

CONTRIBUTO PARA UM NOVO SISTEMA DE
NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA PARA O SECTOR
PÚBLICO EM PORTUGAL

Ana Luísa Grilo Timóteo Duarte da Cruz

Dissertação submetida como requisito parcial para a obtenção do grau de
Mestre em Contabilidade

Orientadora:

Professora Doutora Maria Antónia de Jesus

Professora Auxiliar, ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

Maio, 2012

RESUMO

Apesar do contributo incontestável do POCP para a evolução do sistema de contabilidade pública em Portugal, é hoje consensualmente aceite que o mesmo não responde às novas necessidades de *reporting*. Daqui decorre a pertinência de um Sistema Público de Normalização Contabilística (SPNC), com uma aproximação aos normativos internacionais, tal como aconteceu no sector privado.

Neste contexto, o presente estudo tem como objectivos: (i) realizar um estudo comparativo sobre a prestação de contas de acordo com o POCP e as IPSAS; (ii) apresentar uma proposta para uma demonstração financeira de reconciliação entre o Saldo Orçamental (SO) e o Resultado Económico (RE), como um contributo para um futuro SPNC; e (iii) aferir acerca da materialidade das diferenças entre o SO e o RE no universo dos Institutos Públicos portugueses recorrendo a dados de 2008 a 2010.

Foram alcançados os objectivos propostos, salientando: (i) na vertente financeira/patrimonial as IPSAS constituem um referencial normativo para a concepção de um SPNC em Portugal, enquanto na vertente orçamental o POCP já proporciona informação útil para os utilizadores indo ao encontro das necessidades de um novo normativo que integre os dois sistemas (ii) foi apresentada uma DF de reconciliação entre o SO e o RE como um contributo para uma transparência acrescida dos *outputs* dos sistemas orçamentais e financeiros que no âmbito do sector público são reportados em bases contabilísticas distintas; (iii) o estudo exploratório permite concluir que as diferenças entre o SO e o RE são materialmente relevantes para o universo analisado e nos anos em causa, sendo que essa materialidade é acrescida nos Institutos com maior autonomia patrimonial.

Palavras-Chave: Contabilidade Pública, Normas Internacionais de Contabilidade Pública, contabilidade orçamental, contabilidade financeira/patrimonial

Classificação JEL: M41 – Accounting; M48 - Accounting and Auditing; H83 - Public Administration

ABSTRACT

In spite of the relevant contribution the Portuguese Charter of Accounts (PCA) brought to the Governmental Accounting progress in Portugal, nowadays is consensually accepted that it do not answer the new reporting requirements. So, the pertinence of a Public System of Accounting Standards (PSAS), towards the international standards, as it happened in the private sector in Portugal.

Under this background, this study purposes are: (i) to make a comparative study focused on accountability according to PCA and IPSAS; (ii) to present a proposal for a reconciliation statement between the budget balance and the economic income, as a contribution to the future PSAS; and (iii) to evaluate the materiality of the differences between the budget balance and the economic income in all the Portuguese Public Agencies using data from 2008 to 2010.

The purposes were achieved, underling: (i) regarding financial accounting the IPSAS are the benchmark standards to design a PSAS in Portugal, while as budgetary accounting the PCA includes already useful information to the stakeholders, being suitable to a new accounting system that will integrate both accounting perspectives; (ii) it was presented a financial statement to adjust the budget balance and the economic income, as a contribute to an improved transparency of budgetary and financial outputs reported under different accounting basis in the public sector accounting; (iii) the exploratory study carried out, allows us to conclude that the mentioned differences are significantly relevant to the Agencies across the period analysed, being larger in those with patrimonial autonomy.

Key-Words: Public Sector Accounting, Public Sector Accounting Standards, budgetary accounting, financial accounting

JEL Classification: M41 – Accounting; M48 - Accounting and Auditing; H83 - Public Administration

ÍNDICE GERAL

Introdução	9
1. Motivações para esta investigação	9
2. Justificação e relevância do tema	10
3. Objectivos e delimitação do âmbito da investigação.....	13
4. Estrutura da Dissertação	13
1. Estudo comparativo entre as IPSAS e o POCP na perspectiva da accountability	15
1.1 Enquadramento geral	15
1.2 Vertente financeira/patrimonial – IPSAS 1 versus POCP.....	24
1.2.1 Estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras.....	24
1.2.2 Estrutura e conteúdo da Demonstração da Posição Financeira/ Balanço..	27
1.2.3 Estrutura e conteúdo da Demonstração dos Resultados por Natureza	35
1.2.4 Estrutura e conteúdo da Demonstração de Alterações no Capital Próprio	39
1.2.5 Estrutura e conteúdo da Demonstração de Fluxos de Caixa	42
1.2.6 Estrutura e conteúdo das Notas às Demonstrações Financeiras	44
1.3 Vertente orçamental – IPSAS 24 versus POCP.....	47
1.4 Análise crítica	53
2. Proposta de uma Demonstração Financeira no âmbito de um novo SPNC	63
2.1 Estudos sobre as diferenças entre a óptica orçamental e patrimonial.....	63
2.2 Desenvolvimento da Proposta	70
2.2.1 Introdução e principais conceitos	70
2.2.2 Principais fontes e tipos de diferenças entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico	70
2.2.3 Principais tipos de diferenças entre o SO e o RE e respectivos itens de reconciliação.....	73
2.2.4 Outros factores que determinam as diferenças entre o SO e o RE.....	77
2.2.5 Apresentação da Proposta – DF de Reconciliação entre o SO e o RE	78
3. Estudo exploratório sobre a materialidade das diferenças entre os resultados orçamental e económico	80
3.1 Enquadramento em estudos semelhantes	80
3.2 Desenvolvimento do estudo exploratório	86
3.2.1 Definição do Universo.....	86

3.2.2	Fontes e dados	90
3.3	Análise dos resultados	93
3.3.1	Análise da materialidade entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico	93
3.3.2	Influência do regime de autonomia.....	96
	Conclusões	98
	Bibliografia.....	103
	Anexos	107

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 – Comparação entre as IPSAS e o POCP – Enquadramento Geral.....	17
Tabela 2 – Comparação entre os requisitos da IPSAS 1 e o POCP – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras	25
Tabela 3 – Comparação entre os requisitos da IPSAS 1 e do POCP – Balanço	28
Tabela 4 – Comparação entre os requisitos da IPSAS 1 e do POCP – Demonstração dos Resultados por Natureza.....	36
Tabela 5 – Demonstração de Alterações no Capital Próprio de acordo com a IPSAS 1	41
Tabela 6 – Comparação entre os requisitos da IPSAS 1 e do POCP – Notas às Demonstrações Financeiras	45
Tabela 7 – Comparação entre os requisitos da IPSAS 24 e do POCP.....	48
Tabela 8 – Base de Caixa e Contabilidade Orçamental.....	64
Tabela 9 – Base de Acréscimo e Contabilidade Patrimonial.....	65
Tabela 10 – Caracterização das principais Diferenças na DF de Reconciliação.....	73
Tabela 11 – População alvo e População observada	89
Tabela 12 – Distribuição dos institutos por ano e por regime de autonomia	90
Tabela 13 – Correlação entre SO e RE.....	93
Tabela 14 – Análise da materialidade entre o SO e o RE.....	94
Tabela 15 – Análise da materialidade entre o SO e o RE face à autonomia	96

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Transição do Saldo Orçamental (base de caixa) para o Resultado Económico (base de acréscimo)	71
Figura 2 – Correspondência terminológica entre o SNC e o POCP para os tipos de diferenças entre o SO e o RE.....	72
Figura 3 – Proposta de Demonstração Financeira de Reconciliação.....	79

LISTA DE ABREVIATURAS

AP	Administração Pública
AC	Administração Central
BA	Base de acréscimo
BCM	Base de caixa modificada
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CNCAP	Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
DAFP	Demonstração de Alterações nos Fundos Próprios / Capital Próprio
DF	Demonstrações Financeiras
DFC	Demonstração de Fluxos de Caixa
DFCs	Demonstrações Financeiras Consolidadas
DPF	Demonstração da Posição Financeira (Balanço)
DGO	Direcção Geral do Orçamento
DR	Demonstração dos Resultados
DRN	Demonstração dos Resultados por Natureza
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FMI	Fundo Monetário Internacional
G8	Grupo dos oito países mais industrializados e economicamente mais desenvolvidos a nível mundial
GBE	<i>Governmental Business Enterprises</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
INE	Instituto Nacional de Estatística
IP's	Institutos Públicos
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standard</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LEO	Lei do Enquadramento Orçamental
NAO	<i>National Audit Office</i> (Reino Unido)
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
NICSP	Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público

OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento do Estado
PCGA	Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
PIDDAC	Programa de Investimentos e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
PRACE	Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado
SEE	Sector Empresarial do Estado
SO	Saldo Orçamental
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SPNC	Sistema Público de Normalização Contabilística
SPA	Sector Público Administrativo
RE	Resultado Económico
TC	Tribunal de Contas
TOC	Técnico Oficial de Contas
UE	União Europeia

Introdução

1. Motivações para esta investigação

Desde o início dos meus estudos avançados em Contabilidade no INDEG-ISCTE que me deparei com a inevitável pergunta: o que investigar numa área de estudos tão vasta como a Contabilidade?

Sendo um facto que a minha área de actividade e de especialização tem incidido sobretudo na contabilidade do sector privado (na contabilidade de gestão, exercendo a função de *Controller* na actividade seguradora e na contabilidade financeira como TOC), nos últimos onze anos tenho desempenhado funções ao nível da Contabilidade Orçamental no Sector Público, o que me tem despertado um interesse crescente pela Contabilidade Pública.

As particularidades do sector público continuam a suscitar debates científicos ao nível da contabilidade em todo o mundo, não tão evidentes no sector privado, em que a dinâmica das reformas tem sido mais célere e estão mais solidamente implementadas.

O desafio de uma nova reforma da CP em Portugal que se espera venha a ocorrer num futuro próximo, é enorme.

Em virtude da pressão crescente da UE e de outros organismos internacionais (i.e., IFAC-IPSASB, G8, OCDE, FMI e Banco Mundial), com vista à convergência para as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), surge a necessidade (e a oportunidade) de avaliar o impacto da adopção ou adaptação dessas normas à realidade da contabilidade pública portuguesa, realizando um estudo comparativo entre as IPSAS e o normativo vigente (Plano Oficial de Contabilidade Pública - POCP) no que respeita à prestação de contas (*accountability*), abordando ambas as vertentes financeira/patrimonial e orçamental.

Neste contexto, pela sua extrema actualidade e pelo desenvolvimento que se perspectiva que venha a ter, identifiquei o objecto da investigação com a ideia bem presente de

enriquecer decisivamente o meu conhecimento sobre a matéria, de contribuir para a compreensão desta problemática, bem como, de tentar acrescentar, desde já, mais-valia científica ao trabalho a ser desenvolvido no âmbito da reforma da contabilidade pública em Portugal.

2. Justificação e relevância do tema

▪ Necessidade de harmonização contabilística europeia/ internacional

O facto de existirem diferentes graus de desenvolvimento quanto à normalização da contabilidade pública em termos internacionais, conduz a que não seja possível assegurar comparabilidade do reporte financeiro a nível global.

