abordagem por fases	2010-2016
Geórgia	Adotadas de forma indireta, segundo uma abordagem por fases	2010-2020

Fonte: Elaborado pelo autor, 2021

Síntese conclusiva de Lições aprendidas com a implementação das IPSAS

Como se evidencia na tabela 6, as lições aprendidas e identificadas como boas práticas podem ser replicadas, por outro lado as não replicáveis consideram-se falhas e erros a não cometer. À luz dos casos estudados pelo investigador, observou-se que ainda que seja mínima, a resistência a mudança estará sempre presente por diversas razões, sejam elas diretamente ou indiretamente ligadas à reforma. Assim, a tabela que se segue indica resumidamente as lições aprendidas com o processo de adoção das IPSAS e algumas das lições são comuns entre os países analisados. Entretanto, ainda que as lições sejam consideradas replicáveis, a decisão de segui-las ou não ainda cabe ao adotante das IPSAS, segundo as suas necessidades, objetivos, estratégias e realidades em concreto.

Tabela 6: Síntese de Lições aprendidas

Tópico/Assunto	Recomendações
Plano estratégico	Tem de haver um plano estratégico que contemple todas as fases detalhadas e o seu respetivo tempo de duração ou execução
Tradução das IPSAS	As IPSAS devem ser interpretadas para uma melhor adequação das mesmas, e não traduzidas à letra
Análise de Lacunas	Tem de ser feita uma análise de lacunas, de modo a comparar o nível de desempenho atual com o que se pretende atingir, e deste modo reencontrar a melhor forma de atingir os objetivos
Regime contabilístico pós adoção das IPSAS	Após a adoção das IPSAS de acréscimo, deve-se abandonar o regime de caixa ou anterior
Formação e Treino	A formação e treino devem acontecer antes da Adoção das IPSAS e devem ser contínuas respetivamente
Fonte de informações	Criação de uma base de dados sólida para servir de fonte principal de informação
Consolidação	Deve-se identificar previamente e de forma clara

	a entidade consolidante e o conjunto de entidades a consolidar
Escassez de recursos humanos	Tanto os formadores e funcionários, quanto os gestores devem ter/estar formados e devidamente capacitados em matérias das IPSAS (formação abrangente)
Órgão responsável	Deve haver um órgão de liderança e coordenação responsável por todo o processo de implementação das IPSAS
Sistemas contabilísticos	Deve haver uma integração dos sistemas contabilísticos, e evitar a existência de múltiplas entidades do sector público com diferentes sistemas contabilístico
Apoio/Suporte	O Governo deve ser responsável por assegurar e fornecer o maior suporte e colaboração para as entidades no processo de transição
Fiscalização/Auditorias (Cumprimento de metas e conformidades)	Durante todo o processo de implementação, deve haver fiscalização contínua e auditorias durante e pós adoção das IPSAS
Entidades piloto	Definir entidades primárias/piloto ou grandes entidades que já tenham um sistema de contabilidade financeira para teste (fase experimental)
Plano de atividades	Os adotantes devem comprometer-se a cumprir com o programa e plano de atividades
Estudos exploratórios	Não abdicar de fazer estudos sobre outros países que já tenham migrado ou estejam no processo de migração para as IPSAS de acréscimo
Comunicação	Tem de haver uma estratégia de comunicação entre o órgão responsável, as entidades e os profissionais envolvidos no processo de transição (comunicação clara e frequente)

Gestão de projetos	Lidar com o processo de transição numa perspectiva de gestão de projetos
Sistemas informáticos (TI)	Atualizar/adquirir novos sistemas informáticos modernos e mais apropriados, que suportem as exigências da contabilidade de acréscimo

Fonte: Elaborado pelo autor, 2021

4. A contabilidade Pública em Moçambique

De acordo com a Lei n.º 9/2002 de 12 de fevereiro (revogado), o sistema de administração financeira em vigor em Moçambique baseia-se nas normas legais arcaicas que perduram a mais de um século. Das quais se destacam o Regulamento da Contabilidade Pública que data de 1881 e o Regulamento da Fazenda de 1901, mais tarde as Instruções Sobre Orçamento que datam de 1944 e as Instruções Sobre Despesas que datam de 1947, (Legislação antiga). Ambos os regulamentos já estão ultrapassados e inadequados face a realidade atual, necessidades e aos desafios do século XXI. Esses regulamentos dão caracterizados maioritariamente pelos métodos rudimentares de trabalho, sistema manual, lento, de partidas simples e sujeito a erros, entre outros (SAL & Caldeira, 2017).

No âmbito da política económica e social, e com o objetivo de implementar boas praticas nas finanças públicas e no controlo interno do sistema financeiro do Estado, surge a necessidade de introduzir reformas adequadas e que visam uma boa gestão do erário público. É neste contexto que o Governo aprova a Lei n.º 9/2002, de 12 de fevereiro (revogado), que cria o Sistema de Administração Financeira do Estado, abreviadamente designado por SISTAFE. Nele constam as principais normas de gestão orçamental, financeira, contabilística e de controlo interno do Estado. O novo sistema (SISTAFE) é moderno comparado com os métodos usados desde a época colonial e face aos atuais desafios e exigências.

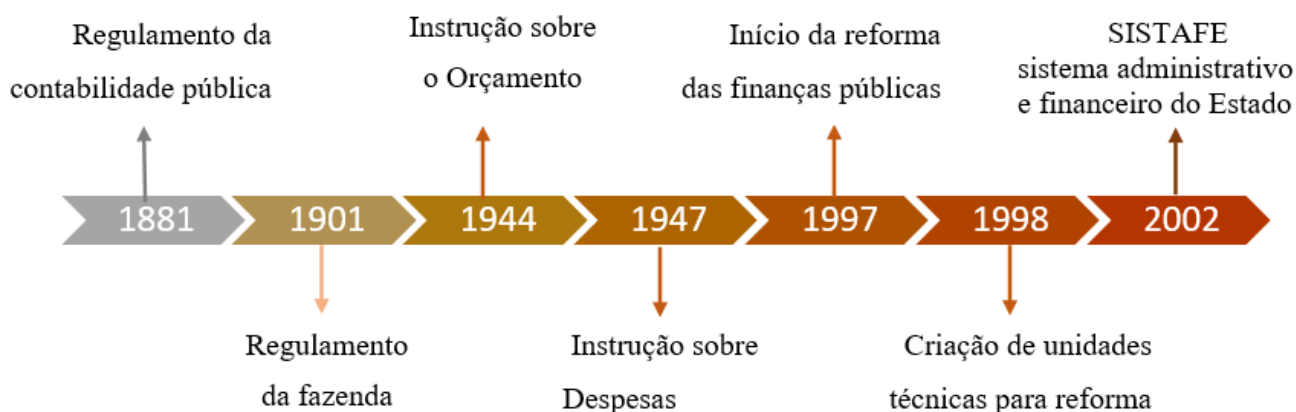
Contudo, é correto afirmar que em 1997 dá-se o início da reforma das Finanças Públicas que culminou com a criação e introdução do SISTAFE em fevereiro de 2002. Assim, a atividade Financeira do Estado é regulada por princípios e mecanismos próprios, e o exercício económico, no âmbito do SISTAFE coincide com o ano civil, (Assembleia da República, 2002).

Os principais objetivos da reforma das Finanças Públicas consistiram na:

- Harmonização do sistema dos impostos indiretos e da pauta aduaneira com os sistemas vigentes nos países da região onde o país se insere;
- Melhoria da programação e execução orçamental.

A contabilidade pública constitui um instrumento principal de prestação de contas e meio de prova, assim como meio principal de gestão e análise económico-financeiro de um país, (Ascensão, 2018, p. 18). Entretanto, o sistema de administração financeira em Moçambique sofreu inúmeras transformações no decorrer do tempo. A figura que se segue, representa a ordem cronológica da evolução do sistema de administração financeira do Estado em Moçambique, em ordem crescente.

Figura 9: Evolução da Contabilidade Pública em Moçambique



Fonte: Elaborado pelo autor, 2021

4.1. Volumes de negócio

De acordo com o relatório estatístico de comércio internacional da Organização das Nações Unidas (ONU, 2020), no ano de 2018 o valor das exportações de mercadorias de Moçambique aumentou na ordem dos 10% e as importações 19% respetivamente. As exportações estiveram maioritariamente concentradas e efetuadas entre parceiros, enquanto que as importações foram diversificadas entre parceiros e não parceiros do país. Moçambique possui uma média de 8 principais parceiros que representam um total de 80% das exportações (África do Sul, Tanzânia, Índia, Países Baixos e outros), e uma média de 13 parceiros que por sua vez representam 80% das importações (África do Sul, Emirados Árabes Unidos, Índia, China e outros). Constituem as principais mercadorias de exportação, o carvão mineral, coque, carbono ativado, o gás natural, o alumínio, energia elétrica, pedras preciosas e semipreciosas.

Igualmente, fazem parte de mercadorias importadas óleos lubrificantes, o combustível, automóveis, medicamentos, embarcações, arroz e trigo, (United Nation-UN, 2021, pp. 240-241).

No ano seguinte 2019, as exportações registaram uma queda que culminou com a redução de volumes e de preços de mercadorias. Em contrapartida, as importações de bens e serviços aumentaram consideravelmente devido aos vários fatores que aumentaram a pressão sobre as finanças públicas do país. Resultante dos últimos acontecimentos de catástrofes naturais (os ciclones tropicais IDAI e KENNETH nomeadamente), associados ao terrorismo que se intensificou no mesmo período na zona norte do país e à pandemia da COVID-19, (Banco de Portugal, 2020, pp. 37-40).

4.2. Sistema de Administração Financeira do Estado

SISTAFE é o Sistema de Administração Financeira do Estado, um novo sistema que abrange todo o ciclo orçamental. Aplica-se a todas as entidades públicas da esfera financeira e económica do Estado. O SISTAFE é suportado pelo e-SISTAFE, e regido pelas normas de gestão orçamental, financeira, patrimonial, contabilísticas e de controlo interno do Estado, patentes no Decreto-Lei n.º 23/2004, de 20 de agosto, (CEDSIF, 2021). O e-SISTAFE por sua vez, é o sistema informático que acolhe, suporta e satisfaz a todos os procedimentos previstos no SISTAFE. Nos termos do artigo 3.º da Lei do SISTAFE n.º 9/2002, de 12 de fevereiro (revogado), o SISTAFE estabelece e harmonizar as regras e procedimentos da programação, da gestão, da execução, do controlo e avaliação dos recursos públicos. Na sua organização e funcionamento, o SISTAFE é constituído por cinco subsistemas que o sustentam (Tabela 7), onde cada um deles compreende um conjunto de normas e procedimentos administrativos respetivamente. Dos quais, o subsistema do orçamento do estado, subsistema do tesouro público, subsistema de contabilidade pública, subsistema do património do estado e o subsistema de controle interno.

Segundo o disposto no artigo 42.º da Lei do SISTAFE (2002) já revogado, *o regime contabilístico adotado é o regime misto, aplicando-se para as receitas o regime de caixa e para as despesas o regime de compromissos*. O regime de caixa aplicado às receitas assume que todas as receitas pertencem a um determinado exercício económico

nele cobradas, nos termos do artigo 70.º do Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos (MAFPC). Simultaneamente, o regime de compromissos em vigor pressupõe que todas as despesas pertencem a um determinado exercício económico nele pagas ou por pagar, quando regularmente efetuadas, de acordo com o artigo 76.º do MAFPC (Ministério das Finanças, 2013).

