

ORIENTAÇÕES PARA A APLICAÇÃO DA IPSAS 32

Abril de 2026

Note | Nota

The Original version of this Guidelines was produced in English
A versão original destas Orientações foi produzida em inglês.

1.0 Introdução

1.1 IPSAS 32 Acordos de Concessão de Serviços (Concedente)

Estas orientações prescrevem o tratamento contabilístico dos acordos de concessão de serviços pelo concedente. Esta versão baseia-se na IPSAS 32 original, tal como emitida pelo Conselho Internacional de Normas Contabilísticas do Setor Público (IPSASB). Foram desenvolvidas para ajudar os utilizadores a:

- a. Desenvolver um conhecimento prático dos princípios contidos na norma contabilística;
- e
- b. Compreender e apreciar os principais desafios e benefícios resultantes da implementação da IPSAS 32.

Estas diretrizes fornecem uma visão geral detalhada de todos os princípios contidos na norma, abrangendo definições e o impacto da implementação no reconhecimento, mensuração e divulgação de informações sobre acordos de concessão de serviços celebrados pelo concedente.

2.0 Compreender os Acordos de Concessão de Serviços

Um acordo de concessão de serviços ocorre quando um Ministério, Departamento ou Agência Governamental (referido como o *concedente*) celebra um acordo vinculativo com uma entidade do setor privado ou uma entidade estatal (referida como o *operador*), ao abrigo do qual o operador utiliza um ativo de concessão de serviços para prestar serviços públicos em nome do governo durante um período especificado. O operador recebe uma remuneração pelos seus serviços ao longo da vigência do acordo.

O ativo de concessão de serviços pode ser:

- a. Um ativo existente do concedente; ou
- b. Uma modernização de um ativo existente do concedente; ou
- c. Um ativo existente do operador; ou
- d. Um recurso fornecido pelo operador, que o operador
 - i. constrói ou desenvolve
 - ii. adquire de terceiros

O ativo é devolvido à entidade no final do contrato, a menos que o contrato seja prorrogado.

O concedente controla ou regula:

- a. Que serviços o operador deve prestar com o ativo.
- b. A quem estes devem ser prestados; e
- c. O preço dos serviços oferecidos.

O operador é remunerado pelos serviços prestados durante o período do acordo.

3.0 Tipos de acordos de concessão de serviços

3.1 Construir, Possuir, Operar e Transferir (BOOT)

A MDA (concedente) celebra um contrato com um promotor privado para conceber e implementar um projeto de grande escala. O operador assume os riscos associados ao planejamento, construção, operação e manutenção do projeto durante um período especificado. Durante esse período, o operador cobra aos utilizadores da infraestrutura para obter lucro. No final do contrato, a propriedade do projeto é transferida para o concedente, seja a título gratuito ou por um montante especificado no contrato (por exemplo, estradas com portagem, onde os utilizadores pagam uma taxa para utilizar a estrada ou autoestrada).

3.2 Concessão, Construção, Financiamento e Operação (DBFO)

Esta abordagem envolve um único operador que integra as funções de conceção, construção, financiamento e operação de um projeto. O operador organiza o seu próprio financiamento para construir, manter e gerir as instalações de acordo com os requisitos do concedente. Os pagamentos ao operador baseiam-se nos serviços prestados e no cumprimento de padrões de desempenho especificados ao longo da vigência do contrato. Este modelo promove a utilização eficiente do capital público, proporciona maior previsibilidade dos fluxos de caixa futuros do governo e transfere os riscos financeiros para o setor privado, que realiza a devida diligência para garantir a viabilidade financeira do projeto.

3.3 Contratos de Concessão de Exploração

Neste tipo de acordo, é concedido pelo governo a uma empresa privada o direito exclusivo de operar, manter e investir num serviço público durante um período de tempo especificado.

4.0 Implicações contabilísticas da IPSAS 32

A IPSAS 32 trata exclusivamente do tratamento contabilístico para o concedente em acordos de concessão de serviços. Foi concebida para «espelhar» a IFRIC 12 – Acordos de Concessão de Serviços, que fornece orientações sobre a contabilidade na perspetiva do operador.

A IPSAS 32 exige que tanto o ativo não corrente como o passivo correspondente sejam registados na demonstração da posição financeira do governo. Isto garante a transparência, evitando a subavaliação dos passivos e a transferência das obrigações de pagamento para as gerações futuras.

Assim, a IPSAS 32 melhora a prestação de contas do governo ao:

- a. **Responsabilização:** os ativos e passivos de concessões de serviços deixam de ser mantidos fora do balanço, melhorando a transparência e a supervisão.
- b. **Tomada de decisões:** Os acordos de concessão de serviços são avaliados com base em considerações de rentabilidade, em vez de apenas para reduzir a dívida reportada.

5.0 Reconhecimento e mensuração de um ativo de concessão de serviços

O concedente deve reconhecer um ativo de concessão de serviços fornecido pelo operador, ou uma atualização de um ativo existente do concedente, como um ativo de concessão de serviços se as seguintes condições forem cumpridas:

- i. O concedente controla ou regula:
 - a. A natureza dos serviços que o operador deve prestar utilizando o ativo.
 - b. Os destinatários desses serviços, e
 - c. O preço a que os serviços são prestados.
- ii. O concedente mantém o controlo, através da propriedade, do direito de usufruto ou de outros meios, sobre qualquer interesse residual significativo no ativo no final do acordo.

Ambas as condições acima devem ser satisfeitas para que o ativo de concessão de serviços seja reconhecido nas contas do concedente. No entanto, se se esperar que o ativo seja utilizado pelo operador durante toda a sua vida útil, a segunda condição relativa ao interesse residual não é exigida.