O *International Public Sector Standard Board* (IPSASB), organismo emissor de normas internacionais no âmbito da *International Federation of Accounts* (IFAC), tem tido um papel fundamental no processo de reforma e de convergência, seja através da emissão de normas, seja como principal patrocinador da sua adopção pelos países, em conjunto com outros organismos internacionais (i.e. UE, G8, OCDE, FMI e Banco Mundial).

As instituições europeias, através da Comissão Europeia, iniciaram em 2005 o reporte das DF consolidadas em base de acréscimo, tendo adoptado as IPSAS enquanto normativo de referência, mas efectuando as necessárias adaptações à sua realidade concreta.

Segundo diversos autores, apesar de a Comissão Europeia não ter desencadeado ainda um mecanismo conducente à adopção das IPSAS pelos diferentes estados membros, será previsível que o faça com vista a obter uma imagem verdadeira e apropriada e permitindo a comparação das respectivas economias e empresas globais no contexto da União Económica e Monetária.

O processo de convergência enfrenta todavia diversos obstáculos nos países e organismos, inclusive no contexto europeu, pelo facto de terem diferentes sistemas de contabilidade. Uma das limitações mais comuns é a que decorre da não adopção

da base de acréscimo, mas outras existem como sejam, barreiras legais, culturais, necessidade de formação e de recursos financeiros, tecnológicos e humanos.

- **Desadequação do POCP para responder às necessidades de reporte de informação financeira**

Desde os finais dos anos '90 com a entrada em vigor do POCP que a Contabilidade Pública em Portugal se tem mantido arredada das reformas da contabilidade que se vão verificando a nível internacional no sector público, sobretudo a partir de 2000.

Pese embora o contributo inegável do POCP para a evolução do sistema de contabilidade pública em Portugal, nomeadamente, através da introdução com carácter obrigatório da base de acréscimo e a integração da contabilidade patrimonial com a orçamental (sistema dualista), na prática, o processo de implementação do POCP tem enfrentado dificuldades que obviaram à sua adopção plena por todas as entidades do Sector Público Administrativo (SPA), conforme previsto na Lei.

No que diz respeito ao reporte de informação financeira e à prestação de contas, verifica-se que as regras não são consistentes para todo o SPA, dada a existência de diferentes requisitos quanto às Demonstrações Financeiras (DF) a apresentar e à informação a prestar pela gestão e que decorrem inclusivamente da coexistência de diversos POCP's sectoriais. Verifica-se também falta de integração do normativo contabilístico com as instruções e directrizes dos órgãos de controlo e supervisão do sector, i.e., Tribunal de Contas e Direcção Geral do Orçamento.

A desadequação do POCP às necessidades de reporte da informação financeira, decorre também de imperativos de normalização contabilística internacional no que diz respeito à consolidação das contas nacionais para reporte às instâncias europeias, dadas as diferentes bases contabilísticas utilizadas no POCP, Orçamento do Estado (OE) e Conta Geral do Estado (CGE) – base de caixa, face à base de acréscimo adoptada pelo Sistema de Contas Europeu (SEC95).

- **Necessidade de harmonização contabilística nacional entre o sector público (POCP) e privado (SNC/IASB)**

A necessidade de harmonização contabilística nacional é mais premente por neste momento coexistirem dois sistemas normativos nacionais, assentes em bases conceptuais completamente distintas. Esta situação decorre de o POCP (aprovado em 1997) coexistir desde 2010 com o novo SNC para o sector privado, o qual resultou da adaptação das normas internacionais de contabilidade para o sector privado (emitidas pelo IASB).

O impacto desta falta de harmonização no normativo contabilístico português, acarreta ainda maiores problemas de consistência na consolidação das contas nacionais, quer ao nível interno, quer como referido anteriormente, para efeitos do reporte e controlo dos objectivos impostos a Portugal pelas instâncias europeias e internacionais.

Acresce que nas recentes alterações efectuadas à Lei do Enquadramento Orçamental (LEO) em Outubro de 2011 e na própria Lei do Orçamento do Estado para 2012, é referida explicitamente a pertinência de se caminhar para um Sistema Público de Normalização Contabilística (SPNC), indo ao encontro de quanto já equacionado pelo Ministério das Finanças em Julho de 2010, a propósito de orientações genéricas transmitidas por portaria relativas à consolidação de contas no âmbito do Sector Público Administrativo.

Todos estes documentos legislativos apontam para a introdução da perspectiva das normas internacionais de contabilidade, atendendo ao facto de na óptica privada ter sido essa a abordagem seguida, bem como ao papel harmonizador que representam no contexto internacional.

3. Objectivos e delimitação do âmbito da investigação

Face ao contexto acima exposto, esta investigação tem como objectivos:

1. Efectuar um estudo comparativo sobre a prestação de contas de acordo com o POCP e as IPSAS, evidenciando os pontos fortes e fracos de cada normativo;
2. Desenvolver uma proposta para uma demonstração financeira de reconciliação entre o Saldo Orçamental (SO) e o Resultado Económico (RE), a integrar num futuro Sistema de Normalização Contabilístico para o sector público em Portugal;
3. Avaliar a materialidade das diferenças entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico nos Institutos Públicos portugueses, validando assim a necessidade da demonstração financeira proposta.

4. Estrutura da Dissertação

Para corresponder aos objectivos acima definidos, a presente dissertação foi estruturada em três capítulos, para além desta Introdução e das Conclusões. Não foi seguido o modelo clássico, uma vez que a revisão de literatura decorre ao longo dos três capítulos, cada um deles correspondendo a um dos três objectivos propostos, conforme se passa a descrever.

No primeiro capítulo é efectuado o estudo comparativo entre as IPSAS e o POCP na perspectiva da *accountability*, ou seja, é comparado o normativo português presentemente em vigor com a IPSAS 1 e a IPSAS 24, normas internacionais de Contabilidade Pública que tratam dos requisitos da prestação de contas na vertente financeira/patrimonial e na vertente orçamental, respectivamente. O estudo comparativo contempla questões genéricas de enquadramento, como sejam o âmbito de aplicação, princípios contabilísticos e demonstrações financeiras exigidas. Abarca ainda uma análise detalhada sobre a estrutura e conteúdo das várias demonstrações financeiras previstas nas normas em apreço. Este capítulo termina com uma breve síntese dos pontos fortes e fracos de cada um dos normativos nas diferentes perspectivas analisadas.

O capítulo dois respeita à apresentação de uma proposta para uma demonstração financeira a integrar num futuro Sistema de Normalização Contabilística aplicável ao sector público em Portugal, tendo como ponto de partida estudos de referência internacional que salientam as diferenças entre o Saldo Orçamental (*output* da vertente orçamental) e o Resultado Económico (*output* da vertente financeira/patrimonial). Assim, a proposta consubstancia uma Demonstração Financeira de conciliação entre o SO e o RE, partindo do primeiro para o segundo e evidenciando os ajustamentos a efectuar relativos às principais diferenças de acréscimo e de caixa. O propósito é proporcionar informação mais transparente que obvie aos constrangimentos resultantes da utilização de bases contabilísticas diferentes nos sistemas orçamentais e nos sistemas financeiros/patrimoniais.

O terceiro capítulo respeita ao estudo exploratório realizado no universo dos Institutos Públicos portugueses que aplicam o POCP, com o intuito de avaliar a materialidade das diferenças entre o SO e o RE, reforçando deste modo a pertinência da proposta apresentada no segundo capítulo. A escolha recaiu sobre este universo, em virtude de abranger entidades da Administração Central com autonomia administrativa e financeira para as quais a implementação do POCP é já uma realidade.

Por último, são apresentadas as principais conclusões, demonstrando como foram alcançados os objectivos propostos. São ainda evidenciados os principais contributos deste estudo, bem como as suas limitações e enunciadas algumas sugestões para investigações futuras.

1. Estudo comparativo entre as IPSAS e o POCP na perspectiva da *accountability*

Neste capítulo é realizado o estudo comparativo entre os dois normativos seleccionados para análise, com vista a aferir quanto às diferenças entre cada um, evidenciando os pontos fortes e fracos e oportunidades de melhoria que apresentam na perspectiva da *accountability*, na medida em que se antevê para breve uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal, a qual vem encontrando diversos patrocínios num cenário de adopção das IPSAS enquanto referência normativa preferencial.

Nas secções seguintes serão abordadas e comparadas detalhadamente com o POCP as normas IPSAS 1 (2010) — *Presentation of Financial Statements* e IPSAS 24 (2006) — *Presentation of Budget Information in Financial Statements*, uma vez que são estas normas internacionais que abordam em concreto a vertente da *accountability* no sector público.

O estudo contempla inicialmente uma abordagem comparativa genérica sobre os dois normativos IPSAS e POCP focando os seguintes aspectos:

- Enquadramento geral
- Vertente financeira / patrimonial
- Vertente orçamental

1.1 Enquadramento geral

Com respeito ao Enquadramento geral, foram identificadas as seguintes características, conforme seguidamente apresentado na Tabela 1:

- i. Organismos reguladores;
- ii. Documentos reguladores;
- iii. Âmbito de aplicação das normas;
- iv. Conceito de Sector Público Empresarial;
- v. Base contabilística de prestação de contas;
- vi. Conceito de bases contabilísticas;
- vii. Demonstrações Financeiras;
- viii. Informação adicional e outros documentos de *accountability*;
- ix. Consolidação de contas;

- x. Remissão para outros normativos de referência;
- xi. Características qualitativas do reporte financeiro;
- xii. Princípios contabilísticos.

Tabela 1 – Comparação entre as IPSAS e o POCP – Enquadramento Geral

IPSAS	POCP
Organismos reguladores	
<i>International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)</i> , sob a autoridade da <i>International Federation of Accountants (IFAC)</i> .	Governo de Portugal Comissão de Normalização Contabilística (CNC) ¹
Documentos reguladores	
<i>2011 Edition of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)</i> – versão emitida em 15 de Janeiro de 2011, aplicável às demonstrações financeiras anuais dos períodos com início em, ou após, Janeiro de 2012.	Plano Oficial de Contabilidade Pública – Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de Setembro
Âmbito de aplicação das normas	
As IPSAS são aplicáveis às <i>Public Sector Entities (PSE's)</i> , nomeadamente: aos governos nacionais, regionais (i.e., estados, províncias, regiões), locais (i.e., municípios e freguesias) e entidades ou organismos governamentais (i.e., agências, institutos públicos, comissões e unidades de missão). Em resumo, de acordo com as IPSAS's, as entidades do sector público consistem em todas as entidades públicas <u>com excepção</u> das <i>Government Business Enterprises (GBE's)</i> .	“O Plano Oficial de Contabilidade Pública é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social (...) é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado.” Decreto-Lei n.º 232/97
Conceito de Sector Público Empresarial	
O conceito de <i>Government Business Enterprises (GBE's)</i> está contemplado na IPSAS 1, sendo uma entidade que reúne todas as seguintes características (§7 Definições):	O conceito de empresa pública acima referido, insere-se na definição de Sector Empresarial do Estado (SEE). O SEE ² integra as empresas públicas e empresas participadas do Estado ³ .

¹ Até Dezembro de 2011 o organismo regulador da contabilidade pública portuguesa era a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública, cujas atribuições passaram a estar integradas na Comissão de Normalização Contabilística (Decreto-Lei 117/2011 de 15 de Dezembro - alteração à Lei Orgânica do Ministério das Finanças).