4.2.1. Objetivos do SISTAFE

Nos termos do artigo 4.º da Lei do SISTAFE nº 14/2020, de 23 de dezembro, o novo sistema de administração financeira tem por objetivos:

- Estabelecer e harmonizar os procedimentos de planificação, orçamentação, execução, controlo, monitoria e avaliação dos resultados e da gestão dos recursos públicos;
- Desenvolver subsistemas que proporcionem informação oportuna e fiável sobre o plano, orçamento e o património do Estado;
- Estabelecer, implementar e manter um sistema contabilístico de controlo e de execução do plano orçamental e do património, adequados às necessidades do registo, da organização da informação e da avaliação do desempenho das ações desenvolvidas no domínio da atividade financeira do Estado;
- Estabelecer, implementar e manter em todos os subsistemas, normas e procedimentos de controlo interno eficientes, eficazes e internacionalmente aceites;
- Estabelecer, implementar e manter normas e procedimentos para realizar de auditoria interna, internacionalmente aceites.

4.3. O subsistema da contabilidade pública

Compete aos órgãos que integram no subsistema da contabilidade pública, intervir em todas as operações relativas à administração orçamental e patrimonial de todos os factos que visam a elaboração das demonstrações financeiras contabilísticas do setor público. A este subsistema cabe ainda, elaborar e propor as normas, procedimentos técnicos relativos à contabilidade do setor público, elaborar a conta geral do estado, elaborar e manter atualizado o plano de contas, proceder à execução do orçamento do estado, acompanhar e avaliar o registo sistemático e atempado de todas as transações. Este subsistema também está incumbido de elaborar os relatórios de informação periódica a apresentar pelo Governo à Assembleia da República.

Atualmente, com a introdução do SISTAFE, a contabilidade pública em Moçambique passa a respeitar o critério da digrafia. Passando a utilizar o método das partidas dobradas nos seus registos contabilísticos, o que não se verificava no anterior sistema, nomeadamente os regulamentos da contabilidade pública e o da fazenda. O SISTAFE rege-se pelos princípios da regularidade financeira, legalidade, economicidade, eficiência e eficácia, e a contabilidade pública no país também respeita alguns dos princípios geralmente aceites como o caso da materialidade, consistência e oportunidade.

Tabela 7: Síntese descritiva dos cinco subsistemas do SISTAFE

Subsistema	Finalidade	Competências dos órgãos integrantes
Orçamento do Estado	Administração e Gestão do Orçamento do Estado	Avaliar as alterações ao orçamento do Estado; avaliar os processos de execução orçamental e financeira; preparar o projeto de Lei orçamental e a respetiva fundamentação; avaliar os projetos de orçamentos dos órgãos e instituições do Estado; preparar e propor elementos necessários para a elaboração do orçamento do Estado; propor medidas para a execução do orçamento do Estado no início do exercício económico a que respeita

Tesouro Público	Administração Financeira do Orçamento	Gerir a conta única do Estado; zelar pelo equilíbrio financeiro; elaborar os programas financeiros; gerir a dívida pública interna e externa; elaborar as estatísticas das finanças públicas; realizar e gerir as operações de crédito público; propor a formulação da política de financiamento da despesa pública e providenciar a sua execução
Contabilidade Pública	Gestão e manutenção dos registos relativos à execução Orçamental Financeira e Patrimonial do Estado	Elaborar a conta geral do Estado; proceder à execução do orçamento do Estado; elaborar e manter atualizado o plano de contas; acompanhar e avaliar o registo sistemático e atempado de todas as transações; elaborar os relatórios de informação periódica a ser apresentado pelo Governo à Assembleia da República; elaborar e propor normas, procedimentos técnicos, relativas à contabilidade pública. elaborar relatórios e mapas, bem como a respetiva metodologia e periodicidade, tendo em vista a harmonização e a normalização contabilísticas
Património do Estado	Administração e Gestão do Património do Estado	Organizar o tomo dos bens imóveis do Estado; coordenar a gestão dos bens patrimoniais do Estado; propor normas e instruções que regulam os bens patrimoniais do Estado; proceder periodicamente ao confronto dos inventários físicos com os respetivos valores contabilísticos; laborar anualmente o mapa de inventário físico consolidado e das variações dos bens patrimoniais do Estado
Controlo Interno	Controlo da aplicação de normas, procedimentos e legislação aplicáveis à Administração Orçamental, Financeira e Patrimonial do Estado	Verificar a aplicação e o cumprimento das normas e procedimentos estabelecidos; realizar inspeções e auditorias de qualquer tipo ou natureza à determinados atos, procedimentos, ou aspetos da gestão financeira das entidades do setor público. Verificar o cumprimento da legalidade, regularidade, economicidade, eficiência e eficácia dos recursos públicos

Fonte: Adaptado de (Assembleia da República, 2002)

4.4. Primeira revisão da Lei do SISTAFE

De modo a acompanhar o desenvolvimento e os atuais desafios das finanças públicas, foi aprovada a Lei n.º 14/2020, de 23 de dezembro, a primeira revisão e que revoga a Lei n.º 9/2002, de 12 de fevereiro (Lei que cria o Sistema Administrativo e Financeiro do Estado). Uma atualização que permite com que o sistema de administração seja aplicável e usado pelas autarquias locais, nos Governos provinciais e secretarias do Estado, (Assembleia da República).

O artigo 1.º da Lei n.º 14/2020, estabelece os princípios e normas de organização e funcionamento do sistema de administração financeira do estado (SISTAFE). Com esta revisão o SISTAFE possui seis subsistemas ao invés de cinco anteriormente descritos, dos quais: subsistema de planificação e orçamento; subsistema da contabilidade pública; subsistema do tesouro público; subsistema do património do estado; subsistema de monitoria e avaliação; e o subsistema de auditoria interna. No seu artigo 38º, a Lei n.º 14/2020, de 23 de dezembro estabelece o regime contabilístico recentemente adotado. No qual se estabelece o regime de caixa aplicado às receitas e um regime de competências aplicado às despesas. Neste sentido, o regime contabilístico adotado para a contabilidade patrimonial é o regime de acréscimo, (Assembleia da República).

Para além de ter adicionado mais um subsistema, a nova versão conta também com a integração de novos artigos sobre as infrações financeiras, fraudes e sanções. Estabelece um sistema de responsabilização e medidas sancionatórias apropriadas aos funcionários e agentes do estado que não cumpram com as normas e procedimentos estabelecidos na lei, (CEDSIF, 2021).

4.5. Conta Geral do Estado

A Conta Geral do Estado é considerada uma demonstração principal de prestação de contas do Estado. Segundo o disposto no artigo 45.º da nova Lei do SISTAFE, a Conta Geral do Estado tem por objetivo, evidenciar a execução orçamental e financeira, assim como apresentar o resultado do exercício e a avaliação do desempenho dos órgãos e instituições do Estado inclusive. Este documento encerra o

ciclo orçamental, que deve ser apresentado pelo Governo à Assembleia da República e ao Tribunal Administrativo até ao dia 31 de maio do ano seguinte àquele a que a respeita.

A Direção Nacional De Contabilidade Pública, (DNCP) produz as principais demonstrações financeiras, usando em grande parte dados manuais, e combina essas informações com dados agregados sobre as receitas e despesas que provêm do e-SISTAFE. O que demonstra que até certo ponto, o sistema possui limitações consideráveis para a produção da conta geral do Estado. De acordo com a DNCP, o conjunto completo de documentos que constitui a atual Conta Geral do Estado é constituído por mais de dois mil arquivos dispersos em diversos computadores da DNCP. A tabela a seguir indica as principais DF's produzidas correntemente.

Tabela 8: Principais Demonstrações Financeiras que constam na lei do e-SISTAFE

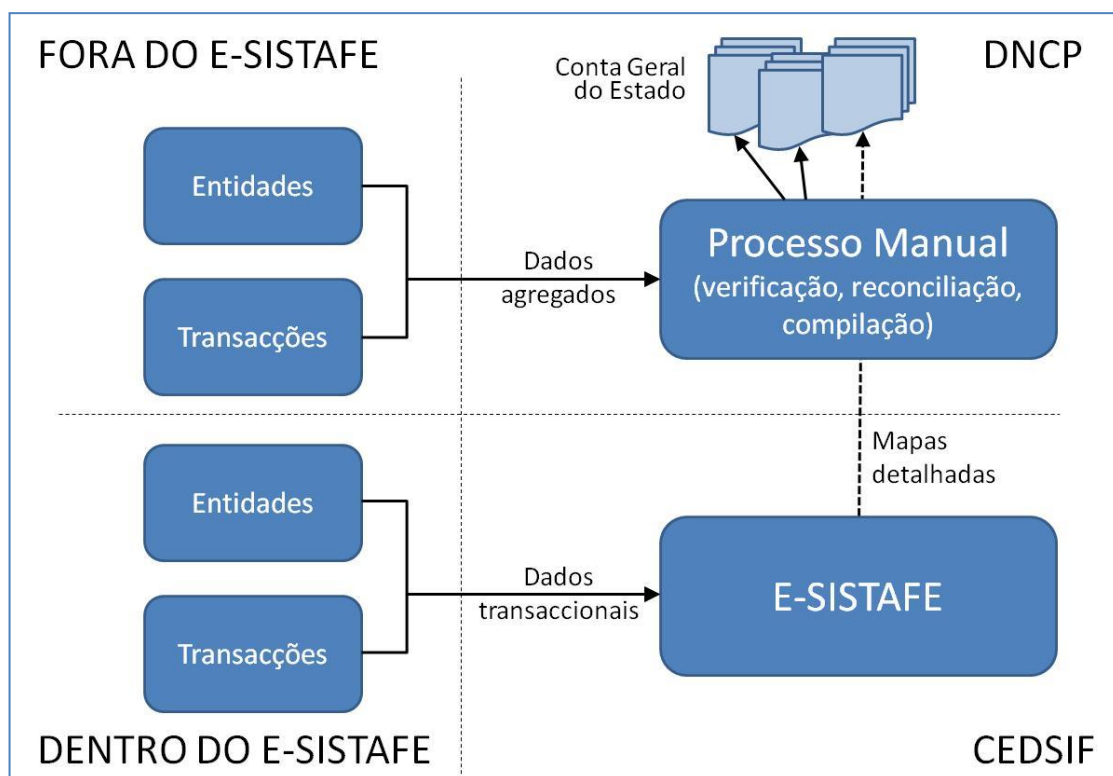
Recomendado	Atual/Existente	Ponto de Situação
Posição Financeira (Balço Patrimonial)	Não Existe	Apenas saldos de caixa (alguns ativos e passivos em outros mapas e anexos)
Desempenho Financeiro	Existe	Apenas numa variedade de apresentações
Fluxos de Caixa	Não Existe (mas não relevante para o atual regime)	O regime atual é de base de caixa, no entanto não há diferenças significativas
Varição do Património líquido	Não Existe	Apenas movimentação de alguns ativos e passivos em outros mapas e anexos
Desempenho orçamental	Existe	Em mapas detalhados

Fonte: Direção Nacional de Contabilidade Pública (DNCP)

Existem lacunas naquilo que são algumas das recomendações de mapas a produzir (Tabela 8), pelo que o Governo tem feito esforços para minimizar o efeito. O excesso de documentos por sua vez dificulta ainda mais a logística e a própria gestão dos arquivos. Por outro lado, verifica-se uma intervenção humana excessiva (Figura 10), no processo de preparação das DF's que representam um elevado potencial para o surgimento de erros e incoerências distintas na apresentação das contas.

A DNCP em conjunto com o Centro de Desenvolvimento de Sistemas de Informação de Finanças (SEDCIF) realizaram exercícios para produzir relatórios trimestrais de execução orçamental. Por conseguinte, foram iniciados procedimentos com vista a introduzir a partir de 2021 um novo tipo de Mapas. Portanto, os novos Mapas têm o propósito de reduzir do atual volume de Mapas produzidos que integram os relatórios supracitados, bem como a introdução de Balanço Orçamental, Patrimonial e Demonstração de Resultados.