Em alguns casos, a utilização de um ativo de concessão de serviços pode ser parcialmente regulamentada, tal como descrito em (i), e parcialmente não regulamentada. Esses acordos podem assumir diferentes formas:

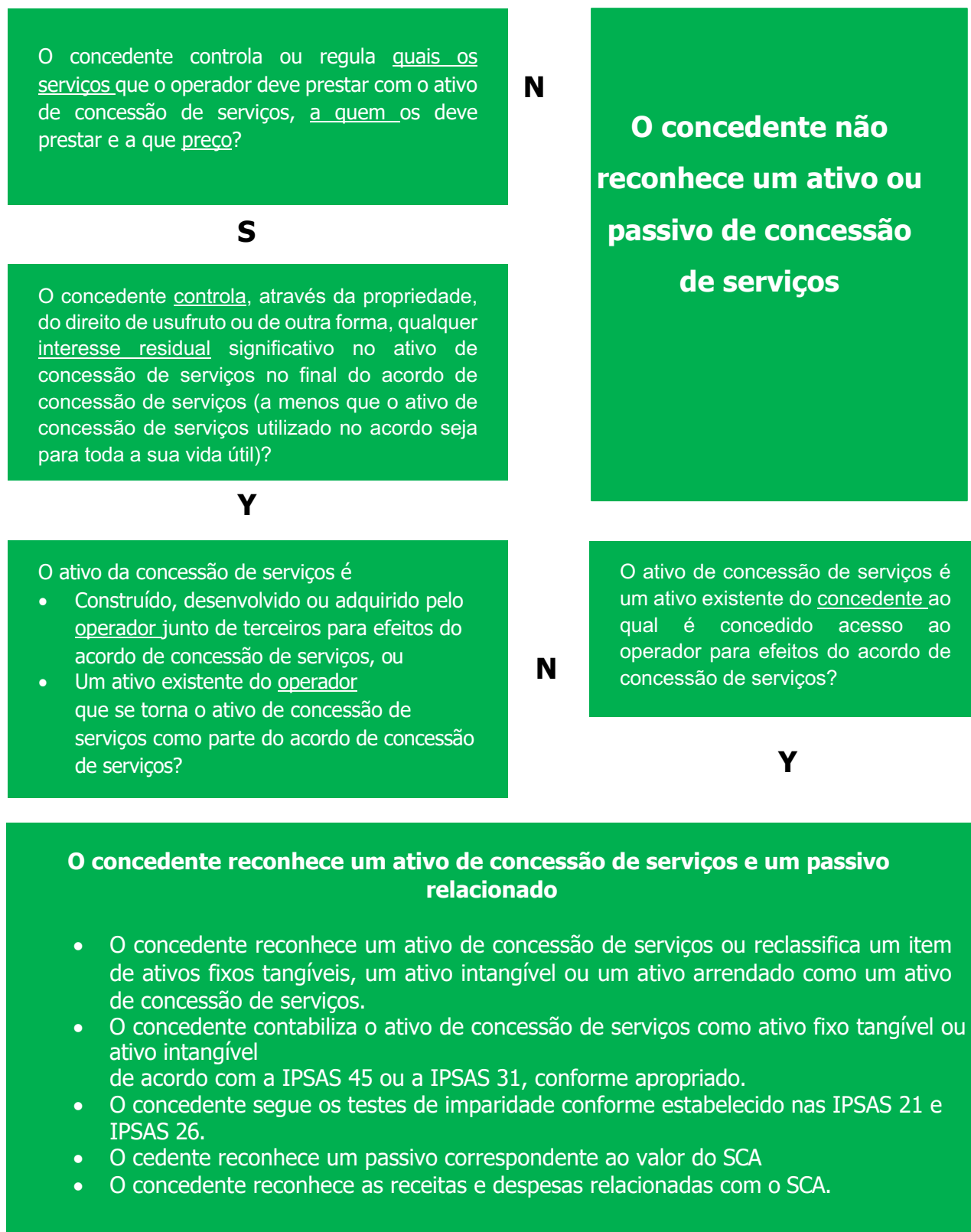
- a. Qualquer ativo que seja fisicamente separável, possa operar de forma independente e se qualifique como uma unidade geradora de caixa nos termos da IPSAS 26 «Imparidade de Ativos Geradores de Caixa», deve ser analisado separadamente para determinar se a condição em (i) é cumprida, caso seja utilizado inteiramente para fins não regulamentados, por exemplo, uma ala privada de um hospital, enquanto o restante atende pacientes públicos.
- b. Quando as atividades não reguladas são puramente acessórias (por exemplo, uma loja do hospital), os testes de controlo são aplicados como se essas atividades não existissem. A presença de tais serviços acessórios não diminui o controlo do concedente sobre o ativo de concessão de serviços.

O acordo vinculativo estabelece as funções, os termos e as condições da concessão de serviços:

1. Transfere o direito de utilizar o ativo para a prestação de serviços especificados e define as obrigações do operador de prestar esses serviços de acordo com os requisitos de desempenho estipulados. O concedente determina também quem é elegível para receber os serviços, dando normalmente prioridade ao interesse público.
2. O acordo vinculativo regula o preço cobrado pelo operador e quaisquer ajustamentos ao longo do prazo da concessão. Por exemplo, o concedente pode limitar as taxas, garantir um pagamento mínimo ao operador ou exigir que o operador devolva os lucros excedentários ou os reinvesta em melhorias do ativo. Isto garante que o concedente mantém a supervisão da fixação de preços, ao mesmo tempo que protege o interesse público e a rentabilidade.

6.0 Acordos Vinculativos e Controle do Concedente

Uma MDA pode utilizar a seguinte árvore de decisão para determinar se deve reconhecer um ativo de concessão de serviços e o passivo relacionado.