² Decreto-Lei n.º 558/99 de 17 de Dezembro, republicado em anexo à Lei n.º 55-A de 31 de Dezembro (OE 2011).

IPSAS	POCP
<p>(a) Com poder para contratar em seu nome próprio;</p> <p>(b) À qual foi conferida autoridade financeira e operacional para conduzir um negócio;</p> <p>(c) Efectua a venda de bens e serviços no curso normal da sua actividade a outras entidades, com vista à obtenção de uma margem de lucro, ou à recuperação integral dos custos;</p> <p>(d) Não está dependente do financiamento público para a continuidade das suas operações (salvo quanto à aquisição da sua produção, mas mediante condições que seriam normalmente praticadas entre pessoas independentes);</p> <p>(e) É controlada por uma entidade do sector público.</p>	<p>Empresas públicas: as entidades públicas empresariais e as sociedades constituídas nos termos da lei comercial, detidas, directa ou indirectamente, pelo Estado ou entidades públicas estaduais em que estas possam exercer, isolada ou conjuntamente, uma influência dominante em virtude de alguma das seguintes circunstâncias:</p> <p>a) Detenção da maioria do capital ou dos direitos de voto;</p> <p>b) Direito de designar ou de destituir a maioria dos membros dos órgãos de administração ou de fiscalização.</p> <p>Empresas participadas: são as organizações empresariais que tenham uma participação permanente do Estado ou de quaisquer outras entidades públicas estaduais, de carácter administrativo ou empresarial, por forma directa ou indirecta e que não sejam consideradas empresas públicas.</p>
Base Contabilística de Prestação de Contas	
<p>O normativo prevê as duas opções alternativas em termos de base contabilística para a prestação de contas: a base de acréscimo ou a base de caixa. Uma vez que não é efectuada nenhuma recomendação quanto à base contabilística a aplicar pela entidade, estas poderão aplicar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - As normas IPSAS 1 a 31: que se destinam às entidades que aplicam a base de acréscimo; ou - <i>Cash Basis</i> IPSAS⁴: uma norma específica para as entidades que preparam o reporte financeiro em base de caixa. 	<p>Para todas as entidades públicas obrigadas à adopção deste normativo, as contabilidades patrimonial/ financeira e orçamental são preparadas em duas bases contabilísticas distintas de aplicação obrigatória:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ A Contabilidade Patrimonial – em base de acréscimo; ▪ A Contabilidade Orçamental – em base de caixa modificada (base de caixa associada ao reconhecimento de compromissos futuros relativamente às despesas).

³ “Além do Estado, apenas dispõem de sectores empresariais próprios as regiões autónomas, os municípios e as suas associações” (Artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 558/99). O Sector Público Empresarial (SPE) inclui o Sector Empresarial do Estado (SEE), o Sector Empresarial Local (empresas municipais, intermunicipais e metropolitanas) e o Sector Empresarial Regional (empresas das regiões autónomas dos Açores e Madeira).

⁴ *Cash Basis IPSAS—Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*

IPSAS	POCP
Conceito de Bases Contabilísticas	
<p>O conceito de “base de acréscimo” (<i>accrual basis</i>) está contemplado na IPSAS 1 <i>Presentation of Financial Statements</i> (§7 Definições).</p> <p>O conceito de “base de caixa” (<i>cash basis</i>) está contemplado na <i>Cash Basis</i> IPSAS (§1.2.1 Definições e § 1.2.2 Contabilidade em Base de Caixa).</p>	<p>O conceito de “base de acréscimo” está contemplado no Princípio da especialização (ou do acréscimo) do Capítulo 3. - Princípios contabilísticos aplicáveis.</p> <p>O conceito de “base de caixa” modificada é inerente ao modelo de contabilidade orçamental adoptado, na medida em que contempla contas específicas para o registo das operações orçamentais e acompanhamento da execução orçamental (contas da Classe 0), com o objectivo de assegurar o seu controlo numa perspectiva de caixa e de compromissos (incluindo os que têm reflexo em orçamentos de anos seguintes).</p>
Demonstrações Financeiras	
<p>Entidades que aplicam a base de acréscimo:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Demonstração da Posição Financeira/ Balanço; ▪ Demonstração do Desempenho Financeiro/ Demonstração dos Resultados; ▪ Demonstração de Alterações no Capital Próprio⁵; ▪ Demonstração de Fluxos de Caixa⁶; ▪ Demonstração da Execução Orçamental⁷, ou inclusão nas DF de uma coluna adicional com os valores do orçamento aprovado; e 	<p>Todas as entidades:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Balanço; ▪ Demonstração dos Resultados por Natureza; ▪ Mapas de Execução Orçamental: <ul style="list-style-type: none"> ○ Controlo Orçamental da Despesa; ○ Controlo Orçamental da Receita; ○ Fluxos de Caixa. ▪ Anexos às Demonstrações Financeiras: <ul style="list-style-type: none"> ○ Caracterização da entidade; ○ Notas ao Balanço e à

⁵ “Fundos Próprios” é a terminologia adoptada no POCP com significado equivalente a “Capital Próprio” (*Equity*).

⁶ Nas IPSAS esta DF é preparada com base nas contas da contabilidade patrimonial. No POCP o Mapa de Fluxos de Caixa é preparado com base nas contas da contabilidade orçamental.

⁷ Aplicável nos termos previstos na IPSAS 24 (base de acréscimo) e na *Cash Basis* IPSAS (base de caixa). Nos restantes casos em que as entidades preparam as DF na mesma base contabilística e divulgam publicamente os valores dos orçamentos aprovados, são encorajadas a apresentar os comparativos ao orçamento como coluna adicional nas DF.

IPSAS	POCP
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Notas às Demonstrações Financeiras, incluindo um sumário das principais políticas contabilísticas e outras notas explicativas. <p>Entidades que aplicam a base de caixa:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Demonstração de Recebimentos e Pagamentos; ▪ Políticas contabilísticas e notas explicativas; e ▪ Demonstração da Execução Orçamental⁷, ou inclusão na Demonstração de Recebimentos e Pagamentos, de uma coluna adicional com os valores do orçamento aprovado. 	<p>Demonstração dos Resultados;</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução.
Informação adicional e outros documentos de <i>accountability</i>	
<p>Quanto à prestação de informação adicional para efeitos de <i>accountability</i>, a IPSAS 1 encoraja as entidades a:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Apresentarem informação adicional que auxilie os utilizadores na avaliação do desempenho da entidade e na gestão dos activos, bem como na tomada de decisões e avaliação das decisões sobre a alocação dos recursos. Esta informação adicional poderá incluir detalhes acerca dos seus resultados e realizações sob a forma de: (a) Indicadores de desempenho, (b) Relatórios sobre os serviços prestados, (c) Relatórios de Actividades, e (d) Outros relatórios de gestão, onde seja evidenciado o desempenho da entidade durante o período (§25); ▪ Divulgarem informação nas DF acerca do cumprimento da legislação aplicável, normas 	<p>O POCP não estabelece ou sugere outros documentos de prestação de contas para além das DF anteriormente referidas⁸.</p>

⁸ Ao contrário dos POC públicos sectoriais que contemplam outros documentos de prestação de contas (i.e., Relatório de Gestão, Mapa da Situação Financeira, entre outros).

IPSAS	POCP
<p>regulamentadoras da actividade ou outras regulamentações externas, ou alternativamente, nas Notas (§25).</p>	
Consolidação de Contas	
<p>De acordo com as IPSAS, são obrigadas à apresentação de demonstrações financeiras consolidadas (DFCs), em geral, as entidades que exercem controlo sobre outras entidades (“entidades controladas”) cujas DF deverão integrar as da entidade que controla (“entidade mãe”), formando uma entidade económica⁹ para efeitos de reporte financeiro.</p> <p>Para as entidades que adoptam a <u>base de acréscimo</u>, a IPSAS a aplicar na preparação e apresentação das DFCs é genericamente a IPSAS 6, <i>Consolidated and Separate Financial Statements</i>, devendo ser assegurada a conformidade com a IPSAS 7 <i>Investments in Associates</i>, tratando-se de entidades classificadas como Associadas ou IPSAS 8 <i>Interests in Joint Ventures</i>, tratando-se de entidades conjuntamente controladas.</p> <p>No caso das entidades que adoptam a <u>base de caixa</u>, a norma <i>Cash Basis</i> IPSAS define os requisitos específicos para consolidação de contas (§ 1.6 <i>Consolidated Financial Statements</i>).</p>	<p>O POCP não estabeleceu os princípios e normas orientadoras subjacentes à consolidação de contas no âmbito do Sector Público, os quais se encontram dispersos e não homogeneizados pelos vários planos de contabilidade sectoriais (preâmbulo da Portaria n.º 474/2010).¹⁰</p> <p>A Orientação n.º 1/2010, aprovada pela Portaria n.º 474/2010 de 1 de Julho, estabeleceu um conjunto de princípios orientadores e os requisitos mínimos que devem estar subjacentes à consolidação de contas das entidades integradas no SPA. Esta norma uniformizou os requisitos e procedimentos de consolidação de contas do sector público com os do SNC, permitindo igualmente a convergência com o normativo internacional (IPSAS e IAS).</p> <p>À luz da Orientação n.º 1/2010, é obrigada à apresentação de Demonstrações financeiras consolidadas, em geral, a entidade mãe do grupo constituído por ela própria e por todas as entidades por si controladas (“Grupo público”).</p>
Remissão para outros normativos de referência	
<p>As IPSAS têm por base as IFRSs emitidas pelo IASB no que é aplicável ao SP, todavia são efectuadas diversas adaptações ao normativo de referência de acordo com as especificidades do SP,</p>	<p>No POCP “<i> julgou-se preferível seguir tão perto quanto possível os procedimentos seguidos no POC aplicável ao sector empresarial.</i>” (preâmbulo do Decreto-Lei 232/97)</p>

⁹ Entidade económica consiste num grupo de entidades compreendendo a entidade que controla e quaisquer entidades controladas, sendo designado por “Grupo público” na Portaria 474/2010.

¹⁰ Estes princípios orientadores e os requisitos mínimos são de aplicação obrigatória até à publicação de normas de consolidação de contas previstas nos planos sectoriais ou de norma única de consolidação de contas aplicável a todas as administrações públicas que compõem o sector público administrativo, designado por SPNC (Sistema Público de Normalização Contabilística).