Figura 10: Sistema atual da Produção da Conta Geral do Estado



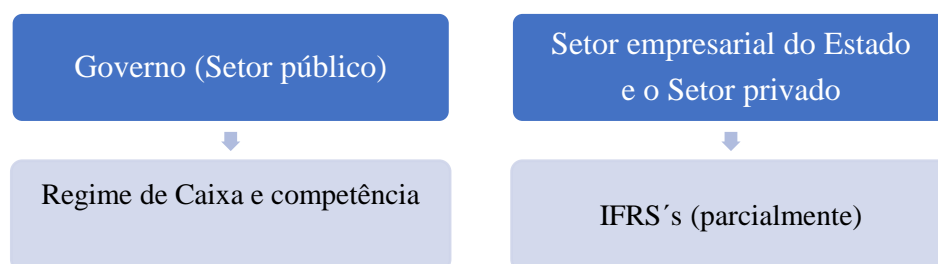
Fonte: Direção Nacional de Contabilidade Pública (DNCP)

A contabilidade pública em Moçambique apresenta políticas e processos desatualizados e uma normalização fragmentada. Entre várias entidades como a DNCP, Ministério das Finanças, Assembleia da República, o CEDSIF e o Tribunal de Administrativo. A fragmentação por si, constitui um fator que pode de certa forma dificultar a consolidação e potenciar o surgimento de inconformidades capazes de afetar a fiabilidade da informação financeira prestada.

A reforma instituída demonstrou ter sido positiva e de grande importância, uma vez que tornou possível a produção de mais informação oportuna e detalhada sobre as despesas e o património. Porém, apesar dos esforços alocados ainda subsistem insuficiências de mapas contabilísticos essenciais, tais como o Balanço Orçamental, patrimonial e Demonstração de Resultados. A inexistência de um órgão independente de normalização e harmonização contabilística, que regule as normas para a contabilidade do setor público em particular.

O Setor privado, assim como as empresas públicas em Moçambique utilizam parcialmente as Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF's), International Financial Reporting Standards (IFRS's), por sua vez emitidas pelo IASB. O setor público por sua vez tem por base um normativo contabilístico assente no regime de caixa para as despesas e no regime de compromissos aplicado às receitas, tal como ilustra a figura abaixo indicada.

Figura 11: Referenciais contabilísticos correntes



Fonte: Elaborado pelo autor, 2021

5. Proposta de uma Abordagem

Uma boa parte dos países que já adotaram ou estão em processo de adotar as IPSAS, tem recorrido de grosso modo a uma adoção de forma indireta. A preferência por este tipo de abordagem, através das normas nacionais tem o seu lado positivo. Isto porque os países adotantes não precisam de reformular todas as suas normas a partir do zero. Os adotantes nesse quesito, gozam de uma abertura que lhes permite efetuar adaptações a nível de definições ou termos específicos, dentro de orientações permitidas. Porém, esta abertura que lhes é concedida pode conduzir a diferentes adaptações, ao ponto de divergir das IPSAS embora estejam alinhadas e a seguir os padrões internacionais, (Bergmann, 2009, p. 110). Este último ponto remete para a necessidade de se acautelarem todas as medidas que forem tomadas para efetuar as devidas adaptações às normas contabilísticas nacionais.

Os relatórios na base de acréscimo constituem uma parte de uma boa gestão financeira pública e por sua vez também demonstram como os Governos gerem os seus recursos, (IFAC-CIPFA, 2018). Contudo, a contabilidade de acréscimo não conduz ao orçamento de base de acréscimo, o que significa que é de responsabilidade do adotante criar mecanismos de integração para as normas orçamentais em concordância com as normas internacionais.

O sucesso da migração para as IPSAS é um processo que implica muita coordenação, um leque de procedimentos e mutações de natureza complexa. De tal forma que podem ocorrer contratemplos que resultem em adiamentos e prorrogações, decorrentes de incumprimentos de prazos previamente estabelecidos, (IFAC-CIPFA, 2018).

No decurso de um processo de transição, as DF's não devem ser tidas como estando em conformidade com as IPSAS, salvo se estas cumprirem todos os requisitos de todas as IPSAS aplicáveis. Conforme a norma *First-time Adoption of Accrual Basis* (IPSAS 33), a data de adoção das IPSAS é fixada em referência ao período pelo qual o adotante apresente pela primeira vez as suas DF's transitórias para as IPSAS ou as suas primeiras DF's com base nas IPSAS do regime de acréscimo, (IFAC, 2021).

5.1. Para o caso de Moçambique

Experiências de países analisados no presente estudo de investigação evidenciam a subsistência de lacunas diversas e inconformidades a corrigir ao longo do tempo de transição. A norma IPSAS 33, pressupõe um horizonte temporal de três anos (de transição), para começar a produzir DF's em regime de acréscimo. Seguindo uma perspectiva de *Benchmarking*, o Governo de Moçambique pode prosseguir com algumas das estratégias seguidas pela maioria dos casos de sucesso observados pelo investigador, das quais consideradas viáveis e aconselháveis. Assim, considera-se sugestivo para o país seguir um modelo de adoção de forma indireta, por ter se revelado sustentável nos casos da Geórgia, Indonésia, Nova Zelândia e Portugal. Ao optar por adotar as normas internacionais efetuando adaptações aceitáveis às normas nacionais pode ser benéfico para o país, uma vez que se podem efetuar adaptações às normas. Por essa razão, propõem-se seguir por uma abordagem sequencial por fases, num horizonte temporal de seis anos e em seis fases respetivamente, considerando um ano por cada fase.

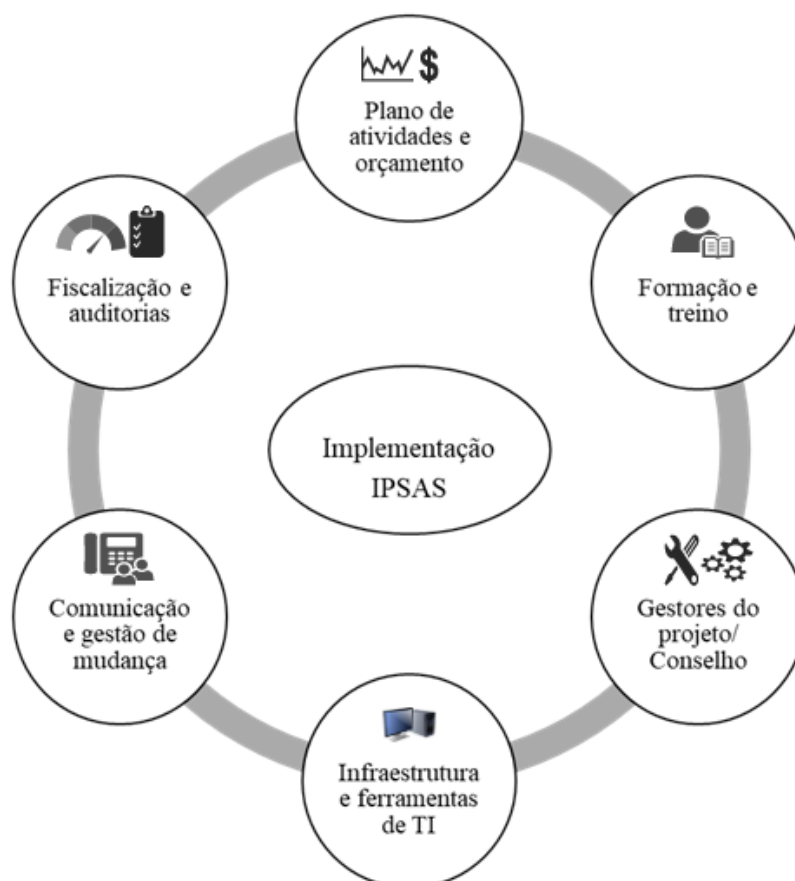
Para a implementação das IPSAS através da perspectiva big bang, segundo os estudos do caso da Lituânia, os custos são considerados elevados, decorrentes das inúmeras exigências do processo. Normalmente, requer-se que o adotante esteja pronto a migrar para o novo referencial contabilístico a partir de uma data específica e previamente estabelecida. Para o efeito, o adotante deve garantir que até a altura da migração, os sistemas de TI e os seus suportes já estejam adquiridos instalados e prontos a operar. Deve se garantir também que o pessoal já esteja devidamente instruído e preparado, este processo pode dificultar até certo ponto a gestão da mudança no seio das entidades devido a uma mudança súbita.

Por outro, lado tem-se a implementação gradual e progressiva (por fases), os custos vão sendo geridos e podem ser reajustados permitindo uma diluição dos mesmos ao longo do tempo. Nestes casos a mudança é gerida de forma vantajosa. Uma vez que os profissionais vão se integrando e acostumando aos novos processos e formas de trabalho gradualmente na medida em que a transição vai ocorrendo. De certa forma, a abordagem por fases revela-se favorável em relação à abordagem anteriormente referida. Isto porque, até certo ponto a mesma abordagem big bang possui um momento pelo qual se pode considerar faseada. Na medida em que todo o seu processo necessita

de uma preparação prévia, que em regra geral é sequencial até a data estipulada para a implementação das IPSAS.

A implementação das IPSAS deve ser considerada em todo o setor público, seguindo uma abordagem por fases. Sem prejuízo de uma boa gestão da mudança assim como o acompanhamento e controle do processo no seu todo. É importante aprender e colher experiências junto de entidades que estão em processo de transição ou que já tenham realizado este tipo de processo. Com base nas lições aprendidas por outros países, aferir as melhores práticas e identificar os possíveis entraves para o sucesso da adoção, tendo em consideração a realidade concreta do país e as suas necessidades. A Figura abaixo ilustra alguns dos processos fundamentais a seguir para uma implementação das IPSAS.

Figura 12: Processos basilares para Implementação das IPSAS



Fonte: Adaptado de (Deloitte, 2015)

- **Plano de Atividade e Orçamento:** para a prossecução do projeto de adoção das IPSAS, é necessário que haja um plano claro, devidamente estruturado e com uma abordagem faseada a seguir. Um plano que evidencie todas as atividades, prazos e marcos importantes para o processo de transição. O plano por sua vez será associado a um orçamento previamente programado e convenientemente detalhado.
- **Formação e Treino:** de igual modo, a formação e treino são de tal relevância que merecem especial atenção. Ora, para garantir o sucesso da implementação, é fundamental que os funcionários e agentes públicos possuam habilidades contabilísticas adequadas às exigências. Para o efeito, um plano de formação apropriado é indispensável para todos os elementos envolvidos no processo de transição.
- **Gestores de Projetos/Conselho:** por forma a garantir a coordenação e execução do projeto, é imprescindível a existência de gestores, órgão ou um conselho encarregue pelo processo. Os gestores ou o conselho serão responsáveis pela coordenação e gestão dos recursos humanos, financeiros e materiais para o cumprimento das metas e dos prazos estabelecidos. Gestores ou um conselho de acompanhamento que assume um papel de liderança para assegurar a colaboração direta do governo, de todas as entidades congêneres.
- **Infraestruturas e ferramentas de TI:** a mudança de sistemas contabilísticos requer que sejam introduzidas infraestruturas robustas associadas aos sistemas de informação que sustentem os processos da contabilidade pública com base nas IPSAS de acréscimo. Um sistema informático integrado de gestão financeira, mais apropriado e moderno face à uma nova dinâmica de trabalho e exigências. De modo a auxiliar o processo de registos contabilísticos, gestão e produção de relatórios de informação financeira.
- **Comunicação e Gestão da Mudança:** para a prossecução e sucesso da implementação das IPSAS na base de acréscimo, é imperioso o desenvolvimento de estratégias de comunicação e de gestão da mudança. Este processo pode contribuir de forma significativa, ao proporcionar recursos e eventos que servem para comunicar atualizações periódicas. Podendo ainda contribuir também na redução da resistência por parte dos funcionários, manter o grupo de trabalho

motivado e aumentar o envolvimento das partes relacionadas e interessadas respetivamente.