7.0 Reconhecimento de ativos de concessão de serviços ao abrigo da IPSAS 45 e da IPSAS 31

De acordo com a IPSAS 45, Ativos Fixos Tangíveis, e a IPSAS 31, Ativos Intangíveis, um ativo de concessão de serviços deve ser reconhecido nas demonstrações financeiras do Concedente quando:

- a. For provável que os benefícios económicos futuros ou o potencial de serviço associados ao ativo revertam para o Concedente; e
- b. O justo valor ou custo do ativo puder ser mensurado de forma fiável durante a sua construção ou desenvolvimento.

Estes critérios garantem que apenas os ativos que cumprem a definição e os limiares de reconhecimento de ativos fixos tangíveis ou ativos intangíveis, conforme apropriado, sejam contabilizados.

Uma vez reconhecidos, os ativos de concessão de serviços devem ser apresentados como uma classe separada de ativos na demonstração da posição financeira, de modo a refletir a sua natureza única e as características de controlo no âmbito dos acordos de concessão de serviços.

De acordo com a IPSAS 32, os ativos de concessão de serviços podem surgir de uma ou mais das seguintes situações:

- a. Ativo existente do concedente, em que um ativo já controlado e reconhecido pelo concedente é disponibilizado para utilização pelo operador ao abrigo de um acordo de concessão de serviços.
- b. Modernização de um ativo existente do concedente, quando o operador realiza melhorias ou aperfeiçoamentos para aumentar a capacidade ou o potencial de serviço do ativo.
- c. Ativo existente do operador, em que o operador contribui com um ativo para utilização no acordo, e o concedente obtém o controlo sobre o ativo através dos termos do acordo; ou
- d. Ativo recém-adquirido ou construído/desenvolvido, em que o operador constrói ou desenvolve um novo ativo, ou adquire um ativo, em nome do concedente, de acordo com o contrato de concessão de serviços.

Ativos existentes do concedente

O contrato de concessão de serviços pode envolver um ativo existente do concedente (o governo). Quando o ativo for de propriedade do Estado, deve ser reclassificado como um ativo de concessão de serviços, em conformidade com as IPSAS 45 e 31.

Ativos existentes do concedente — Melhoria

Uma modernização de um ativo existente do concedente é reconhecida como um ativo de concessão de serviços se os benefícios económicos futuros ou o potencial de serviço que o ativo irá proporcionar forem aumentados. Se, por outro lado, o concedente transferir o ativo para o operador a título permanente, o concedente desreconhece o ativo.

Exemplo 1: Reclassificação de um ativo existente

Em 1 de janeiro de 2021, o Departamento de Saúde do Governo celebrou um acordo com uma clínica privada para utilizar instalações existentes pertencentes ao governo para prestar serviços de saúde a pessoas com deficiência. Nessa data, o ativo tinha um valor contábilístico de 900 000 UC e um justo valor de 950 000 UC, e os critérios de controlo para o reconhecer como um ativo de concessão de serviços estavam satisfeitos.

O concedente deve reclassificar o ativo pelo seu valor contábilístico na data em que os critérios de controlo foram cumpridos (ou seja, 1 de janeiro de 2021), da seguinte forma:

Débito: Ativo de Concessão de Serviços	700 000 CU
Crédito: Ativos fixos tangíveis.	700 000 CU

Note-se que os ativos do concedente que são reclassificados como ativos de concessão de serviços são registados pelo seu valor contábilístico, sem qualquer avaliação ao justo valor na data da reclassificação.

Ativos existentes do operador

O operador pode contribuir com um ativo para utilização num acordo de concessão de serviços que não tenha construído, desenvolvido ou adquirido. Nesses casos, o concedente deve avaliar se o ativo se qualifica como um ativo de ciclo de vida completo, o que significa que o concedente controla ou regula os serviços que o operador deve prestar com o ativo, os destinatários desses serviços e a fixação de preços.

Se esta condição for satisfeita, o ativo é reconhecido como um ativo de concessão de serviços nas contas do concedente.

Ativo adquirido, construído ou desenvolvido fornecido pelo operador

Se o acordo de concessão de serviços exigir que um ativo seja adquirido, construído ou desenvolvido pelo operador, então esse ativo deve ser reconhecido na demonstração da posição financeira do concedente, caso as condições para o reconhecimento sejam satisfeitas.

Exemplo 2:

Superestrutura ferroviária – trata-se de um ativo de concessão de serviços e cumpre os critérios de reconhecimento de um ativo de concessão de serviços para o concedente?

O Departamento de Transportes do Governo de celebrou um acordo com um operador local para projetar, construir, financiar e operar uma superestrutura ferroviária. O acordo contratual tem a duração de 25 anos, de 2020 a 2045. O Departamento receberá anualmente um montante estimado de 110 milhões de CU da empresa ferroviária a título de taxas de utilização (bilhetes de comboio) e pagará 70 milhões de CU anualmente ao operador. A ferrovia deverá reverter para o governo em 2045.

O ativo corresponde à definição de um ativo de concessão de serviços? SIM

- O operador utiliza a linha férrea para prestar um serviço público em nome do concedente durante um período de tempo determinado; e
- O operador é remunerado pelos seus serviços ao longo do período do acordo.

O ativo cumpre os critérios de reconhecimento de um ativo de concessão de serviços para o concedente: SIM

- a. O concedente controla ou regula quais os serviços que o operador deve prestar com o ativo, a quem os deve prestar e a que preço; e
- b. O concedente controla (através da propriedade, do direito de usufruto ou de outra forma) qualquer interesse residual significativo no ativo no final do prazo do acordo.

Exemplo 3 - Decisão: Um Acordo é um SCA?

Um departamento governamental tem vindo a planear, há vários anos, uma grande autoestrada para contornar uma vasta área metropolitana. Adquiriu o direito de passagem, mas o processo normal do governo para a construção de autoestradas não era viável, dadas as suas restrições financeiras.