IPSAS	POCP
<p>sob a determinação do IFAC/IPSASB.</p> <p>No que diz respeito à estrutura conceptual, o prefácio das IPSAS remete os utilizadores das DF para a estrutura conceptual do IASB¹¹, em virtude de as IPSAS em base de acréscimo se basearem nas IFRS.</p> <p>Relativamente às transacções cujas orientações não estejam contempladas nas IPSAS, poderão ser também consideradas as: (a) orientações mais recentes emanadas de outras entidades com poder normativo ou (b) as práticas aceites no sector público ou privado, desde que não conflituem com as IPSAS quanto: (a) ao que é exigível para questões idênticas ou semelhantes e (b) definições, reconhecimento e critérios de mensuração de Activos, Passivos, Rendimentos e Despesas descritos noutras IPSAS. Exemplos de outros normativos de referência a aplicar são as normas do IASB, incluindo a já referida estrutura conceptual, as IFRS e interpretações emanadas do IFRIC/SIC.</p>	<p>O POCP faz remissão para o POC¹² relativamente à estrutura e apresentação do Balanço e da Demonstração dos Resultados por Natureza (DRN)¹³.</p> <p>O Código de Contas do POCP tem em vista assegurar “ (...) a estabilidade do quadro de contas consagrado no POC e a disponibilidade de informação orçamental e patrimonial numa base comparativa com a disponibilizada pelo sector empresarial.”</p> <p>Com respeito aos critérios valorimétricos do POCP a aplicar aos Investimentos Financeiros, deverão ser aplicados por analogia os do POC.</p>
Características qualitativas do reporte financeiro	
<p>O <i>Appendix A</i> da IPSAS 1 define treze características qualitativas obrigatórias no reporte financeiro. Estas características são os atributos que tornam a informação disponibilizada nas DF útil para os utilizadores.</p> <p>De acordo com a IPSAS 1 (<i>Appendix A</i>), as quatro</p>	<p>Não são definidas características qualitativas para o reporte financeiro.</p> <p>Não foi contemplada uma estrutura conceptual específica estabelecendo os conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das DF no SPA.</p>

¹¹ *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements do IASB.*

¹² O POC do sector privado (Decreto-Lei 410/89 de 21 de Novembro) foi substituído pelo novo sistema de normalização contabilística (SNC) – Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho, que entrou em vigor a partir de 2010.

¹³ O POCP não contempla a apresentação da Demonstração de Resultados por Funções, por considerar que esta DF não tem uma relevância comparável à que assume para as empresas, dado o tipo de actividade desenvolvida pela maior parte das entidades públicas a que se destina o POCP.

IPSAS	POCP
<p>principais características são: a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.</p> <p>Não foi contemplada neste normativo uma estrutura conceptual específica. As IPSAS reconhecem a relevância da base conceptual do IASB <i>Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement</i>, fazendo remissão para efeitos de preparação, apresentação e interpretação das DF.</p>	
Princípios Contabilísticos	
<p>Nas IPSAS os princípios contabilísticos são assumidos como <u>características qualitativas</u> do reporte financeiro.</p>	<p>O POCP contempla genericamente no Capítulo 3, os “<i>princípios contabilísticos fundamentais que devem conduzir à obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade</i>”. Decreto-Lei n.º 232/97:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Princípio da entidade contabilística;</i> ▪ <i>Princípio da continuidade;</i> ▪ <i>Princípio da consistência;</i> ▪ <i>Princípio da especialização (ou do acréscimo);</i> ▪ <i>Princípio do custo histórico;</i> ▪ <i>Princípio da prudência;</i> ▪ <i>Princípio da materialidade;</i> ▪ <i>Princípio da não compensação.</i>

Fontes: IFAC (2011), Decreto-Lei 232/1997, Decreto-Lei 410/1989, Jesus (2010), Lopes e Pires (2010) e OTOC (2008).

1.2 Vertente financeira/patrimonial – IPSAS 1 versus POCP

Os resumos seguidamente apresentados têm como referência a IPSAS 1 e o POCP, na medida em que ambos os normativos partem da base de acréscimo como base contabilística subjacente à apresentação de contas na vertente financeira/patrimonial.

Primeiramente são abordados a estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras (DF) de carácter geral e nas subsecções seguintes o estudo incide individualmente sobre cada uma das DF de apresentação obrigatória, tomando como base de partida todas as DF requeridas pela IPSAS 1¹⁴.

1.2.1 Estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras

A Tabela 2 evidencia sucintamente a estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras de carácter geral, de acordo com os requisitos da IPSAS 1 e POCP.

Na medida em que o POCP remete a generalidade das considerações relativas à estrutura do Balanço para o normativo do sector privado, com a ressalva para algumas especificidades do sector público, exclusivamente com respeito a esse propósito, tomaram-se em consideração as orientações do Decreto-Lei n.º 410/1989 de 21 de Novembro que aprovou o POC.

¹⁴ De salientar que nem todas as DF requeridas pela IPSAS 1 são contempladas no POCP ou servem o mesmo objectivo em termos de *accountability*.

Tabela 2 – Comparação entre os requisitos da IPSAS 1 e o POCP – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras

IPSAS 1	POCP
Estrutura e conteúdo das Demonstrações Financeiras (de carácter geral)	
<p>De acordo com a IPSAS 1 (§ 61-69), os requisitos genéricos aplicáveis a todas as DF são os seguintes:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Identificação clara e individualização das DF da restante informação publicada no documento de prestação de contas: <ul style="list-style-type: none"> (a) o nome da entidade ou outros elementos identificativos, bem como, se qualquer alteração a essa informação foi divulgada desde a anterior data de reporte; (b) se as DF respeitam às contas individuais da entidade ou à entidade económica; (c) se a data de reporte ou o período de reporte a que respeitam as DF, são os apropriados de acordo com as diversas componentes das DF; (d) a moeda de apresentação, está conforme os requisitos da IPSAS 4 Os efeitos de Alterações nas Taxas de Câmbio¹⁵; (e) o nível de arredondamento usado para os valores constantes nas DF. ▪ Período de Reporte As DF deverão ser apresentadas, pelo menos, numa base anual. Caso a data ou o período abrangido sejam alterados, a entidade deverá divulgar: <ul style="list-style-type: none"> (a) qual o período abrangido; (b) qual a razão para se ter usado um período diferente de um ano; 	<p>No POCP não são definidos requisitos genéricos quanto à estrutura e conteúdo das DF com a mesma profundidade e sistemática com que são apresentados nas IPSAS.</p> <p>Todavia, alguns dos requisitos são referidos ao longo do Plano, no capítulo dos princípios contabilísticos, nos requisitos e informação a apresentar em cada DF e nos Anexos, nomeadamente:</p> <p>Caracterização da entidade e outros elementos identificativos, consta do ponto 8.1 do Anexo às DF:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ As DF respeitam às contas individuais, uma vez que o POCP não contemplou a consolidação de contas; ▪ Nada é referido quanto à data/ período de reporte deverem ser apropriados face às componentes das DF; ▪ Nada é referido quanto à moeda de apresentação; ▪ Nada é referido quanto à unidade monetária (que se assume ser em escudos portugueses na data de publicação conforme é ilustrado no mapa de fluxos de caixa). Também é omissa quanto ao arredondamento; ▪ Nos princípios contabilísticos é referido que as contas são apresentadas para o período anual; ▪ Admite-se a existência de “demonstrações

¹⁵ As IPSAS admitem a apresentação das DF na moeda funcional ou na moeda de apresentação.

IPSAS 1	POCP
<p>(c) qual o facto para determinado valor comparativo apresentado numa DF não ser totalmente comparável.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Tempestividade Com vista a assegurar a utilidade das DF, a entidade deverá assegurar a emissão das DF no prazo de seis meses após a data de reporte. 	<p>financeiras intervalares”, adicionalmente à prestação de contas anual;</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Também se indicam as quantias relativas ao exercício anterior numa coluna adicional à direita; ▪ Prevê um Código de Contas pré-definido por classes. São contempladas notas explicativas sobre o seu conteúdo e regras de movimentação das principais contas; ▪ Foi contemplada uma coluna adicional em cada DF e principais Anexos com referência aos códigos de contas aplicáveis, linha a linha; ▪ A apresentação do Balanço no POCP é horizontal¹⁶: o Activo é apresentado à esquerda e os Fundos Próprios e Passivo à direita; ▪ As questões relativas à comparabilidade são referidas no ponto 8.2.2 do Anexo às DF (<i>“Indicação e comentário das contas do balanço e da demonstração dos resultados cujos conteúdos não sejam comparáveis com os do exercício anterior”</i>); ▪ Nada é referido no normativo quanto ao prazo para a prestação de contas.

Fontes: IFAC (2011), NAO (2010), Decreto-Lei 232/1997 e Lei n.º 98/1997.

¹⁶ Na IPSAS 1 não é feita qualquer referência quanto à obrigatoriedade de adoptar uma disposição vertical ou horizontal na apresentação das DF, todavia nos exemplos apresentados, é adoptada a apresentação vertical.

1.2.2 Estrutura e conteúdo da Demonstração da Posição Financeira/ Balanço

Com respeito à estrutura e características da informação a apresentar na **Demonstração da Posição Financeira / Balanço** foram identificadas as seguintes características agregadoras face aos requisitos exigidos por cada um dos normativos em estudo e que se encontram resumidos na Tabela 3:

- i. Estrutura e características genéricas;
- ii. Conceito de Activos e informação mínima obrigatória;
- iii. Conceito de Passivos e informação mínima obrigatória;
- iv. Conceito de Capital Próprio/ Fundos Próprios informação mínima obrigatória;
- v. Apresentação dos Activos e Passivos;
- vi. Agregação;
- vii. Referenciação cruzada com as Notas;
- viii. Comparação com o orçamento.

Tabela 3 – Comparação entre os requisitos da IPSAS 1 e do POCP – Balanço

IPSAS 1	POCP
<i>ESTRUTURA E CARACTERÍSTICAS GENÉRICAS</i>	
<p>Distinção entre Correntes e Não Correntes (de acordo com o ciclo operacional da entidade):</p> <p>Os Activos Correntes e Não Correntes e os Passivos Correntes e Não Correntes são classificados separadamente na face do Balanço de acordo com as IPSAS 1 (§76-87), excepto quando uma apresentação baseada na liquidez proporciona informação fiável e mais relevante. Nesse caso todos os Activos e Passivos deverão ser apresentados por ordem de liquidez.</p> <p>Um activo deve ser classificado como corrente (§76) quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:</p> <p>(a) Espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido, no decurso normal do ciclo operacional da entidade; (b) Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado; (c) Espera-se que seja realizado num período até doze meses após a data do balanço; (d) É Caixa ou Equivalentes de Caixa (cf. definido na IPSAS 2 Demonstração de Fluxos de Caixa), a menos que lhe seja limitada a troca ou uso para liquidar um passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.</p> <p>Um passivo é classificado como corrente (§80) quando: (a) Se espere que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade; (b) Esteja detido essencialmente para a finalidade de ser negociado; (c) Deva ser liquidado num período até</p>	<p>Distinção entre Médio e Longo prazo e Curto prazo (por ordem de exigibilidade ou liquidez):</p> <p>Os Activos e Passivos são representados por ordem crescente de liquidez/exigibilidade, isto é, de previsão de cobrança ou exigibilidade da dívida ou parte dela, a mais de um ano (médio ou longo prazo) ou a menos de um ano (curto prazo), respectivamente.</p>