- **Fiscalização e Auditorias:** diante das restrições (recursos humanos, financeiros e o tempo), o processo de transição deve ser devidamente supervisionado e avaliado. Para se ter uma percepção clara do cumprimento das exigências estabelecidas e das metas pretendidas. Para tal, é necessário que haja um processo de auditoria durante o processo e pós-adoção das IPSAS, (Deloitte, 2015).

5.2. Fases de implementação

Existem dois momentos identificados pela norma IPSAS 33 como sendo as fundamentais na migração para uma estrutura de relatórios com base em acréscimos, das quais: o momento de preparação e o momento de transição. Segundo a IPSAS 33, o momento de preparação deve incluir um planeamento detalhado com base na análise de lacunas para determinar o impacto das mudanças nos processos operacionais, sistemas de informação e políticas contabilísticas. A análise de lacunas também deve identificar as necessidades de formação e desenvolvimento de capacidades detidas, (IFAC-CIPFA, 2018). Por outro lado, o momento de transição deve incluir um grande empenho na capacitação de quadros. Este esforço consiste na formação de pessoal contabilista, pessoal não contabilista que trabalha com informação financeira e dos administradores (ou equivalentes).

- **Primeira fase**

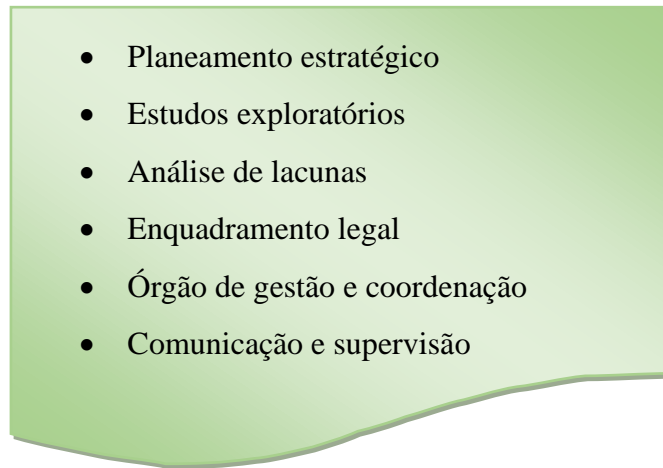
Na primeira fase o adotante precisa de desenvolver um plano para o processo de migração para um novo referencial contabilístico com base em acréscimo. Para tal, é necessário identificar e avaliar necessidades de consultorias junto de entidades capacitadas e com uma vasta experiência em matérias de implementação de IPSAS de acréscimo. Com vista a fornecer assistência técnica para o desenvolvimento de estratégias de implementação de IPSAS e delinear um plano de ação.

Desenvolver um plano devidamente estruturado e que contemple todas as fases de transição e o conjunto de atividades a serem desencadeadas. Um plano detalhado que abrange todas as metas e objetivos a serem atingidos ao longo processo de transição. Na mesma sequência, é imprescindível a realização de pesquisas exploratórias a um conjunto de países que já adotaram e implementaram com sucesso as IPSAS de regime de acréscimo. Porém, nem tudo o que possa ter corrido bem num determinado país é garantido de correr de igual forma para os outros. Portanto, ao realizar estes estudos, o adotante assegura-se de que as falhas ocorridas/cometidas por outros países não acontecem a este de forma desnecessária. O adotante aprende com as lições aprendidas por outros, e deste modo otimiza os seus recursos e as suas estratégias.

Considera-se essencial proceder a uma análise de lacunas para se poder ter uma visão clara de potenciais riscos e também do grau de desempenho corrente. Dessa forma, encontrar lacunas e avaliar as possíveis soluções de as preencher ou contornar, para atingir os objetivos esperados de forma eficiente. Algumas das ferramentas para análise de lacunas conhecidas e que podem facilmente ser analisadas e interpretadas são: análise SWOT, análise PEST, estrutura McKinsey 7S, entre outras.

Criação de leis e diplomas legais que regulamentem a organização e o funcionamento do novo referencial contabilístico para o setor público. Estabelecer um regime jurídico sólido que abrange regras princípios e procedimentos com enquadramento na legislação nacional. Do mesmo modo, instituir um órgão responsável pela execução e gestão do processo migratório. Um órgão que faça um acompanhamento de forma minuciosa. Um órgão provido de competências e responsabilidades, encarregue pela coordenação e liderança do processo de transição no seu todo.

Figura 13: Bloco de atividades da primeira fase



Fonte: Elaborado pelo autor, 2021

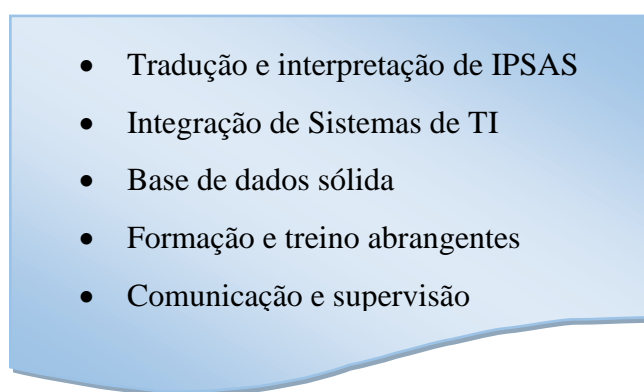
- **Segunda fase**

Prosseguir com a tradução das IPSAS sem alterar o sentido das normas para a língua local. Para o efeito, é necessário que as normas sejam interpretadas de forma apropriada. Estabelecer uma fonte de dados através de uma base de dados sustentável, para a compilação e integração de informações pertinentes de todas as entidades do setor público abrangidos. Aperfeiçoar as infraestruturas existentes de TI e dos sistemas informáticos para o suporte de uma nova realidade, exigências e procedimentos contabilísticos do regime de acréscimo. Ou ainda, adquirir novos sistemas, na inaptidão dos sistemas vigentes em suportar uma modernização.

Estabelecer um quadro jurídico que regulamente o decurso da formação dedicada inicial e subsequente no domínio da contabilidade pública e em matérias de IPSAS. A formação por sua vez deve ser abrangente para os contabilistas responsáveis pela regularidade procedimental e prestação de contas. Assim como para todos os funcionários inseridos na esfera da contabilidade pública, envolvendo também os dirigentes intermédios e os próprios gestores de topo.

No seu plano estratégico de trabalho, o IFAC desenvolveu o (*Train the Trainer: Introduction to IPSAS*⁵), um programa de formação para ajudar as entidades governamentais que pretendam adotar as IPSAS. Um curso online de formação e direcionado para a capacitação dos formadores, para entidades que usam o regime de caixa e estão em transição para as IPSAS. Um curso autónomo disponível online, totalmente gratuito e composto por dez módulos. Cada módulo é dividido em tópicos e dispõe de um manual de formação associado, e um conjunto de apresentações disponível em slides, (IFAC, 2020).

Figura 14: Bloco de atividades da segunda fase

- 
- Tradução e interpretação de IPSAS
 - Integração de Sistemas de TI
 - Base de dados sólida
 - Formação e treino abrangentes
 - Comunicação e supervisão

Fonte: Elaborado pelo autor, 2021

- **Terceira fase**

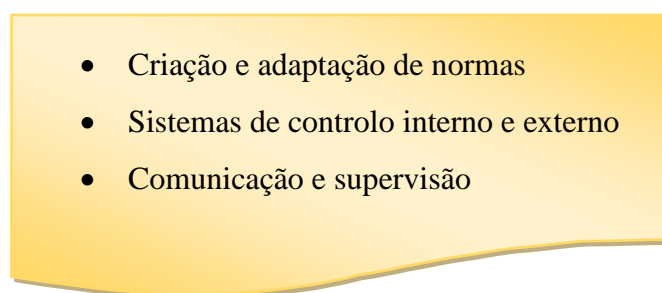
Adaptar as normas nacionais de contabilidade pública, por forma a estarem em concordância com as IPSAS. Devido a escolha da abordagem indireta para a adoção de IPSAS, os adotantes podem efetuar os ajustes que acharem necessários, dentro da esfera das modificações aceites. De seguida criar normas com vista a colmatar o défice em algumas áreas pelas quais as IPSAS não são abrangentes, como o caso da contabilidade orçamental. Neste quesito em particular, ter como referência o caso de Portugal. Este

⁵ *Train the Trainer: Introduction to IPSAS*, acessado no dia 26 de julho de 2021 <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/train-trainer-introduction-ipsas>.

que criou três normas em especiais após sua adaptação para o novo referencial das quais: uma Norma de Contabilidade Pública para a contabilidade orçamental (NCP 26), uma para Contabilidade de Gestão (NCP 27) e uma de regime financeiro simplificado para as entidades de menor dimensão e risco orçamental (Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto).

Melhorar os mecanismos existentes ou adotar um novo sistema de controlo interno e adequar os mecanismos de controlo externo ao novo referencial contabilístico na base de acréscimo. O controlo interno compreende um conjunto de métodos e sistemas que possibilitam acautelar e detetar da melhor forma, situações de erros e fraudes, e visa a garantir a integridade dos registos contabilísticos. Desta forma consegue-se melhorar a prestação de contas, a responsabilização, e contribuir para a preservação dos ativos dos organismos da administração pública.

Figura 15: Bloco de atividades da terceira fase

- 
- Criação e adaptação de normas
 - Sistemas de controlo interno e externo
 - Comunicação e supervisão

Fonte: Elaborado pelo autor, 2021

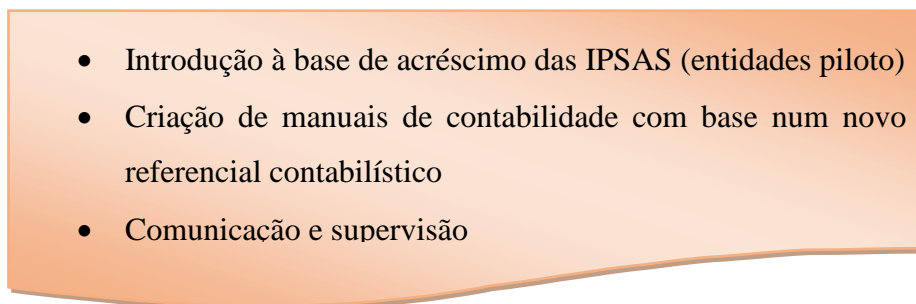
- **Quarta fase**

Identificar e selecionar um conjunto de entidades piloto de diversos subsectores de forma criteriosa para o seguimento de um processo transitório experimental. Priorizar entidades de maior dimensão e entidades que já tenham um sistema de contabilidade financeira integrado. Fazer um acompanhamento minucioso no âmbito da formação específica e na integração de sistemas de informação contabilística.

Criação de manuais de apoio à implementação e de formação em simultâneo, de modo a fornecer competências necessárias aos funcionários. Por conseguinte, garantir que as entidades tenham orientações que auxiliam na explicação e interpretação do tratamento, gestão e divulgação da informação financeira. Desenvolver programas

sustentáveis que possibilitam a inclusão do novo regime contabilístico nas instituições de ensino superior e profissional (universidades e centros de formação). Por forma a assegurar a sustentabilidade e consistência da adoção do novo regime contabilístico.