Celebrou um contrato de arrendamento de 99 anos do direito de passagem com um consórcio de empresas privadas que iria conceber, construir, financiar, operar e manter a autoestrada. O acordo conferiu ao consórcio controlo ilimitado sobre a autoestrada e as suas portagens. Para dar resposta aos volumes de tráfego, o consórcio tem a capacidade de expandir a autoestrada e aumentar as taxas de portagem sem consultar previamente o governo. O acordo, embora permita ao governo a possibilidade de construir um sistema de transporte ligeiro ao longo do direito de passagem, impede-o de construir qualquer autoestrada nas proximidades que possa potencialmente competir com o consórcio.

Trata-se de um acordo de concessão de serviços? Explique

Resposta

O acordo envolve a utilização de um ativo para a prestação de serviços públicos. O operador utiliza o ativo para prestar serviços públicos em nome do concedente, em troca de uma remuneração sob a forma de concessão do direito de obter receitas provenientes de utilizadores terceiros do serviço.

O que distingue um acordo de concessão de serviços abrangido pelo âmbito da IPSAS 32 de outros acordos é o conceito de controlo do ativo. Os acordos fora do âmbito da IPSAS 32 são aqueles que envolvem componentes de serviços em que o ativo não é controlado pelo concedente.

A IPSAS 32 aplica-se quando o concedente:

- a. controla ou regula os serviços prestados pelo operador, e
- b. controla qualquer interesse residual significativo no ativo de concessão de serviços no final do prazo do acordo.

Neste caso, o governo não cumpre nenhuma das duas condições. O acordo conferiu ao consórcio controlo ilimitado sobre a autoestrada e as suas portagens. Não existe um interesse significativo no ativo, pelo que não se trata de um ativo de concessão de serviços. O acordo não é um acordo de concessão de serviços.

Embora se espere que o consórcio mantenha a autoestrada durante todo o prazo do acordo, o prazo excede a vida útil esperada do ativo. O consórcio mantém e expande o ativo através das receitas de portagem que controla.

8.0 Mensuração do ativo

8.1 Mensuração inicial:

O concedente deve mensurar inicialmente o ativo de concessão de serviços pelo valor justo, exceto se os ativos do concedente forem reclassificados como ativos de concessão de serviços, o que é realizado sem qualquer avaliação pelo valor justo na data da reclassificação. A determinação do valor justo do ativo de concessão de serviços envolve frequentemente o uso de técnicas de estimativa.

Quando existe um mercado aberto e ativo para este tipo de ativos, pode recorrer-se às transações de mercado relativas a ativos semelhantes. Quando não existe tal mercado, o justo valor terá de ser estimado com base noutros critérios, como, por exemplo, o custo de reposição ou, no caso de um ativo novo, o custo de aquisição ou construção de um ativo equivalente.

O concedente pode compensar o operador pelo ativo de concessão de serviços e pela prestação de serviços através de:

- a. Efetuar pagamentos ao operador;
- b. Compensar o operador por outros meios, tais como:
 - i. Conceder ao operador o direito de obter receitas de terceiros pela utilização desse ativo de concessão de serviços; ou
 - ii. Conceder ao operador acesso a outro ativo gerador de receitas para a sua utilização;
- c. Uma combinação das opções acima.

O concedente deve então reconhecer esses ativos, anteriormente controlados pelo operador, na sua demonstração da posição financeira, assim que os critérios de controlo forem cumpridos.

O justo valor dos ativos do operador existente é determinado com base no tipo de compensação trocada entre o concedente e o operador, da seguinte forma:

- a. Quando o concedente efetua pagamentos ao operador, o justo valor no reconhecimento inicial do ativo corresponde à parte dos pagamentos efetuados ao operador por este ativo;
- b. Quando o concedente não efetua pagamentos ao operador, o ativo é contabilizado da mesma forma que uma troca de um ativo não monetário nas IPSAS 45, Ativos Fixos Tangíveis, e IPSAS 31, Ativos Intangíveis.

Para tais transações de troca, o preço da transação é considerado como sendo o justo valor, salvo indicação em contrário.

Um concedente aplica a IPSAS 45 e a IPSAS 31 à mensuração subsequente e ao desreconhecimento de um ativo de concessão de serviços. A IPSAS 21, *Imparidade de Ativos que Não Geram Fluxos de Caixa*, e a IPSAS 26, *Imparidade de Ativos que Geram Fluxos de Caixa*, são aplicadas para testar a imparidade.

Pagamentos separáveis e inseparáveis

O justo valor do ativo de concessão de serviços deve incluir apenas montantes relacionados com o ativo e deve excluir montantes relativos a outros componentes do acordo de concessão de serviços. Se o valor atual da parte do ativo dos pagamentos a efetuar for superior ao justo valor, o ativo de concessão de serviços deve, ainda assim, ser inicialmente mensurado pelo justo valor. No caso de pagamentos inseparáveis, poderá ser necessário utilizar técnicas de estimativa para determinar o justo valor do ativo de concessão de serviços, de modo a garantir que este inclui apenas montantes relacionados com o ativo e exclui montantes relativos a outras componentes do acordo de concessão de serviços, tais como encargos financeiros e outras despesas.

9.0 Reconhecimento e mensuração do passivo relacionado com um ativo de concessão de serviços

Quando um ativo de concessão de serviços é reconhecido de acordo com os critérios de controlo acima descritos, o concedente deve reconhecer um passivo. O concedente não deve reconhecer um passivo quando um ativo existente do concedente for reclassificado como um ativo de concessão de serviços, exceto nos casos em que o operador forneça uma contraprestação adicional.

9.1 Mensuração inicial:

O passivo reconhecido deve ser mensurado inicialmente pelo mesmo montante que o ativo de concessão de serviços.

9.2 Mensuração subsequente:

A mensuração subsequente depende da natureza da compensação trocada entre o concedente e o operador.

Se a MDA compensar o operador pela construção através de uma série de pagamentos pré-determinados durante a vigência do SCA. Nesse caso, deve reconhecer os ativos e um passivo financeiro igual ao valor total dos ativos [Modelo de Passivo Financeiro].