¹⁷ IPSAS 1 Implementation Guidance

IPSAS 1	POCP
<p>doze meses após a data do balanço; ou (d) A entidade não tenha um direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço.</p> <p>Independentemente do método de apresentação adoptado para cada item de activo ou passivo, a entidade deve divulgar as quantias que se espera sejam recuperadas ou liquidadas num prazo superior a doze meses para cada linha de item de activo e de passivo que combine quantias que se espera sejam recuperadas ou liquidadas (a) Até doze meses após a data do balanço e (b) Após doze meses da data do balanço.</p> <p>Todos os outros Activos/Passivos que não se enquadrem na classificação anterior, <u>deverão ser classificados</u> como <u>Activos/Passivos Não Correntes</u>.</p> <p>Deverão ser apresentadas outras subclassificações de linhas de itens adicionais, classificadas de forma adequada face às operações da entidade, na face do Balanço ou nas Notas.</p> <p>O modelo de apresentação do Balanço não é obrigatório. No guia de implementação da IPSAS 1¹⁷ é apresentado a título exemplificativo um formato de Balanço vertical, ordenado sequencialmente por ordem de Activos, Passivos e Capital Próprio.</p>	<p>Conforme referido anteriormente, o modelo de apresentação do Balanço é obrigatório com disposição horizontal, em que os Activos são apresentados à esquerda e os Fundos Próprios e os Passivos à direita.</p>

IPSAS 1	POCP
CONCEITO DE ACTIVOS E INFORMAÇÃO MÍNIMA OBRIGATÓRIA	
<p>Activos são recursos controlados por uma entidade como resultado de eventos passados a partir dos quais se espera obter benefícios económicos futuros ou potenciais serviços para a entidade.</p> <p>Benefícios económicos futuros ou potenciais serviços (§11): os Activos fornecem meios para as entidades atingirem os seus objectivos. Os Activos são usados para fornecer bens ou prestar serviços em conformidade com os objectivos da entidade, mas quando não geram fluxos de caixa e equivalentes de caixa para a entidade, são geralmente descritos como incorporando potenciais serviços. Os Activos que são usados para gerar fluxos de caixa e equivalentes de caixa para a entidade, são geralmente descritos como incorporando benefícios económicos futuros. O termo “benefícios económicos futuros ou potenciais serviços” é usado para descrever as características essenciais de um Activo.</p> <p>Deve incluir as linhas de itens que apresentem os seguintes montantes:</p> <p>(a) Activos Fixos Tangíveis;</p> <p>(b) Propriedades de Investimento;</p> <p>(c) Activos Intangíveis;</p> <p>(d) Activos Financeiros [excluindo os montantes considerados em (e), (g) (h) e (i)];</p> <p>(e) Participações Financeiras - método equivalência patrimonial;</p>	<p>O conceito de Activo não é apresentado expressamente, quer no POCP, quer no POC (contrariamente ao que acontece na IPSAS1).</p> <p>Não é referida a informação mínima obrigatória a apresentar, uma vez que a estrutura do Balanço no POCP é vinculativa.</p> <p>Os Activos são representados em dois principais grupos patrimoniais: o Activo Imobilizado e o Activo Circulante.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Activo Imobilizado: <ul style="list-style-type: none"> ○ Bens de domínio público; ○ Imobilizado incorpóreo; ○ Imobilizado corpóreo; ○ Investimentos financeiros. <p>No que se refere à conta específica “Bens de domínio público”, ao contrário do que acontece na IPSAS 1, <i>“os bens de domínio público classificáveis como tal na legislação em vigor serão incluídos no activo imobilizado da entidade responsável pela sua administração ou controlo, estejam ou não afectos à sua actividade operacional”</i> (Decreto-Lei 232/1997), pelo que se assume a sua representação no Balanço da entidade.</p> <p>Ao contrário do que definem as IPSAS para os bens de domínio público, no POCP estes bens poderão integrar o activo sem cumprirem o critério</p>

¹⁸ Caso um activo seja considerado de “domínio público”, ficará obrigado às divulgações previstas na IPSAS 17, embora possa dispensar os requisitos de mensuração.

¹⁹ Caso um activo seja classificado como “intangível”, ficará abrangido pelas disposições da IPSAS 31.

²⁰ Deverá demonstrar tudo o que se segue: (a) A viabilidade técnica de concluir o activo intangível a fim de que o mesmo esteja disponível para uso ou venda; (b) A sua intenção de concluir o activo intangível e usá-lo ou vendê-lo; (c) A sua capacidade de usar ou vender o activo intangível; (d) A forma como o activo intangível gerará prováveis benefícios económicos futuros; (e) A disponibilidade de adequados recursos técnicos, financeiros e outros para concluir o desenvolvimento e usar ou vender o activo intangível; (f) A sua capacidade para mensurar fiavelmente o dispêndio atribuível ao activo intangível durante a sua fase de desenvolvimento.

IPSAS 1	POCP
<p>(f) Inventários;</p> <p>(g) Outros devedores (impostos e reembolsos);</p> <p>(h) Dívidas de Clientes;</p> <p>(i) Caixa e Equivalentes de Caixa.</p> <p>O reconhecimento dos <i>Heritage Assets</i> (bens de domínio público) não é obrigatório, nem está vedado, à luz das IPSAS, desde que cumpram os requisitos dos activos imobilizados tangíveis.¹⁸</p> <p>Despesas de instalação e de investigação: não cumprem os critérios de Activo, pelo que <u>não são incluídas no Balanço</u>.</p> <p>O reconhecimento dos Activos Intangíveis¹⁹ de acordo com as IPSAS obriga ao cumprimento de requisitos específicos²⁰, pelo que quanto aos activos intangíveis provenientes de Desenvolvimento, a entidade tem que demonstrar o seu total cumprimento, contrariamente ao POCP que não prevê limitações à sua inclusão no Activo.</p> <p>Nas IPSAS não foi prevista qualquer rubrica na contabilidade patrimonial equivalente à conta 25. Devedores e Credores pela execução do orçamento, criada em POCP.</p> <p>Os acréscimos e diferimentos não são representados como contas de ordem, integrando os activos e / ou passivos de acordo com a sua natureza e classificação.</p>	<p>de reconhecimento previsto para os activos fixos tangíveis (i.e., gerarem benefícios económicos futuros ou serviços potenciais e o seu custo ou justo valor possa ser medido com fiabilidade).²¹</p> <p>Quanto à inclusão expressa de “Despesas de constituição” e “Despesas de investigação e desenvolvimento” no grupo dos Activos Intangíveis, verificam-se também diferenças quanto à sua qualificação e inclusão no Balanço comparativamente às IPSAS.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Activo Circulante*: <ul style="list-style-type: none"> ○ Existências; ○ Dívidas de terceiros (por grau de exigibilidade); ○ Títulos negociáveis; ○ Conta no Tesouro, depósitos bancários e caixa; ○ Acréscimos e diferimentos (contas de ordem²²). <p>As contas do Activo especificamente criadas para atender à natureza pública das entidades são:</p> <ul style="list-style-type: none"> 13— Conta do Tesouro*; 21— Clientes, Contribuintes e utentes*; 251 — Devedores pela execução do orçamento*; 28 — Empréstimos concedidos*; 45 – Bens de Domínio Público.

²¹ No caso de activos de domínio público, regulamentados em legislação própria, de acordo com o POCP estes serão objecto de amortização, salvo em situações excepcionais devidamente fundamentadas no anexo (nota 8.2.15).

²² Contas correctoras dos Proveitos e dos Custos destinam-se a registar os custos e proveitos nos exercícios a que respeitam, quando há desfazamento temporal face ao respectivo pagamento e recebimento.

IPSAS 1	POCP
CONCEITO DE PASSIVOS E INFORMAÇÃO MÍNIMA OBRIGATÓRIA	
<p>Passivos são obrigações presentes da entidade provenientes de acontecimentos passados, da liquidação dos quais se espera que resulte um exfluxo de recursos da entidade incorporando benefícios económicos ou potenciais serviços.</p> <p>A informação mínima obrigatória a apresentar na face do Balanço, deve incluir as linhas de itens que apresentem os seguintes montantes:</p> <p>(j) Impostos e outras dívidas a pagar;</p> <p>(k) Dívidas a Fornecedores;</p> <p>(l) Provisões;</p> <p>(m) Passivos Financeiros [excluindo os montantes considerados em (j), (k) e (l)].</p> <p>Os acréscimos e diferimentos não são representados como contas de ordem no POCP, integrando os activos e / ou passivos de acordo com a sua natureza e classificação.</p>	<p>O conceito de Passivo não é apresentado expressamente, quer no POCP, quer no POC (contrariamente ao que acontece na IPSAS1).</p> <p>Não é referida a informação mínima obrigatória a apresentar, uma vez que a estrutura do Balanço no POCP é vinculativa.</p> <p>Os Passivos são compostos pelos seguintes itens:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Provisões; ▪ Dívidas a terceiros (por grau de exigibilidade); ▪ Acréscimos e diferimentos (contas de ordem)²³. <p>Foi criada especificamente a conta do Passivo 252 — Credores pela execução do orçamento, a qual (em conjunto com a 251 – Devedores pela Execução do Orçamento) se destinam a fazer a articulação entre a contabilidade orçamental e patrimonial.</p>
CONCEITO DE CAPITAL PRÓPRIO/ FUNDOS PRÓPRIOS E INFORMAÇÃO MÍNIMA OBRIGATÓRIA	
<p>Capital Próprio é o interesse residual nos activos da empresa após a dedução dos seus passivos.</p> <p>Na IPSAS 1 é admissível a existência de capital social, ao contrário do POCP.</p> <p>Nesse caso, a informação mínima obrigatória a apresentar na face do Balanço ou nas Notas, deve incluir além da informação prevista no §95 da norma, informação por cada classe de acções conforme §98: (a) Informação relativa ao número de acções autorizadas, acções não realizadas, movimentos relativos à carteira, etc. (b) A descrição da natureza e finalidade de cada reserva contemplada no Capital Próprio.</p>	<p>O conceito de Fundos Próprios não é apresentado expressamente no POCP, nem no POC (contrariamente ao que acontece na IPSAS1).</p> <p>Os Fundos Próprios (ou Património líquido) são compostos pelos seguintes itens:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Património; ▪ Ajustamentos de partes de capital em empresas; ▪ Reservas de reavaliação; ▪ Reservas; ▪ Resultados transitados; ▪ Resultado Líquido do Exercício.

IPSAS 1	POCP
<p>Sempre que a entidade <u>não tenha capital social</u> divulga os Fundos Próprios, na face do Balanço ou nas Notas, mostrando separadamente (§95):</p> <p>(a) Capital investido, sendo o total acumulado à data de balanço das contribuições dos investidores, deduzida das distribuições aos investidores; (b) Lucros ou prejuízos acumulados; (c) Reservas, incluindo a descrição da natureza e finalidade de cada reserva contemplada nos Fundos Próprios; (d) Interesses minoritários.</p> <p>Sempre que uma entidade tenha reclassificado entre passivos financeiros e capital próprio: (a) Instrumentos financeiros com opção de venda classificados como instrumento de capital próprio; ou (b) um instrumento que impõe à entidade uma obrigação de entregar a outra parte uma parte proporcional dos activos líquidos da entidade aquando da liquidação e é classificado como um instrumento de capital próprio.</p> <p>O montante respectivo reclassificado de e para cada categoria, o momento e o motivo para essa reclassificação, devem ser divulgados na face do Balanço ou nas Notas (§95A).</p>	<p>Foram criadas especificamente as contas de Fundos Próprios, 51 — Património e 577 — Reservas decorrentes da transferência de activos.</p>
APRESENTAÇÃO DOS ACTIVOS E PASSIVOS	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ciclo Operacional: Activos e Passivos, por ordem de realização / liquidação dentro do ciclo operacional em Correntes, ou fora desse ciclo em Não Correntes. <p>Ou, alternativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Liquidez e exigibilidade: com base nas datas previstas de realização de Activos e Passivos, 	<p>De acordo com o POCP e o POC²³: os Activos/Passivos são apresentados por ordem <u>crescente</u> de liquidez e de exigibilidade (Médio /Longo prazo e Curto prazo).</p> <p>No balanço proposto pelo POCP são apresentadas 3 colunas separadas para as rubricas do Activo, representando os valores brutos, a soma das</p>

²³ O novo normativo do sector privado (SNC) apresenta os Activos e Passivos de acordo com o ciclo operacional em Não Correntes e Correntes (ordem inversa às IPSAS). O conceito de Não Corrente de acordo com o SNC destina-se a "... incluir activos tangíveis, intangíveis e financeiros cuja natureza seja de longo prazo". Quanto à liquidez, a apresentação é feita por ordem crescente de liquidez (à semelhança do POC e POCP).