Figura 16: Bloco de atividades da quarta fase

- 
- Introdução à base de acréscimo das IPSAS (entidades piloto)
 - Criação de manuais de contabilidade com base num novo referencial contabilístico
 - Comunicação e supervisão

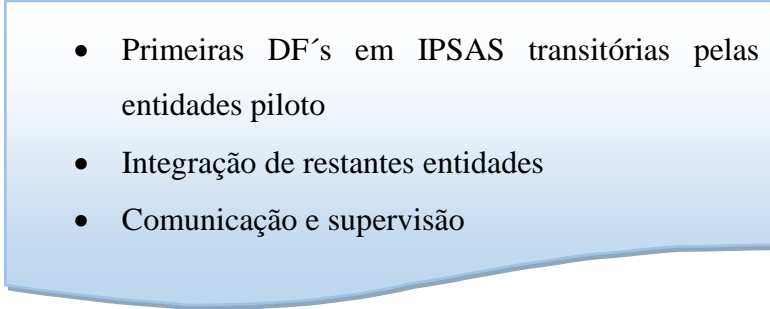
Fonte: Elaborado pelo autor, 2021

- **Quinta fase**

Apresentação das primeiras DF's transitórias individuais (e consolidadas quando aplicável), na base de acréscimo ou na base de acréscimo modificada pelas entidades piloto. Esta fase em particular servirá para o apuramento de sinergias, identificação atempada de dificuldades e eventuais possibilidades de melhoria para a integração de restantes entidades. Para em função disso, efetuarem-se testes tanto dos sistemas de informação assim como na preparação de balanços de abertura e de encerramento de contas, (Tribunal de Contas, 2016, p. 1).

Portanto, consoante o progresso de entidades piloto, definir estratégias adequadas para o seguimento da inserção das restantes entidades do setor pública. Por último, as restantes entidades com sistemas descentralizados começam a prestar informação aos sistemas centrais, por forma a dar seguimento ao processo de consolidação de contas.

Figura 17: Bloco de atividades da quinta fase

- 
- Primeiras DF's em IPSAS transitórias pelas entidades piloto
 - Integração de restantes entidades
 - Comunicação e supervisão

Fonte: Elaborado pelo autor, 2021

- **Sexta fase**

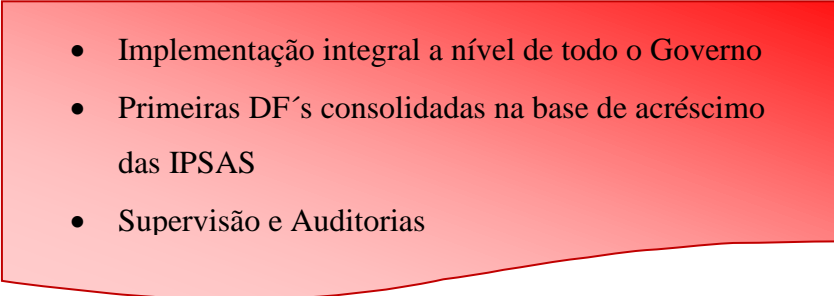
Implementação Integral, a nível das entidades do Governo central e local. Produção e apresentação de primeiras DF's individuais e consolidadas em total conformidade com as IPSAS de base de acréscimo.

A comunicação é indispensável em diversos cenários, e neste contexto não seria diferente. Ela assenta na transparência das linhas de ação entre as entidades do Governo, os seus funcionários e outros elementos que direta ou indiretamente estejam ligados ao processo de transição. Sendo assim, a comunicação deve ser fortemente presente durante o desenvolvimento da migração para o novo referencial contabilístico. Desta forma, conseguir estimular a motivação, o envolvimento de todos os intervenientes e o trabalho em equipe. Por conseguinte, no decorrer do processo migratório a comunicação deve ser clara, desde o plano de atividades à sucessão das atividades. De modo a clarificar o ponto de situação do processo, dos procedimentos, identificar os seus recursos, os responsáveis, os problemas, as restrições, etc.

O maior apoio deve partir do Governo para incentivar e reduzir a resistência a mudança por parte de outras entidades que possam se demonstrar renitentes. Para evitar que cada entidade siga *per si* a transição para o novo referencial contabilístico. O Governo por sua vez também deve criar soluções sustentáveis a nível e que enquadrem as entidades de pequena dimensão, no processo de transição.

Por último, a supervisão e as auditorias são relevantes para o controlo e avaliação sistemática da execução e do cumprimento de metas intermédias. Também desempenham um papel expressivo tanto para a melhoria contínua, quanto para a observância do cumprimento de regularidades. Consequentemente, a comunicação, a supervisão, as auditorias e o suporte do Governo devem coexistir em todas as fases e fazer-se sentir de forma contínua durante todo processo de transição para as IPSAS.

Figura 18: Bloco de atividades da sexta fase

- 
- Implementação integral a nível de todo o Governo
 - Primeiras DF's consolidadas na base de acréscimo das IPSAS
 - Supervisão e Auditorias

Fonte: elaborado pelo autor, 2021

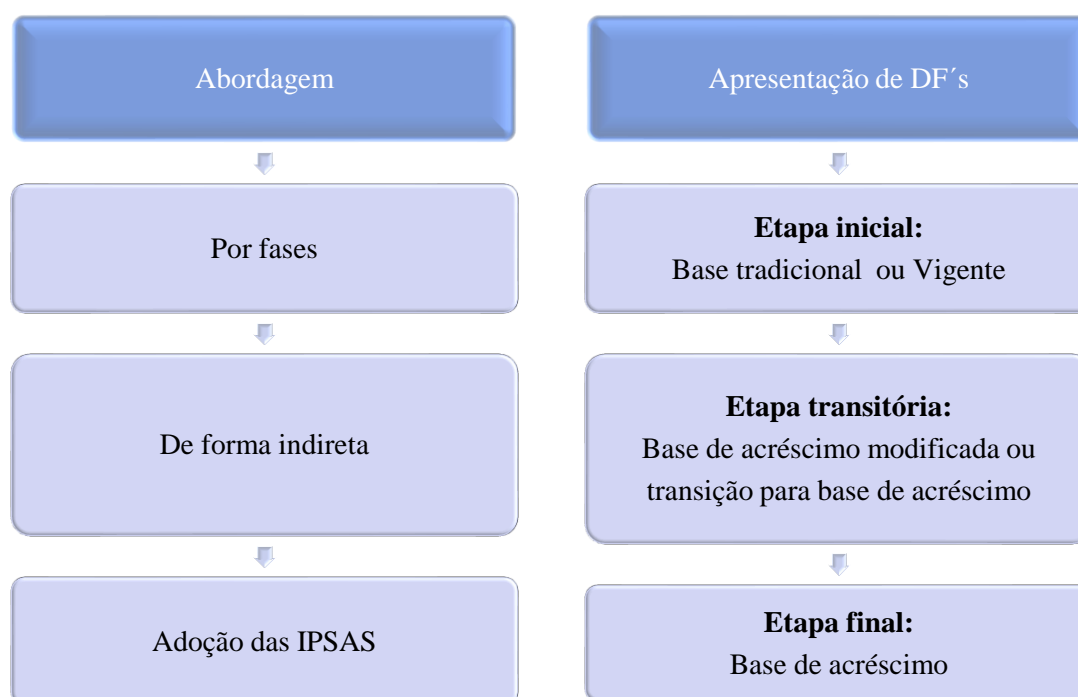
5.2.1 Resposta à Questão Principal de Investigação

De modo a satisfazer a questão de investigação principal estabelecida no primeiro capítulo, QP: **como pode proceder Moçambique, se o país decidir adotar e implementar as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público?** A resposta consiste num conjunto de processos estruturados supracitados a serem considerados para o efeito, estabelecer uma abordagem e proceder a uma adequada preparação.

Durante o percurso para a implementação das IPSAS, o Governo terá de continuar a apresentação de relatórios financeiros diversos. Neste sentido, as DF's poderão ser apresentadas de acordo com o regime contabilístico de caixa em vigor numa fase inicial. Na fase intermédia, com o regime de caixa modificado em concordância com as IPSAS ou regime de acréscimo modificada. Em seguida num regime de acréscimo de forma efetiva na fase final do processo de adoção das IPSAS.

Entretanto, de acordo com o caso da Geórgia, a apresentação das DF's numa base de caixa das IPSAS modificadas revelou não ser viável. Por conta disso, em alternativa à base de caixa das IPSAS modificadas na fase intermédia: optar por utilizar uma base de acréscimo modificada, por ter se mostrado ser sustentável de segundo os casos da Nova Zelândia e Indonésia. Na figura que se segue espelha a abordagem proposta em jeito de síntese.

Figura 19: Síntese estratégica de abordagem

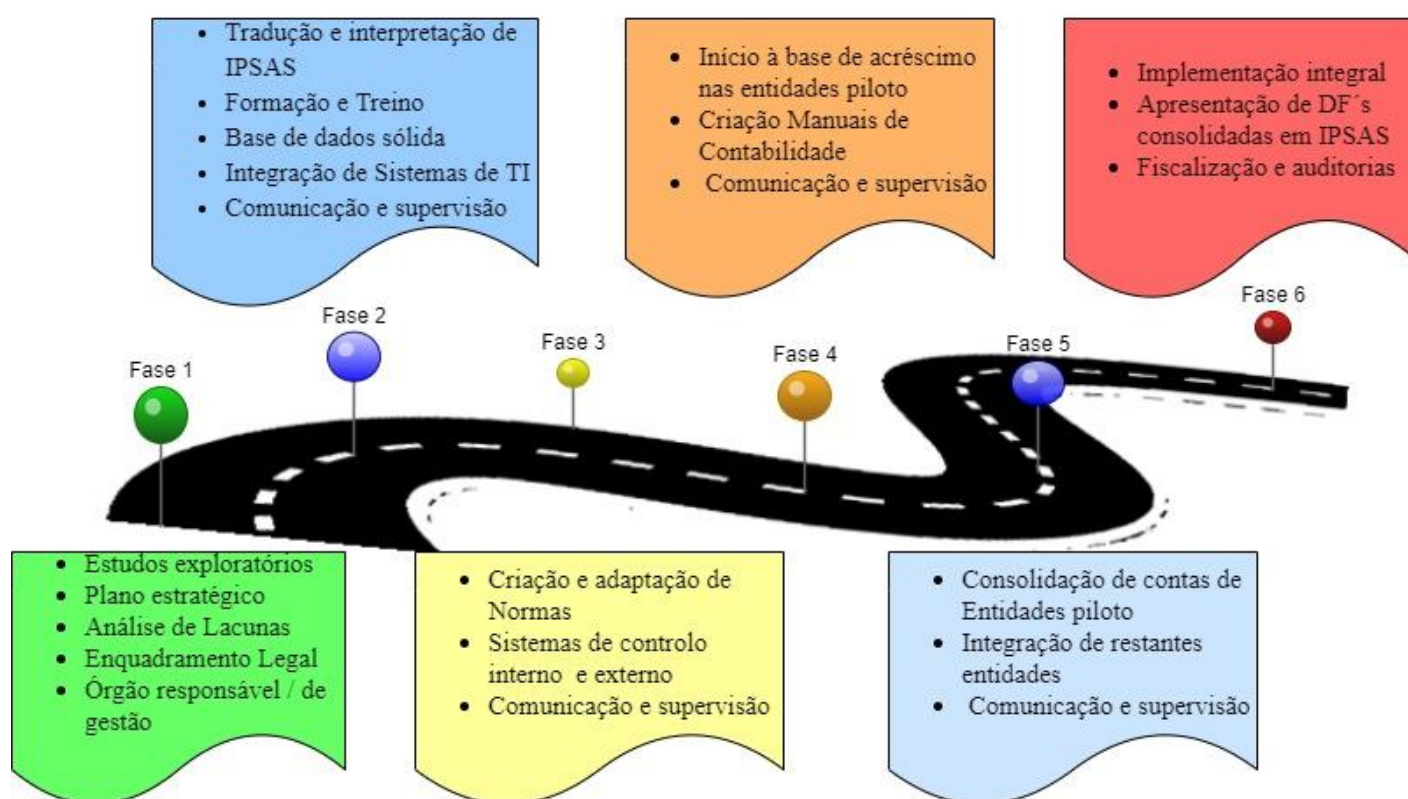


Fonte: Elaborado pelo autor, 2021

5.3. Proposta de road map para implementação das IPSAS

Após a análise das mais variadas estratégias aplicadas pelos seis países estudados, verifica-se claramente a necessidade de haver uma avaliação preliminar para poder se prosseguir com a implementação das IPSAS. De igual modo, a outra questão relevante identificada para uma melhor transição consiste na revisão e conversão da forma como o orçamento é feito, como é executado e a forma de prestação de contas. Posto isto, com fundamento nos casos de implementação das IPSAS nos países analisados, propõe-se o road map abaixo indicado. Composto por seis fases sequenciais, sendo que conclusão ou não de uma fase antecedente não invalida o início da posterior. Isto é, as fases posteriores não necessariamente devem iniciar no próprio período esperado que ocorram, desde que o início da posterior não comprometa o decurso da fase antecedente.