Se a MDA compensar o operador pela construção, concedendo-lhe o direito de obter receitas dos utilizadores, deve reconhecer os ativos e as receitas a receber equivalentes ao valor total do ativo [Modelo de Concessão de um Direito ao Operador]

9.3 Modelo de passivo financeiro

O concedente compensa o operador através de uma série de pagamentos pré-determinados ao operador. O concedente reconhece um passivo financeiro, equivalente à parte do pagamento relativa ao ativo. O passivo não inclui os encargos financeiros e as componentes de serviço dos pagamentos efetuados.

A taxa financeira baseia-se no custo de capital do operador específico do ativo de concessão de serviços (se for possível calculá-lo). Caso não haja informação suficiente disponível, a taxa utilizada para determinar a taxa financeira pode ser estimada com base na taxa que seria esperada na aquisição de um ativo semelhante (tal como no caso do arrendamento de um ativo semelhante, numa localização semelhante e por um prazo semelhante), adequada aos termos e condições do acordo.

A estimativa da taxa deve ser revista juntamente com:

- a. O valor atual dos pagamentos.
- b. O justo valor presumido do ativo. e
- c. O valor residual assumido, para garantir que todos os valores são razoáveis e mutuamente consistentes.

Se não for viável determinar o custo de capital do operador específico do ativo de concessão de serviços, deve ser utilizada a taxa implícita no acordo específico do ativo de concessão de serviços, a taxa de empréstimo incremental do concedente ou outra taxa adequada aos termos e condições do acordo.

Exemplo 3: Reconhecimento de Passivo Financeiro

O Departamento de Transportes do Governo celebrou um acordo com um operador local para conceber, construir, financiar e operar uma superestrutura ferroviária de alta velocidade. O acordo contratual tem a duração de 25 anos, de 2020 a 2045. O Departamento receberá anualmente cerca de 110 milhões de CU da empresa ferroviária a título de taxas de utilização (sob a forma de bilhetes de comboio) e pagará anualmente 70 milhões de CU ao operador. Os passageiros deveriam utilizar este serviço gratuitamente. A ferrovia deverá reverter para o governo em 2025.

A superestrutura ferroviária, construída pelo operador, é considerada um ativo de concessão de serviços e cumpre os critérios de reconhecimento para o concedente.

O concedente regista um passivo financeiro correspondente à parte dos pagamentos relacionados com o ativo, uma vez que estes pagamentos são determináveis e programados.

Exemplo 4: O concedente tem a obrigação de efetuar pagamentos pré-determinados

Em março de 2023, o Departamento Nacional de Abastecimento de Água celebrou um acordo de concessão de serviços com uma empresa privada de água (Water4All Ltd) por um período de 5 anos. O acordo especificava que a Water4All Ltd utilizaria a sua estação de osmose inversa, adquirida a um preço de custo de 2 milhões de CU. O Governo (concedente) deverá

compensar a Water4All Ltd (operadora) através de pagamentos mensais de 30 000 CU durante um período de 5 anos, dos quais 3000 CU dizem respeito ao elemento de serviço. O acordo especifica também que, caso a estação de osmose inversa avarie, o concedente continuará a ser responsável pelo pagamento desses montantes, mas numa quantia proporcional. A taxa de juro de mercado é de 7%.

De acordo com a IPSAS 32, o Governo deve reconhecer e mensurar um passivo financeiro na data em que se tornou parte das disposições contratuais, da seguinte forma:

Medição inicial			
		CU	CU
Dr	Ativo de Concessão de Serviços	2 000 000	
Cr	Passivo de Concessão de Serviços		2 000 000
Sendo o reconhecimento inicial do passivo financeiro			
Medição subsequente			
Dr	Amortização (2 000 000/5 anos)	400 000	
Cr	Depreciação acumulada do ativo de concessão de serviços		400 000
Sendo a despesa de depreciação			
Dr	Custo financeiro (2 000 000 * 7%)	140 000	
Cr	Passivo de concessão de serviços		140 000
Sendo os juros sobre o passivo de concessão de serviços			
Dr	Passivo de concessão de serviços (valor de equilíbrio)	184 000	
Dr	Serviços de concessão de serviços (3.000 x 12)	36 000	
Dr	Custos financeiros	140 000	
Cr	Banco (30 000 x 12 meses)		360 000
Correspondente ao pagamento de compensação ao operador			

Exemplo 5 - Passivo de concessão de serviços

O Departamento de Serviços Públicos (concedente) celebrou um acordo de concessão de serviços no qual efetua um fluxo predeterminado de pagamentos a uma entidade do setor privado (operador) para a construção e operação de uma instalação de gestão de resíduos, incluindo um incinerador.

- Os pagamentos foram repartidos no acordo de concessão de serviços entre componentes de capital e de serviço.
- A duração do acordo é de 21 anos a partir da data de entrada em funcionamento.

- Os pagamentos têm início no primeiro mês do segundo ano, quando o ativo de concessão de serviços é colocado em funcionamento e começa a receber resíduos.
- Não são devidos quaisquer pagamentos durante a construção do ativo da concessão de serviços.

Instalação de gestão de resíduos				
Acordo de Concessão de Serviços Pagamentos				
	Pagamentos		Valor atual	
	Mensal CU'000	Anual CU'000	Ano de início 2 CU'000	Ano de término 2 CU'000
Componente de capital	260	3.120	31 000	30 392
Operação e manutenção	198	2.376		
Total	458	5.496		

*A taxa de desconto é de 10%. Trata-se do custo médio ponderado de capital estimado do setor privado para projetos com escala, tipo de negócio e perfil de risco comparáveis.