IPSAS 1	POCP
<p>em Curto prazo e Médio /Longo prazo.</p> <p>De acordo com a IPSAS 1 (<i>Implementation Guide</i>): os Activos e Passivos são apresentados por ordem do ciclo operacional em Correntes e Não Correntes, e dentro destas categorias, por ordem <u>decrescente</u> de liquidez e de exigibilidade (Curto prazo e Médio /Longo prazo).</p> <p>É apresentada coluna adicional com valores comparativos do período anterior no Activo, Passivo e Fundos Próprios.</p>	<p>amortizações e ajustamentos e os valores líquidos de amortizações e ajustamentos.</p> <p>É apresentada coluna adicional com valores comparativos do período anterior no Activo, Passivo e Fundos Próprios.</p>
AGREGAÇÃO	
<p>Sempre que seja relevante para a compreensão da posição financeira da entidade, deverão ser apresentadas na face do Balanço, linhas de itens adicionais, cabeçalhos e sub-totais.</p>	<p>Para efeitos da prestação de contas, a estrutura do Balanço no POCP é vinculativa, pelo que estão normalizados os níveis de agregação e identificação.</p>
REFERENCIAÇÃO CRUZADA COM AS NOTAS	
<p>Deverá ser incluída uma coluna adicional que permita fazer a referenciação cruzada de cada item do Balanço com as Notas.</p>	<p>Poderá ser explicitada, quando se justifique, a ligação entre os elementos das demonstrações financeiras e as notas anexas que a eles se associem.</p>
COMPARAÇÃO COM O ORÇAMENTO	
<p>Nos casos em que as entidades preparam o Balanço na mesma base contabilística do orçamento e divulgam publicamente os valores dos orçamentos aprovados, são encorajadas a apresentar os comparativos ao orçamento como coluna adicional no Balanço.</p>	<p>O POCP não contempla a possibilidade de existir a mesma base contabilística para o Balanço e Orçamento, os quais são preparados em base de acréscimo e de caixa, respectivamente. Esse facto inviabiliza qualquer comparabilidade directa entre as demonstrações financeiras da contabilidade patrimonial e orçamental.</p>

Fontes: IFAC (2011), NAO (2010), Decreto-Lei 232/1997, Decreto-Lei n.º 410/1989 e Decreto-Lei n.º 158/2009.

1.2.3 Estrutura e conteúdo da Demonstração dos Resultados por Natureza

Relativamente à estrutura e características da informação a apresentar na **Demonstração de Resultados** foram identificadas as seguintes características agregadoras face aos requisitos exigidos por cada um dos normativos em estudo e que se encontram resumidos na Tabela 4:

- i. Estrutura e características genéricas;
- ii. Conceito de Proveito/ Rédito e informação mínima obrigatória;
- iii. Conceito de Custo/ Gasto e informação mínima obrigatória;
- iv. Apresentação dos Resultados;
- v. Agregação;
- vi. Referenciação cruzada com as Notas;
- vii. Comparação com o orçamento.

Não é contemplado um resumo comparativo para a Demonstração dos Resultados por Funções em virtude desta DF não ser considerada pelo POCP, conforme anteriormente referido.

Tabela 4 – Comparação entre os requisitos da IPSAS 1 e do POCP – Demonstração dos Resultados por Natureza

IPSAS 1	POCP
<i>ESTRUTURA E CARACTERÍSTICAS GENÉRICAS</i>	
<p>Demonstração dos Resultados (DR): destina-se à apresentação da performance financeira da entidade. A IPSAS 1 admite a sua apresentação por natureza ou por funções/ actividades (§109-113).</p> <p>A informação mínima obrigatória a apresentar na DR é a seguinte (§102):</p> <p>(a) Rendimentos / réditos;</p> <p>(b) Gastos de Financiamento;</p> <p>(c) Parte do Resultado atribuível a Associadas e Entidades Conjuntamente Controladas, contabilizadas de acordo com o método de equivalência patrimonial;</p> <p>(d) Ganho ou perda antes de impostos, reconhecido através da alienação de Activos ou liquidação de Passivos atribuíveis a operações descontinuadas;</p> <p>(e) Lucro ou prejuízo²⁴.</p>	<p>À semelhança do Balanço, a Demonstração dos Resultados por Natureza (DRN) segue também o modelo obrigatório constante do POC.</p> <p>Foram efectuadas alterações à estrutura de contas decorrentes da natureza pública das entidades, nomeadamente, foram adaptadas as contas:</p> <p>63 — Transferências correntes concedidas e prestações sociais;</p> <p>71 — Vendas e prestações de serviços;</p> <p>72 — Impostos e taxas; e</p> <p>74 — Transferências e subsídios correntes obtidos.</p> <p>Eliminaram-se ainda as contas:</p> <p>85 — Resultados antes de impostos;</p> <p>86 — Imposto sobre o rendimento do exercício; e</p> <p>89 — Dividendos antecipados.</p>

²⁴ Também designado por Excedente ou Défice do período (na tradução literal das IPSAS).

IPSAS 1	POCP
ESTRUTURA E CARACTERÍSTICAS GENÉRICAS	
<p>Resultado do período (excedente ou déficit do período): todos os itens de rendimentos/réditos e gastos reconhecidos no período de relato devem ser incluídos no Resultado do período, salvo se disposto em contrário por uma IPSAS.</p> <p>Os seguintes itens devem ser divulgados separadamente na face da Demonstração dos Resultados do período:</p> <p>(a) o lucro ou prejuízo atribuível a Interesses Minoritários</p> <p>(b) o lucro ou prejuízo atribuível à Empresa-Mãe</p>	<p>Resultado Líquido do Exercício: corresponde à agregação dos resultados operacionais, financeiros e extraordinários.</p>
CONCEITO DE PROVEITO / RÉDITO E INFORMAÇÃO MÍNIMA OBRIGATÓRIA	
<p>Um proveito ou rédito (<i>revenue</i>) é reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um influxo bruto de benefícios económicos futuros ou potenciais serviços durante o período e que desses influxos resulte o aumento no activo líquido/ fundos próprios que não provenha das contribuições de proprietários ou detentores da entidade²⁵.</p> <p>A informação mínima obrigatória sobre réditos ou ganhos a apresentar na DR é a seguinte (§102):</p> <p>(a) Rendimentos/ réditos;</p> <p>(d) Ganho antes de impostos reconhecido através da alienação de Activos ou liquidação de Passivos atribuíveis a operações descontinuadas.</p>	<p>Os Proveitos e ganhos (classe 7): os proveitos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem (princípio do acréscimo).</p> <p>No POCP não é definida a informação mínima obrigatória, sendo as divisões da classe 7 as seguintes:</p> <p>71— Vendas e prestações e de serviços;</p> <p>72 — Impostos e taxas;</p> <p>73 — Proveitos suplementares;</p> <p>74 — Transferências e subsídios correntes obtidos;</p> <p>75 — Trabalhos para a própria entidade;</p> <p>76 — Outros proveitos e ganhos operacionais;</p> <p>78 — Proveitos e ganhos financeiros;</p> <p>79 — Proveitos e ganhos extraordinários.</p>

²⁵ Ou seja, que o aumento dos activos líquidos associados a esses influxos (réditos ou rendimentos) e que a redução no património líquido associado a esses exfluxos (gastos) deverão ambos resultar da actividade principal (ou ordinária) da entidade.

IPSAS 1	POCP
CONCEITO DE CUSTO / GASTO E INFORMAÇÃO MÍNIMA OBRIGATÓRIA	
<p>Um custo ou gasto (<i>expense</i>) é reconhecido na demonstração dos resultados quando tenha surgido um exfluxo/ diminuição nos benefícios económicos futuros ou potenciais serviços durante o período e que desses exfluxos resulte a diminuição no activo líquido/ fundos próprios que não decorra de distribuições aos proprietários/ detentores da entidade²³.</p> <p>A informação mínima obrigatória sobre gastos/ perdas a apresentar na DR é a seguinte (§102):</p> <p>(b) Gastos de Financiamento;</p> <p>(d) Perda antes de impostos reconhecida através da alienação de Activos ou liquidação de Passivos atribuíveis a operações descontinuadas.</p>	<p>Os Custos e perdas (classe 6): os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem (princípio do acréscimo).</p> <p>No POCP não é definida a informação mínima obrigatória, sendo as divisões da classe 6 as seguintes:</p> <p>61— Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas;</p> <p>62— Fornecimentos e serviços externos;</p> <p>63 — Transferências correntes concedidas e prestações sociais;</p> <p>64 — Custos com o pessoal;</p> <p>65— Outros custos e perdas operacionais;</p> <p>66 — Amortizações do exercício;</p> <p>67 — Provisões do exercício;</p> <p>68— Custos e perdas financeiros;</p> <p>69— Custos e perdas extraordinários.</p>

IPSAS 1	POCP
APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	
<p>A IPSAS 1 não exige, nem proíbe a apresentação dos seguintes itens na face da Demonstração dos Resultados (§IN19):</p> <p>(a) Resultados operacionais;</p> <p>(b) Resultados correntes; e</p> <p>(c) Resultados extraordinários.²⁶</p> <p>Os resultados extraordinários são constituídos por ganhos ou perdas que decorrem de eventos ou transacções claramente distintos das actividades correntes da entidade, que não se espera que ocorram frequente ou regularmente e que ficam fora do controlo ou influência da entidade.</p>	<p>De acordo com o POCP, os resultados devem ser classificados em operacionais, financeiros e extraordinários.</p> <p>Os resultados correntes (de utilização facultativa), decorrem da agregação dos operacionais e financeiros.</p> <p>No POCP os resultados extraordinários assumem o mesmo significado que nas IPSAS, sendo todavia de apresentação obrigatória, em virtude do código de contas, da forma de apuramento dos resultados e face à estrutura obrigatória da DR.</p>
AGREGAÇÃO	
<p>Sempre que seja relevante para a compreensão do desempenho financeiro da entidade, deverão ser apresentadas na face da DR, linhas de itens adicionais, cabeçalhos e sub-totais.</p>	<p>Para efeitos da prestação de contas, a estrutura da DRN no POCP é vinculativa, pelo que estão normalizados os níveis de agregação e identificação.</p>
REFERENCIAÇÃO CRUZADA COM AS NOTAS	
<p>Deverá ser incluída uma coluna adicional que permita fazer a referenciação cruzada de cada item do Balanço com as Notas.</p>	<p>Poderá ser explicitada, quando se justifique, a ligação entre os elementos das demonstrações financeiras e as notas anexas que a eles se associem.</p>
COMPARAÇÃO COM O ORÇAMENTO	
<p>Nos casos em que as entidades preparam a DR na mesma base contabilística do orçamento e divulgam publicamente os valores dos orçamentos aprovados, são encorajadas a apresentar os comparativos ao orçamento como coluna adicional na DR.</p>	<p>O POCP não contempla a possibilidade de existir a mesma base contabilística para a DR e Orçamento, os quais são preparados em base de acréscimo e de caixa, respectivamente. Esse facto inviabiliza qualquer comparabilidade directa entre as DF da contabilidade patrimonial e orçamental.</p>

Fontes: IFAC (2011), NAO (2010), Decreto-Lei 232/1997 e Decreto-Lei n.º 410/1989.