Figura 20: Proposta de road map para a adoção e implementação das IPSAS



Fonte: Elaborado pelo autor, 2021

6. Conclusão

De acordo com experiências dos seis países na adoção e implementação das IPSAS, conclui-se que é possível migrar para as um referencial contabilístico com base nas IPSAS de acréscimo através de várias perspetivas. Portanto, ao longo do percurso desta dissertação, foram reunidas bases e princípios consistentes para o alcance dos objetivos instituídos. Conforme os casos analisados, concluiu que para implementar as IPSAS é preciso proceder-se a uma reforma extensiva dos sistemas contabilísticos correntes. Dessa forma, reestruturar toda uma série de práticas e processos de funcionamento, não obstante da disponibilidades em termos de recursos humanos e financeiros.

Decorrente da questão de investigação principal estabeleceram-se questões derivadas. Dado que na QD1 constatou-se que a contabilidade pública no país evoluiu consideravelmente, embora ainda careça de acentuadas melhorias nos processos e procedimentos contabilísticos. No que se refere a QD2 levantada, foram identificados inúmeros argumentos que justificam a migração para as IPSAS de acréscimo: onde se destacam a prestação cada vez mais e melhor informação sobre desempenho financeiro das entidades públicas e a melhoria da gestão do erário público. A respeito da QD3, é notável a vasta diversidade de alternativas tomadas por diversos países. Por essa razão concluiu-se que os países definem suas estratégias para adoção das IPSAS com base nas suas características em particular, nas suas necessidades e realidade em específico.

Com relação aos objetivos inicialmente estabelecidos, estes foram alcançados de forma acentuada e demonstrado claramente possibilidades de bordagens viáveis com base nos estudos de caso de seis países. Derivado do objetivo principal, OP1 por sua vez foi devidamente conseguido. Visto que ao longo do progresso da dissertação é apresentada a situação atual do referencial contabilístico em aplicação em Moçambique, que consiste num regime de caixa para as receitas e regime de compromissos aplicado as despesas. No segmento do OP2, concluiu-se que as IPSAS visam o aumento da transparência, harmonização internacional e consolidação de contas de todos os organismos do estado. Por outro lado, no tocante ao OP3 verificou-se que existem de facto países que adotaram as IPSAS ambos vizinhos de Moçambique, onde se destacam a Africa do Sul, a Tanzânia e o Zimbabwe (atualmente). Porém não foi possível estudar os outros países para além da Tanzânia.

As recomendações e lições aprendidas dos casos analisados pelo investigador constituíram os pontos-chave para a elaboração do presente estudo. Visto que estes fatos permitiram desenvolver uma abordagem para que um país (como Moçambique), possa proceder à transição para um sistema contabilístico com base nas IPSAS do regime de acréscimo.

Por último, esta investigação proporciona uma perceção abrangente das IPSAS e da contabilidade pública em Moçambique. De igual modo, proporcionou uma perceção fundamentada de perspetivas distintas no que concerne à adoção de IPSAS. Diante disso, verificou-se que as IPSAS constituem apenas um processo técnico na esfera de uma reforma de sistemas contabilísticos. Dado que existem diversas condições que outrora devem ser satisfeitas até que seja introduzido um novo normativo contabilístico.

6.1. Limitações e trabalhos futuros

O infortúnio que impossibilitou a deslocação do investigador para o encontro presencial para efeitos de realização de entrevistas no âmbito de coleta de dados em Moçambique junto dos órgãos e intervenientes principais da temática em estudo, devido a pandemia da COVID-19. Um evento desagradável que tornou moroso e complexo o processo de aquisição de dados pertinentes para a realização da presente dissertação.

Do mesmo modo, não foi possível apurar com precisão a forma pela qual os sistemas contabilísticos estão montados nos diversos países estudados pelo investigador, devido à limitação de dados. De tal forma que o investigador não obteve dados suficientes para a compreensão exata sobre como estão montados os sistemas contabilísticos, desde a forma como é feito o Orçamento, como o mesmo é preparado, até a sua execução e prestação de contas.

Um estudo realizado pela PwC (2019), indica que a decisão de adotar as IPSAS de acréscimo não pode ser tomada tendo em conta os custos estimados. Isto porque os custos podem variar significativamente, dependendo das necessidades específicas e realidades particulares de cada país/jurisdição. Neste sentido, a proposta de estudos futuros abre espaço para um estudo dos custos de transição associados a adoção e implementação das IPSAS de base de acréscimo.

Para além dos custos associados a uma adoção das IPSAS, existe outra componente associada aos riscos incorridos pelos países, organizações ou jurisdições que decidem adotar as normas. No entanto, uma outra proposta sugerida tem a ver com a avaliação dos riscos associados à adoção das IPSAS, por partes dos adotantes. Por forma a aferir o impacto provável decorrente da adoção de um regime de acréscimo com base nas IPSAS.

PÁGINA EM BRANCO

Bibliografia

- ACCA. (26 de 03 de 2017). *Association of Chartered Certified Accountants*. Obtido em Abril de 2021, de www.accaglobal.com
- Ascensão, R. (2018). *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*. Mozambique: KOSI Corporation. Obtido de file:///C:/Users/Asus/Downloads/Internacional_Public_Sector_Accounting_St.pdf
- ASIAN DEVELOPMENT BANK. (Maio de 2018). *Public Management Systems - Indonesia*. Obtido em 13 de Maio de 2021, de ASIAN DEVELOPMENT BANK: <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/422361/public-financial-management-systems-indonesia.pdf>
- Australian Accounting Review. (01 de junho de 2015). *IPSAS or IFRS as the Framework for Public Sector Financial Reporting? New Zealand Preparers' Perspectives*. Obtido de <http://web.a.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=a82ab11b-1764-4384-b955-cf529b2ff79d%40sdc-v-sessmgr01>
- Banco de Portugal. (Outubro de 2020). *Evolução das Economias dos PALOP e de Timor-Leste*. Lisboa. Obtido em 05 de Setembro de 2021, de <https://www.bcplp.org/pt-pt/node/907>
- BARTON, A. (2005). *Professional Accounting Standards and the Public Sector—a Mismatch*. *ABACUS*, 41(2). Obtido em 05 de Setembro de 2021, de <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/j.1467-6281.2005.00173.x>
- Bergmann, A. (2009). *Public Sector Financial Management*. England: Pearson Education.
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). *Public sector to public services: 20 years of “contextual”*. *Emerald Group [Accountability Journal]*.
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). *Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research*. *Accounting, Auditing & Accountability*

Journal, 21(2). Obtido em 05 de Setembro de 2021, de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1360522

Browen, G. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method. *Qualitative Research Journal*.

Bryman, A. (2012). *Social Research Methods* (Fourth edition ed.). Oxford New York: Oxford University Press.

Budding, T., Gross, G., & T. T. (2015). *PUBLIC SECTOR ACCOUNTING*. London: Routledge.

CEDSIF. (2021). *Historial*. Obtido em 14 de Junho de 2021, de Centro de desenvolvimento de Sistemas de Informação Financeira: https://www.cedsif.gov.mz/cedsisportal/?page_id=159

CEDSIF. (2021). *Historial*. Obtido em 01 de Junho de 2021, de Centro de Desenvolvimento de Sistemas de Informação de Finanças: https://www.cedsif.gov.mz/cedsisportal/?page_id=159

CIPFA. (Agosto de 2016). Become an Expert: Qualifications in International Public Sector Accounting. London. Obtido em 05 de Setembro de 2021, de <file:///C:/Users/Asus/Downloads/IPSAS-Brochure.pdf>

CIPFA. (2021). *Qualifications/ipsas*. Obtido em 05 de Setembro de 2021, de Chartered Institute of Public Finance and Accountancy: <https://www.cipfa.org/qualifications/ipsas>

Connolly, C., & Hyndman, N. (2013). *Public Management Review*. Routledge Taylor & Francis Group.

Deloitte. (2015). Accrual accounting is for the public sector too: A perspective for Arab central governments. Deloitte.

Eurostat, E. C. (05 de 04 de 2021). *Eurostat*. Obtido de European Commission: <https://ec.europa.eu/eurostat/web/epsas>

- External Reporting Board. (December de 2015). *New Zealand Accounting Standards Framework*. Obtido em 4 de 05 de 2021, de External Reporting Board: <https://www.xrb.govt.nz>
- Fortin, M.-F. (1999). *O PROCESSO DE INVESTIGAÇÃO: da Conceção à Realização*. LUSOCIÊNCIA.
- Frederick T. L. Leong, & James T. Austin. (2006). *The psychology research handbook: A guide for graduate students and research assistants*. Sage Publications.
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman Publishing Ins.
- Freixo, M. J. (2011). *METODOLOGIA CIENTÍFICA: Fundamentos, Métodos e Técnicas*. Instituto Piaget.
- GIEDYMIN, J. (1960). A GENERALIZATION OF THE REFUTABILITY POSTULATE . *STUDIA LOGICA*, Springer.
- Gil, A. C. (1989). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social* (2ª e.d ed.). SÃO PAULO: ATLAS.
- Gil, A. C. (2002). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa* (4ª.ed. ed.). São Paulo: ATLAS.
- IFAC. (2010). *Nornas Internacionais de Contabilidade para o Setor Public*. Obtido em 30 de Junho de 2021, de CNM: https://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/NornasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf
- IFAC. (05 de 11 de 2018). *IInternational Public Sector Financial Accountability Index*. Obtido em 11 de 04 de 2021, de INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index>
- IFAC. (Novembro de 2020). *SUPPORTING INTERNATIONAL STANDARDS -Train the Trainer: Introduction to IPSAS*. Obtido em 15 de Junho de 2021, de

www.ifac.org: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/train-trainer-introduction-ipsas>

IFAC. (29 de Janeiro de 2021). Obtido em 17 de julho de 2021, de International Federation of Accountents: <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>

IFAC. (Março de 2021). IPSAS 33-FIRST-TIME ADOPTION OF ACCRUAL BASIS INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING SATANDARDS. *Intarnational Federation of Accountants*. Obtido em 05 de Setembro de 2121, de https://www.ifac.org/system/files/publications/files/B6-IPSAS-33_0.pdf

IFAC-CIPFA. (05 de 11 de 2018). *International Public Sector Financial Accountability Index*. Obtido em 19 de 04 de 2021, de IFAC: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index>

IFAC-CIPFA. (2020). *Global-impact-map/country-profiles*. Obtido de IFAC.ORG: <https://www.ifac.org/what-we-do/global-impact-map/country-profiles>

IFAC-CIPFA. (16 de Junho de 2021). International Public Sector Accountabillity Index. *IFAC-CIPFA Status Report*. IFAC. Obtido em 25 de Junho de 2021, de <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020>

IFRS. (2021). *International Financial Reporting Standards : Why global accounting standards?* Obtido em 05 de Setembro de 2021, de The IFRS® Foundation: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>

Instituto Nacional de Estatística. (2021). Obtido em 05 de Setembro de 2021, de Instituto Nacional de Estatística: <http://www.ine.gov.mz/>

International Monetary Fund. (10 de 2014). *IMF STAFF COUNTRY REPORTS*. Obtido em 19 de 04 de 2021, de International Monetary Fund: <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2016/12/31/Iceland-Technical-Assistance-Report-IPSAS-in-Iceland-Towards-Enhanced-Fiscal-Transparency-42542>