Perguntas

- 1) Com base nas informações da tabela, que lançamentos são efetuados para registrar o ativo e o passivo da concessão de serviços? Explique
- 2) Que lançamentos são efetuados para alocar os pagamentos efetuados no ano 2? Explique

Resposta

O Departamento não efetua pagamentos durante a construção. Os lançamentos para registrar o ativo da concessão de serviços no início do ano 2, quando este está em funcionamento e a receber resíduos para tratamento de acordo com os termos do acordo de concessão de serviços, são apresentados abaixo:

Registo do ativo

	Débito CU'000	Crédito CU'000
Ativo de concessão de serviços (classe separada ao abrigo da IPSAS 45) (valor atual de uma série predeterminada de pagamentos atribuídos à componente de capital)	31 000	
Passivo financeiro de concessão de serviços (avaliado pelo mesmo montante que o ativo de concessão de serviços)		31 000

Sendo o registo do ativo de concessão de serviços pelo valor atual dos pagamentos atribuídos à componente de capital e do passivo financeiro de concessão de serviços, mensurado pelo mesmo montante que o ativo de concessão de serviços.

Registo do passivo e da despesa

	Débito CU'000	Crédit o CU'000
Passivo financeiro (parte que reduz o passivo = (31 000 – 30 392))	608	
Despesas com encargos financeiros (componente de capital menos redução do passivo (3.120 – 608))	2.512	
Caixa		3.120
A alocação do pagamento em dinheiro no ano 2, no valor de 3 120 000 CU, entre a despesa com encargos financeiros, com base na taxa de capital acordada de 10 %, e a redução do passivo financeiro		
Despesas operacionais	2.376	
Caixa		2.376
Consistindo na imputação do pagamento relativo às despesas operacionais diretamente ao custo das despesas operacionais na Demonstração de Receitas e Despesas		

9.4 Modelo de concessão de um direito ao operador

O concedente compensa o operador concedendo-lhe o direito de obter receitas de utilizadores terceiros ou concedendo-lhe acesso a outro ativo gerador de receitas para utilização pelo operador. O concedente não reconhece a receita imediatamente. Nesse caso, o concedente reconhece um passivo por qualquer parte da receita que ainda não tenha sido auferida. Isto é normalmente permitido até que o preço de compra ou o custo de construção do ativo de concessão de serviços seja liquidado na totalidade, momento em que o operador será apenas remunerado pela prestação do serviço. A receita é reconhecida nos livros do concedente de acordo com a substância económica dos acordos de concessão de serviços.

Nos casos em que o concedente remunera o operador exclusivamente pela utilização de um ativo de concessão de serviços por parte de utilizadores terceiros, e não pela aquisição do próprio ativo de concessão de serviços, esses pagamentos são contabilizados como despesas, em conformidade com a IPSAS 1, Apresentação das Demonstrações Financeiras.

Exemplo 6: Modelo de concessão de um direito ao operador

Em maio de 2024, uma empresa de construção privada (XYZ Ltd) celebrou um acordo com o Departamento de Obras Públicas para projetar, construir e explorar uma importante ponte no país. O Departamento de Obras Públicas paga à XYZ Ltd

subvenções anuais que correspondem a aproximadamente 60 % de todos os custos. A tarifa de portagem varia entre 3,50 CU e 22,50 CU por veículo (o que corresponde a aproximadamente 40 % de todos os custos). Após 40 anos, o investimento de capital terá sido recuperado e o túnel passará a ser gratuito. O Departamento de Obras Públicas continuará então a pagar pela manutenção e gestão do túnel.

Isto segue o Modelo de Concessão de um Direito ao Operador, porque o concedente (Departamento de Obras Públicas) está a compensar o operador (XYZ Ltd) ao conceder-lhe o direito de obter receitas de utilizadores terceiros.

Tratamento contabilístico

- O concedente (Departamento de Obras Públicas) reconhece um passivo por qualquer parte da receita que ainda não tenha sido obtida.
- O concedente (Departamento de Obras Públicas) reconhece a receita de acordo com a substância económica do acordo de concessão de serviços, e o passivo é reduzido à medida que a receita é reconhecida.
- O concedente (Departamento de Obras Públicas) contabiliza como despesa as subvenções anuais pagas ao operador (XYZ Ltd).

Exemplo 7: Direito de obter receitas do ativo de concessão de serviços

O governo e a Boating Ltd celebraram um contrato de concessão de serviços de quatro anos para prestar serviços de transporte marítimo entre as ilhas. Nos termos do contrato, o operador utiliza os navios adquiridos por 4,5 milhões de CU para prestar esses serviços. Os navios têm uma vida útil de 10 anos.

O acordo especifica que o operador tem o direito de utilizar os navios e de obter receitas com a sua exploração até que os navios estejam totalmente pagos. Depois disso, o operador receberá apenas uma remuneração de 500 000 CU por ano pelos serviços prestados.

Durante o período de quatro anos, o operador registou as seguintes receitas:
 Ano 1: 1 800 000 CU,
 Ano 2: 1 100 000 CU,
 Ano 3: 800 000 CU,
 Ano 4: 800 000 CU

As receitas totais do navio nestes 4 anos ascenderam a:
 Ano 1: 3 500 000 CU,
 Ano 2: 3 200 000 CU,
 Ano 3: 3 000 000 CU,
 Ano 4: 2 000 000 CU

O concedente deve contabilizar as transações da seguinte forma:

Medição inicial			
		CU	CU
Dr	Ativo de Concessão de Serviços	4 500 000	
Cr	Passivo de receitas não realizadas		4 500 000
Sendo o direito concedido ao operador de obter receitas de terceiros			
Avaliação posterior			
Ano 1			
Dr	Amortização (4 500 000/10 anos)	450 000	

Cr	Depreciação acumulada sobreserviço ativo de concessão de serviços		450 000
Sendo a depreciação do ativo			
Dr.	Banco (Valor de equilíbrio)	1 200 000	
Dr	Passivo de receitas não realizadas (Operador)	1 800 000	
Dr	Serviços Serviços de concessão	500 000	
Cr	Receita total obtida		3 500 000
Sendo a receita obtida durante o primeiro ano			