²⁶ De acordo com as IPSAS, os resultados extraordinários respeitam à actividade não corrente da entidade. Na última revisão da IPSAS 1, o IPSASB manteve a divulgação dos itens extraordinários, por julgar que tal é consistente com os objectivos e características qualitativas do reporte financeiro.

1.2.4 Estrutura e conteúdo da Demonstração de Alterações no Capital Próprio

O POCP não faz referência explícita a uma Demonstração de Alterações nos Capitais Próprios (DACP), referindo todavia nas Notas ao Balanço e Demonstração dos Resultados (NBDR), no ponto 8.2.32, a necessidade de “*Explicitação e justificação dos movimentos ocorridos no exercício de cada uma das contas da classe 5 — «Fundo patrimonial», constantes do balanço.*”

Recordamos que de acordo com o POCP, a classe 5 – “Fundo Patrimonial” é composta pelos seguintes itens:

- Património;
- Ajustamentos de partes de capital em empresas;
- Reservas de reavaliação;
- Reservas:
 - Reservas legais;
 - Reservas estatutárias
 - Reservas contratuais
 - Reservas livres
 - Subsídios²⁷
 - Doações
 - Reservas decorrentes da transferência de activos
- Resultados transitados²⁸.

Apesar de não ser o propósito deste trabalho, entende-se importante referir a utilidade para os utilizadores das DF da preparação de uma Demonstração de Alterações nos Fundos Próprios²⁹ em moldes consistentes com os referidos na IPSAS 1. Isto porque, com base nas alterações nos fundos próprios de dois períodos de reporte sucessivos, é possível efectuar a análise pormenorizada das alterações no património líquido da entidade, evidenciando os aumentos e diminuições que cada componente registou no

²⁷ Que não se destinem a investimentos amortizáveis, nem a exploração.

²⁸ “Excepcionalmente, esta conta também poderá registar regularizações não frequentes e de grande significado que devam afectar, positiva ou negativamente, os fundos próprios, e não o resultado do exercício” (Decreto-Lei 232/1997).

²⁹ Foi adoptada a terminologia “Fundos Próprios” do POCP, correspondente ao total da classe 5 Fundo patrimonial.

período. Globalmente é possível verificar o aumento ou diminuição do património líquido da entidade nesse período. De acordo com a IPSAS 1 (§118-125), são resumidas na Tabela 5 a estrutura e características da informação a apresentar na Demonstração de Alterações no Capital Próprio (DACP).

Tabela 5 – Demonstração de Alterações no Capital Próprio de acordo com a IPSAS 1

<i>ESTRUTURA E CARACTERÍSTICAS GENÉRICAS</i>
<p>Na face da DACP deverá ser apresentada:</p> <p>(a) o lucro ou prejuízo do período;</p> <p>(b) cada item de rendimento ou gasto do período que, conforme exigido por outra IPSAS, deva ser reconhecido directamente nos Activos Líquidos/Capital Próprio e o total desses itens;</p> <p>(c) o total dos rendimentos e gastos do período (calculado como soma de (a) e (b)), mostrando separadamente o total dos montantes atribuíveis à entidade que controla ou a interesses minoritários;</p> <p>(d) para cada componente do capital próprio divulgado separadamente, os efeitos das alterações nas políticas contabilísticas e correcções de erros reconhecidos de acordo com a IPSAS 3 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.³⁰</p> <p>A entidade deve divulgar as alterações no Capital Próprio entre duas datas de reporte de modo a evidenciar o aumento ou diminuição no Capital Próprio durante o período (§120).</p>
<i>DIVULGAÇÕES NA FACE DA DACP OU NOTAS</i>
<p>Quando não for viável a apresentação na face da DACP, deverão ser divulgadas nas Notas:</p> <p>(a) as transacções com detentores³¹ de capital próprio agindo nessa qualidade, mostrando separadamente as distribuições que lhes foram efectuadas;</p> <p>(b) os valores de balanço dos lucros/ prejuízos acumulados no início do período e à data de balanço e as variações do período;</p> <p>(c) na medida em que cada componente do capital próprio é divulgada separadamente, uma reconciliação entre o saldo de cada um dos seus componentes no início e no fim do período, evidenciando separadamente cada variação.</p>

³⁰ Tem impacto na divulgação do conteúdo da conta 59 Resultados Transitados.

³¹ As contribuições de e para os detentores do capital próprio, incluem transferências entre duas entidades dentro da entidade económica (por exemplo, uma transferência de uma tutela governativa, agindo nessa qualidade, para um departamento ou entidade que controla) que lhes confere direitos sobre o património líquido dessa entidade.

1.2.5 Estrutura e conteúdo da Demonstração de Fluxos de Caixa

A IPSAS 1 (§126) refere que a informação acerca dos fluxos de caixa proporciona aos utilizadores das DF uma base para compreender:

- (a) a capacidade da entidade para gerar caixa e equivalentes de caixa; e
- (b) a necessidade de liquidez da entidade (a forma como são utilizados esses meios líquidos).

A mesma norma estabelece também a obrigatoriedade da sua apresentação e os objectivos genéricos, remetendo para a IPSAS 2 (2010) *Cash Flow Statements*³², a definição dos requisitos de apresentação e respectivas divulgações.

Há que referir que a Demonstração de Fluxos de Caixa das IPSAS não é todavia comparável com o Mapa de Fluxos de Caixa do POCP (Mapa 7.3), uma vez que se baseia na contabilidade patrimonial / financeira, enquanto o mapa de fluxos é produzido a partir das contas da contabilidade orçamental, integrando o conjunto de mapas que no POCP asseguram a prestação de contas na vertente orçamental³³.

De acordo com a IPSAS 2, esta DF que integra o conjunto das DF preparadas em base de acréscimo, identifica as fontes dos fluxos de caixa gerados (das actividades operacionais, de investimento e de financiamento), os itens onde foram consumidos durante o período e o saldo de caixa na data de reporte, sendo um meio de informação útil para efeitos de *accountability* e tomada de decisão.

O Mapa de Fluxos de Caixa (MFC), elaborado de acordo com o POCP, permite evidenciar os montantes relativos a todos os pagamentos e recebimentos ocorridos num determinado período e que encontram correspondência na execução orçamental da Despesa e da Receita apresentada nos Mapas 7.1 e 7.2, respectivamente, devendo essas receitas e despesas serem desagregadas conforme consta no orçamento.

Simultaneamente, o MFC apresenta as restantes operações com reflexos na tesouraria da entidade (designadas por extra-orçamentais ou de tesouraria), as quais não traduzem efectivas disponibilidades financeiras ao seu dispor e como tal não são geralmente

³² Não contemplada neste trabalho por estar fora do âmbito da IPSAS 1 e 24.

³³ Vide secção 1.3 referente ao *accountability* orçamental.

mobilizáveis para a prossecução da sua missão. É o caso, nomeadamente, das importâncias retidas e entregues ao Estado e/ou outras entidades (i.e., cauções de fornecedores, impostos retidos referentes ao Pessoal e outras importâncias consignadas).

Na medida em que o MFC parte do saldo global de disponibilidades no final do período anterior (“Saldo da gerência anterior”) e apresenta separada e detalhadamente os movimentos ocorridos durante o período (os provenientes da execução orçamental e os extra-orçamentais), permite aos utilizadores das DF a análise e compreensão da real liquidez da entidade com respeito à interpretação do saldo global que transita para o período seguinte (“Saldo para a gerência seguinte”), o qual encontra correspondência no saldo de “Disponibilidades” apresentado no Balanço na mesma data de reporte. Esta situação não se verifica, a título excepcional, com respeito a eventuais movimentos de tesouraria efectuados durante o período complementar, os quais deverão ser evidenciados separadamente nos Anexos e conciliados, de acordo com as Instruções da extinta CNCAP relativas ao período complementar.

Para além das diferenças anteriormente referidas entre os dois modelos de MFC, nomeadamente as que decorrem do subsistema contabilístico subjacente à sua preparação em ambos os normativos em confronto, o modelo de MFC do POCP afasta-se do modelo das IPSAS por não permitir avaliar a necessidade de liquidez da entidade quanto à forma como são utilizados esses meios líquidos, uma vez que não distingue entre os fluxos provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Conforme é observado por Cohen (2011), tratam-se de facto de duas DF que apresentam estruturas, conteúdos e âmbitos diferentes, pelo que são complementares, não se substituindo na sua finalidade.

De acordo com a IPSAS 24 *Presentation of Budget Information in Financial Statements* (2006: §47b), sempre que adoptada outra base de orçamentação diversa da base de acréscimo para o orçamento (i.e., base de caixa), é requerida uma reconciliação dos fluxos de caixa líquidos gerados das actividades operacionais, das actividades de investimento e de financiamento.

Nessa medida, conclui-se que em caso de convergência para as IPSAS, no pressuposto de que se manterá a base de acréscimo para a contabilidade patrimonial, deverá ser adicionalmente apresentada uma Demonstração de Fluxos de Caixa nos termos requeridos pela IPSAS 2, por forma a permitir comparabilidade com as DF preparadas em base de acréscimo.

1.2.6 Estrutura e conteúdo das Notas às Demonstrações Financeiras

Com respeito à estrutura e características da informação a apresentar nas Notas às Demonstrações Financeiras foram identificadas as seguintes características agregadoras face aos requisitos exigidos por cada um dos normativos em estudo e que se encontram resumidos na Tabela 6:

- i. Estrutura e características genéricas;
- ii. Referenciação cruzada com as restantes Demonstrações Financeiras;
- iii. Ordem de apresentação das Notas.