- Jorge, S., Brusca, I., & Nogueira, S. (2016). *TRANSLATING IPSASs INTO NATIONAL STANDARDS: A COMPARISON*. Obtido em 26 de 04 de 2021, de Google Scholar: <https://core.ac.uk/download/pdf/153414765.pdf>
- Mosca, J., & Aiuba, R. (Julho de 2017). Conjuntura Económica da Crise das Dívidas Ocultas. *FÓRUM DE MONITORIA DO ORÇAMENTO*. Obtido em 05 de Setembro de 2021, de <https://omrmz.org/omrweb/wp-content/uploads/Comunicado-09-Conjuntura-economica-da-crise-das-d%C3%ADvidas-ocultas.pdf>
- Mosoba, M. (28 de 03 de 2021). *Association of Chartered Certified Accountants*. Obtido de ACCAG GLOBAL: <https://www.accaglobal.com/my/en/member/member/accounting-business/2017/07/in-focus/tanzania-ipsas.html>
- Mulenga, C. (2019). *Implications on adopting of IPSAS on Public Sector NGOs*. PwC Zambia. Obtido em 25 de Maio de 2021, de <https://www.zica.co.zm/wp-content/uploads/2019/08/Implications-on-adopting-of-IPSAS-on-Public-Sector-Financial-Management-and-NGOs.pdf>
- Murilia, J. (s.d.). <http://www.bozza.com/institucional/historia>. Obtido em 18 de Fevereiro de 2014
- Newberry, S. (19 de Julho de 2014). *The Use of Accrual Accounting in New Zealand's Central Government: Second Thoughts*. Obtido em Maio de 2021, de De Gruyter: <https://www.degruyter.com/document/doi/10.1515/ael-2014-0003/html>
- Nobes, C., & Parker, R. (2008). *COMPARATIVE INTERNATIONAL ACCOUNTING* (10th ed. ed.). Prentice Hall Financial Times.
- OCAM. (20 de Fevereiro de 2020). Encontro entre a Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique com o Fundo Monetário Internacional, para apoiar o Governo na Implementação das IPSAS. Obtido em 05 de Setembro de 2021, de <https://ocam.org.mz/index.php/media1/noticias/291-ocam-reune-se-com-fmi-para-apoiar-o-governo-na-implementacao-das-ipsas>

- Parry, M. (2009). *Case study*. Obtido em 30 de Abril de 2021, de Michael Parry: <https://michaelparry.com/>
- Popper, K. R. (2011). *A lógica da Pesquisa Científica*. São Paulo: Cultrix.
- Rådet för kommunal redovisning [The Swedish Council for Municipal Accounting]. (2011). *Konceptuellt ramverk för finansiell rapportering i kommuner och landsting [Conceptual framework for financial reporting in municipalities and county councils]*.
- Rodrigues, C. S. (2015). A adoção das IPSAS pela 1ª vez no Setor Público Português: Estudo de Caso – Distrito de Lisboa. Setúbal. Obtido em 04 de julho de 2021, de <https://comum.rcaap.pt/handle/10400.26/10644>
- SAL & Caldeira. (2017). A REFORMA DO SISTEMA DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO. *SAL & Caldeira Advogados e Consultores, LDA*. Obtido de <https://pt.scribd.com/document/363833603/A-Reforma-Do-Sistema-de-Administracao-Financeira-Do-Estado>
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research methods for business students* (Fifth edition ed.). England: Pearson Education Limited.
- Suparman, M., Siti-Nabiha, A., & Phua, L. K. (28 de Julho de 2015). Public sector accounting reforms: assessing Indonesia's readiness towards. *Problems and Perspectives in Management*, 13. Obtido em Maio de 2021, de https://www.businessperspectives.org/images/pdf/applications/publishing/templates/article/assets/6731/PPM_2015_02spec.issue_M_Suparman.pdf
- TANZANIA, C. G. (2015-2016). *THE ANNUAL GENERAL REPORT OF THE CONTROLLER AND AUDITOR GENERAL ON THE FINANCIAL STATEMENTS*. TANZANIA: NATIONAL AUDIT OFFICE.
- Tchelishvili, N. (Abril de 2011). Accounting Reform and IPSAS Implementation in Georgia. *Deputy Head of the Treasury Service*. Obtido em 10 de Maio de 2021, de <https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/georgia-ipsas-implementation-ljubljana.pdf>

- The Economist Intelligence Unit. (2020). Democracy Index 2020: In sickness and in health? Obtido em 05 de Setembro de 2021, de <https://www.eiu.com/n/campaigns/democracy-index-2020/>
- The Institute of Internal Auditors . (12 de 2011). *Supplemental Guidance: PUBLIC SECTOR DEFINITION*. Obtido em 30 de 04 de 2021, de The Institute of Internal Auditors: www.globaliia.org/standards-guidance
- The World Bank. (2016). *GEORGIA COMPETITIVENESS AND GROWTH DEVELOPMENT POLICY LOANS*.
- United Nation-UN. (2021). International Trade Statistics Yearbook. *United Nation publications, I*. New York. Obtido em 05 de Setembro de 2021, de <https://comtrade.un.org/pb/downloads/2020/VolII2020.pdf>
- Yin, R. K. (2003). *ESTUDO DE CASO: Planeamento e Métodos* (2^a ed.). SAGE Publications.

Legislação Consultada

Referente à Moçambique

Assembleia da República. (s.d.). Lei n.º 14/2020, de 23 de dezembro I SÉRIE—Número 246. *Bolentin da República* Maputo: Imprensa Nacional de Moçambique.

Assembleia da República. (12 de Fevereiro de 2002). Lei do SISTAFE nº 9/2002, de 12 de Fevereiro I SÉRIE - Número 7 . *Bolentim da República*. Maputo: Imprensa Nacional de Moçambique: (Revogado).

Ministério das Finanças. (14 de Outubro de 2013). Manual de Administração Financeira e Procedimentos Contabilísticos I SÉRIE — Número 82. *Bolentim da República* . Maputo: Imprensa Nacional de Moçambique.

Referente à Portugal

Tribunal de Contas. (2016). *Relatório de Auditoria n.º13/2016, 2.ª S - AUDITORIA À IMPLEMENTAÇÃO DO SNC-AP*. tribunal de contas.

Tribunal de Contas. (07 de 2016). *Relatório Intercalar I - AUDITORIA À IMPLEMENTAÇÃO DO SNC-AP*. Obtido em 27 de 04 de 2021, de Tribunal de contas:<https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Relatorios/RelatoriosAuditoria/Documents/2016/rel013-2016-2s.pdf>

Tribunal de Contas. (2019). RELATÓRIO INTERCALAR VI: Auditoria à implementação do SNC-AP e da ECE. *RELATÓRIO INTERCAÇAR VI*.

ANEXOS

Anexo A: Normas Internacionais de Contabilidade para o setor público (IPSAS)

Tabela 9: Normas Internacionais de Contabilidade para o setor Público (IPSAS)

IPSAS	Denominação	Objetivo Geral
IPSAS 1	Apresentação de Demonstrações Financeiras	Estabelecer os requisitos gerais para a apresentação de DF's, por forma a garantir a comparabilidade tanto das DF's da entidade em períodos anteriores quanto das DF's de outras entidades.
IPSAS 2	Demonstrações de Fluxos de Caixa	Exigir a prestação de informação acerca das alterações históricas de caixa e seus equivalentes através de uma Demonstração de fluxo de caixa.
IPSAS 3	Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros	Estabelecer os critérios para a seleção e alteração de políticas contabilísticas, juntamente com o tratamento contabilístico e divulgação das alterações na política, estimativas contabilísticas e na correção de erros.
IPSAS 4	Os efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	Estabelecer como incluir transações e operações em moeda estrangeira nas Demonstrações Financeiras.
IPSAS 5	Custos de Empréstimos Obtidos	Prescrever o tratamento contabilístico para custos de empréstimos. Exige que sejam considerados como gastos do período e permite tratamento alternativo para os custos de empréstimos obtidos
IPSAS 6	Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas	Estabelecer os requisitos para a preparação e apresentação de DF's consolidadas, e para a contabilização de entidades conjuntamente controladas e associadas nas DF'S da Entidade que controla, do empreendedor e do investidor.
IPSAS 7	Investimentos em Associadas	Proporcionar as bases para a contabilização dos interesses de propriedade em associadas.
IPSAS 8	Interesses em empreendimentos conjuntos	Proporcionar as bases para a contabilização dos interesses de propriedade em empreendimentos conjuntos.

IPSAS 9	Receita de Transação com Contraprestação	Estabelecer o tratamento contabilístico de receitas provenientes de transações e eventos com contraprestação
IPSAS 10	Relato Financeiro em economias Hiperinflacionárias	Prescrever o tratamento contabilístico das DF'S individuais e consolidadas de uma entidade cuja moeda funcional é de uma economia hiperinflacionária; especificar o tratamento contabilístico caso a economia deixe de ser hiperinflacionária.
IPSAS 11	Contratos de Construção	Prescrever o tratamento contabilístico dos custos e receitas associadas a contratos de construção.
IPSAS 12	Inventários	Proporcionar orientação prática para a determinação do custo e o seu subsequente reconhecimento como gasto, incluindo os ajustamentos para valor realizável líquido
IPSAS 13	Locações	Prescrever para locatários e Locadores as políticas contabilísticas e divulgação apropriadas a aplicar relativamente às locações financeiras e operacionais.
IPSAS 14	Eventos após a data de Relato	Prescrever quando uma entidade deve ajustar as suas DF'S relativamente aos acontecimentos após a data de relato e quais as divulgações a efetuar sobre a data em que as DF'S foram autorizadas para emissão.
IPSAS 15	Instrumentos Financeiros	Aumentar a compreensão dos utilizadores das DF, da importância dos instrumentos financeiros no balanço e fora do balanço para a posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de um governo ou de outra entidade do setor público.
IPSAS 16	Propriedade de Investimento	Prescrever o tratamento contabilístico e respetivos requisitos de divulgação para as propriedades de investimento.
IPSAS 17	Ativos Fixos Tangíveis	Prescrever o tratamento contabilístico para o AFT de modo que os utilizadores das DF'S percebam a informação sobre o investimento de uma entidade e as respetivas alterações.
IPSAS 18	Relatório de Segmento	Estabelecer princípios para relatar informação financeira por segmentos.

IPSAS 19	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Definir provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, identificar as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas, mensuradas e quais as divulgações a efetuar.
IPSAS 20	Divulgação de Partes Relacionadas	Exigir a divulgação da existência de relacionamentos com partes relacionadas onde há controle e a evidenciação de informação sobre as transações entre a entidade e as suas partes relacionadas em certas circunstâncias.
IPSAS 21	Imparidade de ativos não geradores de caixa	Prescrever procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo não gerador de caixa está com imparidade e assegurar que as perdas são reconhecidas.
IPSAS 22	Divulgação da informação financeira sobre o setor público	Estabelecer os requisitos de divulgação para os governos que optam por apresentar informações sobre o setor da administração pública em suas DF's consolidadas.
IPSAS 23	Receitas de transações sem troca (impostos e transferências)	Prescrever os requisitos para o relato financeiros de receitas provenientes de transações sem troca, que não originem uma concentração de entidades
IPSAS 24	Apresentação de Informação Orçamental nas Demonstrações Financeiras	Exige uma comparação entre os montantes do orçamento com as quantias realizadas decorrentes da execução do orçamento nas DF'S das entidades designadas a publicar os orçamentos aprovados. Exige divulgação da explicação das razões das diferenças significativas entre orçamento e as quantias realizadas.
IPSAS 25	Benefícios dos Empregados	Prescrever a contabilização e divulgação dos benefícios dos empregados.
IPSAS 26	Imparidade de Ativos Geradores de Caixa	Prescrever procedimentos que uma entidade deve aplicar para determinar se um ativo gerador de caixa está em imparidade e assegurar que as perdas são reconhecidas e como reverter uma perda por imparidade.
IPSAS 27	Agricultura	Prescrever o tratamento contabilístico e divulgações Relativas à atividade agrícola.
IPSAS 28	Instrumentos Financeiros: Apresentação	Estabelecer princípios para a apresentação de instrumentos financeiros como passivos ou como ativo/património líquido e para a compensação de ativos e passivos financeiros.