Ano 2			
Dr	Amortização (4 500 000/10 anos)	450 000	
Cr	Depreciação acumulada do ativo de concessão de serviços		450 000
Sendo a depreciação do ativo			
Dr	Banco (Valor de equilíbrio)	1 600 000	
D	Passivo de receitas não realizadas (Operador)	1 100 000	
Dr	Serviços de concessão de serviços	500 000	
Cr	Receitas totais obtidas		3 200 000
Sendo a receita obtida durante o segundo ano			

Ano 3			
Dr	Amortização (4 500 000 / 10 anos)	450 000	
Cr	Depreciação acumulada do ativo de concessão de serviços		450 000
Sendo a depreciação do ativo			
Dr	Banco (Valor de equilíbrio)	1 700 000	
Dr	Passivo de receitas não realizadas (Operador)	800 000	
Dr	Serviços de concessão de serviços	500 000	
Cr	Receitas totais obtidas		3 000 000
Sendo a receita obtida durante o terceiro ano			

Ano 4			
--------------	--	--	--

Dr	Amortização (4 500 000/10 anos)	450 000	
Cr	Depreciação acumulada do ativo de concessão de serviços		450 000
Sendo a depreciação do ativo			
Dr	Banco (Valor de equilíbrio)	700 000	
Dr	Passivo de receitas não realizadas (Operador)	800 000	
Dr	Serviços de concessão de serviços	500 000	
Cr	Receitas totais obtidas		2 000 000
Sendo a receita obtida durante o quarto ano			

Período	Receitas não realizadas
	4 500 000
Ano 1	-1 800 000
Ano 2	-1 100 000
Ano 3	-800 000
Ano 4	-800 000
	0

O concedente deve reconhecer a receita e diminuir o passivo com base na substância económica do acordo de concessão de serviços.

O concedente obtém receitas ao permitir que o operador tenha acesso ao ativo de concessão de serviços, permitindo que o operador gere receitas provenientes de utilizadores terceiros. Por conseguinte, o padrão de reconhecimento de receitas deve estar em consonância com o acesso concedido ao operador. Se o acesso se mantiver constante ao longo do acordo de concessão de serviços, poderá ser adequado reconhecer as receitas numa base linear ao longo da duração do acordo. No entanto, se o acesso variar durante o acordo, as receitas devem ser reconhecidas proporcionalmente ao acesso concedido. Uma vez que os acordos de concessão de serviços se estendem frequentemente por muitos anos, pode ser necessário utilizar métodos de atualização para contabilizar o valor temporal do dinheiro. Nesses casos, a taxa de atualização deve corresponder ao prazo do acordo de concessão de serviços.

A receita do concedente só será afetada pela receita do operador se o acordo de concessão de serviços incluir mecanismos como cláusulas de partilha de receitas. O operador gera receitas junto dos utilizadores do serviço, e estas receitas são tipicamente variáveis, dependendo de vários fatores. O concedente, por outro lado, obtém receitas do operador, que são geralmente determinadas pelos termos do acordo.

O operador pode também proporcionar receitas adicionais ao concedente, tais como pagamentos iniciais, pagamentos contínuos ou outras formas de contraprestação, em troca do direito de utilizar o ativo de concessão de serviços durante a vigência do acordo. Estes pagamentos devem ser contabilizados separadamente pelo concedente, de acordo com a

IPSAS 9, *Receitas de Transações de Troca*, ou a IPSAS 47, *Receitas*, caso se aplique a adoção antecipada.

Por vezes, o operador é remunerado através de uma combinação de pagamentos pré-determinados e do direito de gerar receitas com a utilização por terceiros do ativo de concessão de serviços ou de outro ativo. Nesse caso, cada parte do passivo deve ser tratada separadamente. A contraprestação deve ser dividida numa parte de passivo financeiro e numa parte de passivo relacionada com o direito concedido ao operador de obter receitas com a utilização por terceiros.

Exemplo 8 - Tratamento de um SCA na conta do concedente

O Departamento do Ambiente Construído (o concedente) celebrou o acordo de concessão de serviços para a sua instalação de gestão de resíduos em 1 de janeiro de 20X9. Nos termos do acordo, o operador prestará serviços de gestão de resíduos, incluindo incineração, ao público durante 20 anos, pelos quais o Departamento pagará ao operador. A instalação de gestão de resíduos será transferida para o Departamento no final do acordo de concessão de serviços de 20 anos. A instalação tem uma vida útil prevista de 40 anos. O Departamento avalia os ativos fixos tangíveis utilizando o modelo do custo.

Os pagamentos devem ser efetuados anualmente, no final de cada ano. O pagamento anual de 90 000 CU consiste num pagamento único que abrange o reembolso do passivo relativo ao ativo de capital, os encargos financeiros e os serviços prestados pelo operador. Os elementos individuais não são identificados separadamente.

O Departamento não conhece o justo valor da instalação. No entanto, o Departamento do Ambiente Construído poderia adquirir os serviços prestados ao abrigo do acordo de concessão de serviços por 14 515 CU anualmente. O custo incremental de financiamento do Departamento do Ambiente Construído é de 6,995%.

Questões

- a. Como deve o Departamento do Ambiente Construído mensurar a instalação de gestão de resíduos no momento do reconhecimento inicial?
- b. Que montantes incluiria o Departamento Y na sua demonstração da posição financeira em 31 de dezembro de 20X9 relativamente a:
 - i. O ativo da instalação de gestão de resíduos: e
 - ii. O passivo relacionado?
- c. Que despesas reconheceria o Departamento do Ambiente Construído na sua demonstração de despesas e receitas para 20X9 relativamente ao acordo de concessão de serviços?

Respostas

- a. O Departamento do Ambiente Construído deve reconhecer o ativo da instalação de gestão de resíduos pelo seu justo valor. Como não conhece o justo valor do ativo, terá de o estimar com base na informação de que dispõe.
- b. O pagamento anual exigido é de 90 000 CU. O Departamento do Ambiente Construído sabe que o justo valor dos serviços prestados ao abrigo do acordo de concessão de serviços é de 14 515 CU. Daí decorre que o pagamento restante de 75 485 CU (90 000 CU - 14 515 CU) se refere ao reembolso do passivo e aos encargos financeiros relacionados.
- c. Utilizando o seu custo incremental de financiamento de 6,995%, o Departamento pode calcular o valor atual líquido de 20 pagamentos anuais de 75 485 UC. O valor atual líquido destes 20 pagamentos anuais de 75 485 UC, utilizando uma taxa de desconto de 6,995%, é de 800 000 UC. O Departamento avalia, portanto, o ativo da instalação de gestão de resíduos em 800 000 UC no momento do reconhecimento inicial. O Departamento reconhecerá também um passivo pelo mesmo montante.

Nota: O valor atual líquido pode ser calculado numa folha de cálculo utilizando a função NPV

8.0 Ativos ou passivos contingentes

Os ativos ou passivos contingentes podem surgir de disputas sobre os termos do acordo de concessão de serviços. Tais contingências são contabilizadas de acordo com a IPSAS 19, Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Anexos

A. Política contábilística

Segue-se um modelo de política contábilística para acordos de concessão de serviços nas demonstrações financeiras do Concedente.

Modelo de política contábilística
Política contábilística
O Departamento de Obras Públicas (DPW) celebrou parcerias público-privadas ou acordos de concessão de serviços com entidades do setor privado para construir (ou modernizar), operar e manter a superestrutura ferroviária de alta velocidade por 25 anos. Ao longo da vigência da concessão, o DPW efetua pagamentos pela construção, financiamento, operação, manutenção e renovação desses ativos de infraestrutura, bem como pela prestação dos serviços abrangidos pela concessão.
O DPW controla ou regula os serviços que o operador deve prestar utilizando os ativos da superestrutura ferroviária de alta velocidade, incluindo quem irá receber os serviços e a que preço. Além disso, o DPW mantém o controle sobre o interesse residual nos ativos no final do período de concessão.
Em alguns casos, o DPW pode ter direito a uma parte das receitas geradas pelo concessionário, enquanto certas concessões podem exigir que o DPW efetue pagamentos operacionais variáveis se os volumes de utilização ficarem abaixo dos níveis acordados.
Os ativos da concessão de serviços são registados na Demonstração da Situação Financeira do DPW, juntamente com o passivo correspondente. Tanto a avaliação do ativo como o passivo relacionado são determinados com base no valor descontado dos pagamentos de construção que o DPW é obrigado a efetuar ao abrigo do contrato de concessão.
Os pagamentos operacionais e de financiamento efetuados ao abrigo dos contratos de concessão são reconhecidos na Demonstração de Receitas e Despesas no ano em que são pagos. Quaisquer obrigações de efetuar pagamentos operacionais ao longo do período de concessão são divulgadas nas notas às demonstrações financeiras.

B. Exemplo ilustrativo de relato de um acordo de concessão de serviços

Demonstração da Situação Financeira

Demonstração da Situação Financeira em 31 de dezembro de 20X4 (extrato)			
	Nota	20X4 - CU	20X3 - CU
Ativos não correntes			
Imobilizações corpóreas	10	xx	xx
Passivos circulantes			
Passivo de concessão de serviços	17	xx	xx
Passivo não corrente			
Passivo de concessão de serviços	17	xx	xx

C. Extrato das Notas às Demonstrações Financeiras

Os Acordos de Concessão de Serviços são apresentados como uma categoria separada dentro do ativo imobilizado, indicando a evolução tanto do exercício corrente como dos exercícios anteriores.

Nota 17: Extrato das notas explicativas às demonstrações financeiras

Durante o exercício financeiro, a MDA celebrou um contrato de concessão de serviços com uma empresa privada para a prestação de serviços de transporte público de autocarros para o centro da cidade recém-desenvolvido, com o objetivo de reduzir o congestionamento e promover o crescimento económico na área. A primeira fase do projeto teve início a 1 de janeiro de 20X4. O prestador de serviços é responsável pelo fornecimento da infraestrutura para as linhas de autocarro, que será construída ao longo de um período de 3 anos e colocada em serviço por fases.

A MDA concedeu à empresa direitos exclusivos para operar o serviço por 25 anos, sem opção de renovação. A fixação das tarifas é regulamentada. O prestador de serviços obterá receitas provenientes das tarifas cobradas. Após o término do contrato, o governo manterá a propriedade da infraestrutura, enquanto o prestador de serviços ficará com os veículos. Os seguintes ativos e passivos de concessão de serviços foram reconhecidos na data de referência:

Nota 17: Extrato das notas às demonstrações financeiras		
	20X4 - CU	20X3 - CU
Ativos do Acordo de Concessão de Serviços		
Justo valor do ativo de concessão de serviços, tal como reconhecido em:		
Imobilizações corpóreas	XXX	-
Depreciação acumulada até à data	(XX)	-
Valor líquido contabilístico	XXX	-
Passivo de concessão de serviços no início do ano	XXX	-
Receitas de concessão de serviços reconhecidas	(XX)	-
Passivo de concessão de serviços no final do ano	XXX	-
Incluído no passivo a pagar no prazo de um ano	XXX	-
Incluído no passivo com vencimento superior a um ano	XXX	-

ASSOCIAÇÃO AFRICANA DE CONTADORES GERAIS (AAAG)
Lote 488a, Lake Road | Kabulonga – Lusaka, Zâmbia | +260 958120115
info@aaag.africa | www.aaag.africa

Follow us on Social Media



www.AAAG.AFRICA

AFRICAN ASSOCIATION OF
ACCOUNTANTS GENERAL