IPSAS 29	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	Estabelecer princípios para reconhecer e mensurar ativos financeiros, passivos financeiros e alguns contratos de compra ou venda de itens não financeiros.
IPSAS 30	Instrumentos Financeiros: Divulgação	Exigir que as entidades proporcionem divulgações nas suas DF'S que permitam que os utilizadores avaliem, a importância dos instrumentos financeiros para a posição e desempenho da entidade e a natureza dos riscos a que a entidade está exposta.
IPSAS 31	Ativos Intangíveis	Prescrever o tratamento contabilístico para ativos intangíveis que não são tratados especificamente em outra Norma. Exige que uma entidade reconheça um ativo intangível se, e somente se, os critérios especificados forem atendidos.
IPSAS 32	Acordos de Concessão de Serviços: Concedente	Prescrever a contabilização dos acordos de concessão de serviços pelo concedente, uma entidade do setor público.
IPSAS 33	Adoção pela Primeira Vez das IPSAS de Base de Acréscimo	Fornecer orientação para entidades que adotem pela primeira vez as IPSAS's de base de crécimo, na preparação e apresentação de DF's, a fim de apresentarem informação de alta qualidade.
IPSAS 34	Demonstrações Financeiras Separadas	Prescrever os requisitos de contabilidade e divulgação para investimentos em entidades controladas, empreendimentos conjuntos e associadas quando uma entidade prepara DF's separadas.
IPSAS 35	Demonstrações Financeiras Consolidadas	Estabelecer princípios para a apresentação e preparação de DF's consolidadas quando uma entidade controla uma ou mais outras entidades.
IPSAS 36	Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos	Prescrever a contabilização de investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos estabelecendo requisitos para a aplicação do método da equivalência patrimonial na contabilização de investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos.
IPSAS 37	Acordos Conjuntos	Estabelecer princípios para relatórios financeiros por entidades que têm interesse em acordos que são controlados

		em conjunto.
IPSAS 38	Divulgação de Interesses em Outras Entidades	Exigir que uma entidade divulgue informações que permitam aos utilizadores de suas DF's avaliar a natureza dos riscos associados aos seus interesses, e o desempenho financeiro em entidades controladas, entidades controladas não consolidadas, acordos conjuntos e associadas.
IPSAS 39	Benefícios do Funcionário	Prescrever a contabilização e divulgação dos benefícios dos empregados.
IPSAS 40	Combinações do Setor Público	Melhorar a relevância, relevância e comparabilidade das informações que uma entidade que relata fornece em suas DF's sobre uma combinação do setor público e seus efeitos.
IPSAS 41	Instrumentos Financeiros	Estabelecer princípios para o relato financeiro de ativos e passivos financeiros que apresentarão informações relevantes e úteis para os utilizadores das DF's para a avaliação dos valores, tempo e incerteza dos fluxos de caixa futuros de uma entidade.
IPSAS 42	Benefícios Sociais	Melhorar a relevância, credibilidade e comparabilidade da informação que uma entidade que relata fornece nas suas demonstrações financeiras sobre benefícios sociais.

Fonte: (Rodrigues, 2015), (IFAC, 2010)

Anexo B: Estado de adoção das IPSAS pelos países

Relativamente aos países e jurisdições que adotaram as IPSAS de integralmente, estes procederam a adoção de forma direta e, ou indireta. Por outro lado, aos que adotaram as IPSAS de forma parcial, dizem respeito apenas aos países e, ou jurisdições que adotaram as IPSAS de base de caixa, ou já estão em processo de transição para IPSAS de base de acréscimo. a tabela que se segue ilustra o quadro geral de adoção das IPSAS num cenário atual.

Tabela 10: Estado de adoção das IPSAS

País	Estado de adoção das IPSAS	Abordagem à Implementação
<u>Armênia</u>	Parcialmente adotado	Normas nacionais que usam as IPSAS como referência
<u>Austrália</u>	Parcialmente adotado	Indireta (Regime de acréscimo, tendo as IFRS como referência)
<u>Azerbaijão</u>	Parcialmente adotado	Normas nacionais que usam as IPSAS como referência
<u>Barbados</u>	Adotado	Direta
<u>Bélgica</u>	Parcialmente adotado	Regime de acréscimo, usa outras normas nacionais de reporte financeiro
<u>Bósnia e Herzegovina</u>	Parcialmente adotado	Direta
<u>Botswana</u>	Parcialmente adotado	Normas nacionais que usam as IPSAS como referência
<u>Brasil</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Canadá</u>	Parcialmente adotado	Regime de acréscimo, com base em outras normas nacionais de reporte financeiro

<u>Ilhas Cayman</u>	Adotado	Direta
<u>Chile</u>	Adotado	Indireta
<u>Taiwan</u>	Parcialmente adotado	Normas nacionais que usam as IPSAS como referência
<u>Colômbia</u>	Adotado	Indireta
<u>Chipre</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>República Checa</u>	Parcialmente adotado	Normas nacionais que usam as IPSAS como referência
<u>República Dominicana</u>	Adotado	Direta
<u>Equador</u>	Adotado	Indireta
<u>Estônia</u>	Adotado	Indireta, através de Normas nacionais que usam as IPSAS como referência
<u>Fiji</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Geórgia</u>	Adotado	Indireta (de forma direta, futuramente)
<u>Gana</u>	Parcialmente adotado	Em processo de adoção das IPSAS de acréscimo através de normas nacionais, de forma indireta
<u>Guatemala</u>	Adotado	Indireta (de forma direta, futuramente)
<u>Honduras</u>	Adotado	Indireta (de forma direta, futuramente)
<u>Hungria</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Islândia</u>	Adotado	Direta

<u>Índia</u>	Parcialmente adotado	Indireta, através de Normas nacionais que usam as IPSAS como referência
<u>Indonésia</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Israel</u>	Parcialmente adotado	Normas nacionais que usam as IPSAS como referência
<u>Costa do Marfim</u>	Parcialmente adotado	Direta
<u>Jamaica</u>	Parcialmente adotado	Normas nacionais de relato financeiro (de forma direta, futuramente)
<u>Jordânia</u>	Parcialmente adotado	Em processo de adoção das IPSAS de acréscimo através de normas nacionais, de forma direta
<u>Cazaquistão</u>	Adotado	Direta
<u>Quênia</u>	Parcialmente adotado	Direta
<u>República do Quirguistão</u>	Parcialmente adotado	Em processo de adoção das IPSAS de acréscimo através de normas nacionais, de forma direta
<u>Laos</u>	Parcialmente adotado	Direta
<u>Lesoto</u>	Parcialmente adotado	Direta
<u>Libéria</u>	Parcialmente adotado	Direta
<u>Lituânia</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Madagáscar</u>	Parcialmente adotado	Em processo de adoção das IPSAS de acréscimo através de normas nacionais, de forma indireta
<u>Malawi</u>	Parcialmente adotado	Direta
<u>Malásia</u>	Parcialmente adotado	Normas nacionais que usam as IPSAS como referência

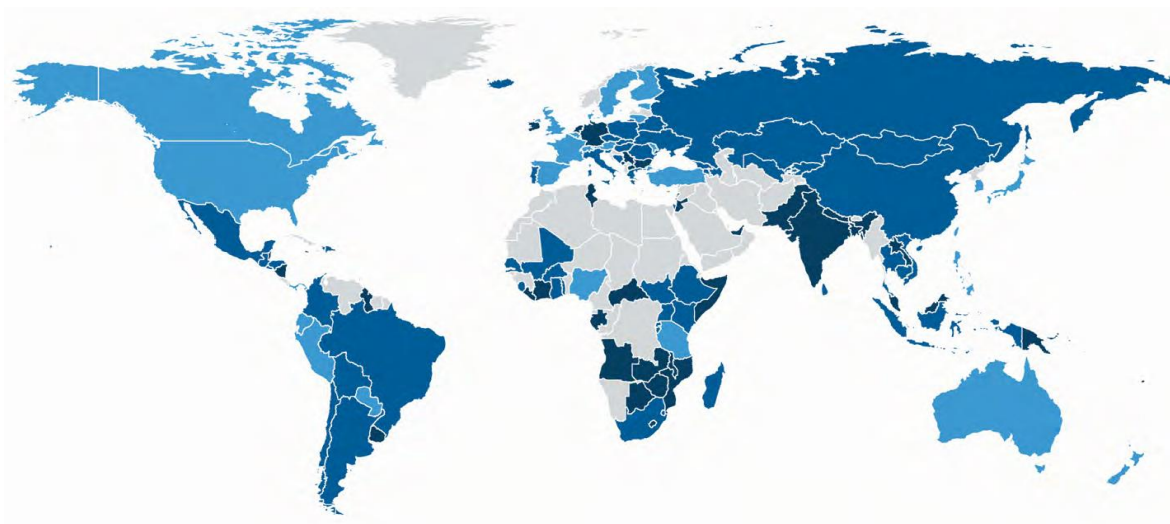
<u>Malta</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Maurícia</u>	Adotado	Direta
<u>Mongólia</u>	Parcialmente adotado	Em processo de adoção das IPSAS de acréscimo através de normas nacionais, de forma direta
<u>Nova Zelândia</u>	Adotado	Indireta
<u>Nigéria</u>	Adotado	Direta
<u>Macedônia do Norte</u>	Parcialmente adotado	Normas nacionais de relato financeiro (de forma direta, futuramente)
<u>Noruega</u>	Parcialmente adotado	Regime de acréscimo, com base nas normas nacionais de relato financeiro
<u>Panamá</u>	Adotado	Indireta (de forma direta, futuramente)
<u>Peru</u>	Adotado	Direta
<u>Filipinas</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Portugal</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Romênia</u>	Parcialmente adotado	Em processo de adoção das IPSAS de acréscimo através de normas nacionais
<u>Ruanda</u>	Parcialmente adotado	Indireta (de forma direta, futuramente)
<u>Arábia Saudita</u>	Adotado	Indireta
<u>Sérvia</u>	Parcialmente adotado	Direta
<u>Serra Leoa</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>África do Sul</u>	Parcialmente adotado	Regime de acréscimo, com base nas normas nacionais de relato

		financeiro
<u>Espanha</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Sri Lanka</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Suazilândia</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Suécia</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Suíça</u>	Adotado	Direta
<u>Tanzânia</u>	Adotado	Direta
<u>Tailândia</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Togo</u>	Parcialmente adotado	Regime de acréscimo, com base nas normas nacionais de relato financeiro
<u>Uganda</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Ucrânia</u>	Parcialmente adotado	Indireta
<u>Reino Unido</u>	Parcialmente adotado	Indireta (Normas nacionais com base em IFRS)
<u>Uruguai</u>	Adotado	Indireta
<u>Zâmbia</u>	Parcialmente adotado	Direta
<u>Zimbábue</u>	Parcialmente adotado	Em processo de adoção das IPSAS de acréscimo através de normas nacionais, de forma direta

Fonte: Adaptado de, (IFAC-CIPFA, 2020)

Anexo C: Mapa do estado de adoção das IPSAS

Figura 21: Mapa do estado de adoção das IPSAS: dados referentes à 2018



Fonte: IFAC-CIPFA International public sector financial accountability index (2018 status report)

Legenda:

37	Regime de acréscimo
67	Regime de caixa em transição para acréscimo
46	Regime de caixa
106	Sem dados

PÁGINA EM BRANCO