Tabela 6 – Comparação entre os requisitos da IPSAS 1 e do POCP – Notas às Demonstrações Financeiras

IPSAS 1	POCP
<i>ESTRUTURA E CARACTERÍSTICAS GENÉRICAS</i>	
<p>Deverão ser apresentadas nas Notas:</p> <p>A informação acerca das bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas específicas aplicadas de acordo com as IPSAS (§132-139);</p> <p>A informação requerida pelas IPSAS que não foi apresentada na face do Balanço, da Demonstração dos Resultados, da Demonstração de Alterações no Capital Próprio ou Demonstração de Fluxos de Caixa;</p> <p>A informação adicional que não foi apresentada na face do Balanço, na Demonstração dos Resultados, na Demonstração de Alterações nos Activos Líquidos/ Capital Próprio ou na Demonstração de Fluxos de Caixa, mas considerada relevante para a sua compreensão.</p>	<p>Deverão ser apresentados nos Anexos, as Notas ao balanço e à demonstração dos resultados.</p> <p>No POCP são exigidas notas detalhadas para informações adicionais às DF (notas 8.2.1 a 8.2.38), contemplando mapas adicionais para os Activos, Passivos e Fundos Próprios.</p>
<i>REFERENCIAÇÃO CRUZADA COM AS RESTANTES DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS</i>	
<p>Devem ser efectuadas referências cruzadas para cada item no Balanço, na Demonstração dos Resultados, na Demonstração de Alterações no Capital Próprio ou Demonstração de Fluxos de Caixa, com a respectiva informação mencionada nas Notas.</p>	<p>Poderá ser explicitada, quando se justifique, a ligação entre os elementos das demonstrações financeiras e as notas anexas que a eles se associem.</p>
<i>ORDEM DE APRESENTAÇÃO DAS NOTAS</i>	
<p>As Notas devem ser apresentadas de uma forma sistemática, pela seguinte ordem:</p> <p>(a) uma afirmação de conformidade com as IPSAS (IPSAS 1, §28);</p>	<p>No Anexo do POCP, as Notas ao balanço e à demonstração dos resultados são apresentadas segundo regras gerais e uma ordem pré-definida, devendo ser sempre utilizado o número de ordem</p>

IPSAS 1	POCP
<p>(b) uma síntese das principais políticas contabilísticas aplicadas (IPSAS 1, §132);</p> <p>(c) informação de suporte aos itens apresentados na face do Balanço, na Demonstração dos Resultados, na Demonstração de Alterações no Capital Próprio ou na Demonstração de Fluxos de Caixa, na ordem em que cada Demonstração e cada linha de item é apresentada, e</p> <p>(d) outras divulgações, incluindo:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) passivos contingentes (cf. IPSAS 19 Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes), e compromissos contratuais não reconhecidos; e (ii) divulgações não-financeiras, e.g. o risco financeiro da entidade, os objectivos e políticas da gestão (cf. IPSAS 30 Instrumentos Financeiros: Divulgações). 	<p>estabelecido.</p> <p>A declaração de conformidade ou não conformidade com os princípios e políticas contabilísticas é requerida e deverá ser fundamentada a não conformidade/ derrogação.</p> <p>Em muitas das notas previstas, apresentam-se quadros com vista a completar a divulgação da informação pretendida.</p> <p><i>“Deverá incluir-se na nota referenciada no final de cada parte do anexo a informação que, embora não prevista expressamente, se considere necessária para a compreensão das demonstrações apresentadas, de forma que as mesmas possam reflectir adequadamente a situação económica e financeira da entidade, o resultado das suas operações e a execução do respectivo orçamento.”</i> (ponto 2.4 do Decreto-Lei 232/1997)</p> <p>As divulgações de índole não-financeira gestonária são inexistentes no POCP conforme anteriormente referido.</p>

Fontes: IFAC (2011), NAO (2010) e Decreto-Lei 232/1997.

1.3 Vertente orçamental – IPSAS 24 versus POCP

Nesta secção o estudo comparativo recaiu sobre a vertente orçamental dos normativos IPSAS 24 e POCP.

Com respeito à **estrutura, conteúdo da informação e documentos de *accountability* orçamental** foram identificadas as seguintes características agregadoras face aos requisitos exigidos por cada um dos normativos em estudo e que se encontram resumidos na Tabela 7:

- i. Base contabilística;
- ii. Sistemas contabilísticos das operações orçamentais e patrimoniais;
- iii. Demonstração de execução orçamental;
- iv. Análise da execução orçamental;
- v. Alterações orçamentais;
- vi. Divulgações sobre pressupostos orçamentais, periodicidade e perímetro orçamental;
- vii. Reconciliação entre a execução orçamental e os valores apresentados nas DF (contabilidade patrimonial);
- viii. Orçamentos plurianuais.

Tabela 7 – Comparação entre os requisitos da IPSAS 24 e do POCP

IPSAS 24	POCP
<i>BASE CONTABILÍSTICA</i>	
<p>A base contabilística subjacente à IPSAS 24 é a base de acréscimo, quer para a contabilidade patrimonial/financeira, quer para a contabilidade orçamental, pelo que esta abordagem não é comparável com a do POCP.</p>	<p>A base contabilística subjacente à contabilidade orçamental no POCP é a base de caixa modificada, a qual é distinta da base utilizada para preparação das DF na vertente patrimonial (Balanço e Demonstração dos Resultados. Esta abordagem não é comparável com a IPSAS 24.</p>
<i>SISTEMAS CONTABILÍSTICOS DAS OPERAÇÕES ORÇAMENTAIS E PATRIMONIAIS</i>	
<p>A IPSAS 24 pressupõe-se o mesmo sistema de classificação contabilística para as operações patrimoniais e orçamentais.</p>	<p>O POCP prevê a classe 0 do plano contabilístico, para o registo das operações orçamentais (internas à entidade). A articulação entre a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial é efectuada através da classe 0 e da conta de terceiros 25— Devedores e Credores pela execução do orçamento. As restantes classes do Plano são destinadas à contabilidade patrimonial, à excepção da classe 9 que deverá ser usada para registo da contabilidade analítica.</p> <p>As contas 0 da contabilidade orçamental e 25 da contabilidade patrimonial são desagregadas por classificação económica. O classificador económico das receitas e despesas públicas é utilizado para permitir, nomeadamente, a consolidação da informação orçamental do SPA.</p>
<i>DEMONSTRAÇÃO DE EXECUÇÃO ORÇAMENTAL</i>	
<p>Execução Orçamental: de acordo com a IPSAS 24, pressupõe sempre a mesma base contabilística para todas as DF.</p>	<p>Execução Orçamental: de acordo com o POCP, o pressuposto da adopção da mesma base contabilística para todas as DF não é aplicável, pelo que a apresentação da execução orçamental é efectuada em mapas separados.</p>

IPSAS 24	POCP
<p>Demonstração de Execução Orçamental: deve ser apresentada uma comparação entre os valores orçamentados pela entidade e sobre cuja execução é responsável publicamente, com os montantes efectivamente executados.</p> <p>Essa apresentação é feita num anexo separado ou em colunas adicionais às demonstrações financeiras apresentadas de acordo com as IPSAS.</p> <p>A <u>comparação</u> entre os valores orçamentados e executados deve ser apresentada separadamente, considerando os níveis de controlo e supervisão legalmente previstos quanto:</p> <p>(a) aos valores do orçamento inicial e final;</p> <p>(b) aos valores executados serem comparáveis com os orçamentados.</p>	<p>Os mapas orçamentais requeridos são:</p> <p>Mapa 7.1 — Controlo orçamental da Despesa: tem como finalidade permitir o controlo da execução orçamental da despesa durante o exercício.</p> <p>A <u>comparabilidade</u> para efeitos de execução da despesa, é assegurada pelo mesmo nível de desagregação entre as rubricas orçamentadas (dotações finais ou corrigidas), os compromissos (obrigações) assumidos e a correspondente execução (pagamentos efectuados).</p> <p>É apresentado o indicador “Grau de execução orçamental das Despesas”, em percentagem de realização das despesas totais em relação ao orçamento corrigido.</p> <p>Mapa 7.2 — Controlo orçamental da Receita: tem como finalidade permitir o controlo da execução orçamental da receita durante o exercício.</p> <p>A <u>comparabilidade</u> para efeitos de execução da receita é assegurada pelo mesmo nível de desagregação entre as rubricas de previsões (dotações finais ou corrigidas), as Receitas liquidadas (direitos) e a correspondente execução (Receitas cobradas líquidas).</p> <p>É apresentado o indicador “Grau de execução orçamental das Receitas”, em percentagem de realização das Receitas cobradas líquidas em relação às previsões corrigidas.</p> <p>Mapa 7.3 — Fluxos de caixa: permite evidenciar as importâncias relativas a todos os recebimentos e pagamentos ocorridos no exercício, quer se reportem à execução orçamental, quer a operações de tesouraria (extra-orçamentais).</p> <p>As receitas e as despesas orçamentais serão desagregadas de acordo com a discriminação constante do orçamento.</p>

IPSAS 24	POCP
ANÁLISE DA EXECUÇÃO ORÇAMENTAL	
<p>Deve ser apresentada e divulgada nas Notas uma explicação das diferenças materialmente relevantes entre o orçamentado e executado, excepto quando tenham sido efectuada noutro documento público emitido em conjunto com as DF e tenha sido efectuada a referenciação cruzada entre esses documentos e as Notas (§14 (c)).</p>	<p>Nas “Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução”, é referido que “<i>deverá incluir-se no final de cada parte do anexo a informação que, embora não prevista expressamente, se considere necessária para a compreensão (...) da execução do respectivo orçamento</i>”. (ponto 2.4 do Decreto-Lei 232/1997)³⁴</p>
ALTERAÇÕES ORÇAMENTAIS	
<p>Deverá ser apresentada nas Notas uma explicação das alterações orçamentais entre o orçamento inicial e final, ou incluída noutro relatório preparado anteriormente, em simultâneo ou em conjunto com as DF, contemplando a referenciação cruzada entre esse relatório e as Notas.</p> <p>A explicação das alterações orçamentais deve incluir, nomeadamente, se as mesmas <u>resultaram de realocações dentro dos valores globalmente aprovados ou em consequência de outros factores</u>, tais como, alterações significativas aos pressupostos orçamentais, incluindo alterações na política governativa.</p>	<p>As alterações orçamentais são apresentadas em mapas separados:</p> <p>Mapa 8.3.1 e 8.3.2 — Alterações orçamentais da Despesa e da Receita: os dois mapas têm por finalidade evidenciar as modificações ao orçamento inicial (aprovado) de Despesa/Receita, ocorridas durante o exercício.</p> <p>Tipos de alterações orçamentais da Despesa:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Transferências de verbas entre rubricas (reforços e anulações); ▪ Créditos especiais; ▪ Modificações na redacção da rubrica; ▪ Reposições abatidas aos pagamentos. <p>Tipos de alterações orçamentais da Receita:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Créditos especiais; ▪ Reforços; ▪ Anulações. <p>A <u>comparabilidade</u> entre as alterações às dotações iniciais e finais de Despesa e Receita é assegurada pelo mesmo nível de desagregação das rubricas de dotações iniciais e de dotações finais, para os respectivos agrupamentos.</p>

³⁴ Não é previsto nas Notas a apresentação de um relatório de execução orçamental. Esse documento está contemplado na lista de documentos de reporte obrigatório à DGO, com periodicidade trimestral.

IPSAS 24	POCP
<i>DIVULGAÇÕES SOBRE PRESSUPOSTOS ORÇAMENTAIS, PERIODICIDADE E PERÍMETRO ORÇAMENTAL</i>	
<p>Deve ser apresentada e divulgado nas Notas:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ uma explicação dos pressupostos de orçamentação e a base contabilística adoptada no orçamento aprovado; ▪ qual o período orçamental relevante; ▪ qual/quais entidade(s) fazem parte do perímetro do orçamento aprovado. As IPSAS requerem que as entidades preparem e apresentem as DF que consolidam todos os recursos controlados por uma entidade. 	<p>Os pressupostos de orçamentação são explicitados no POCP “...a execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos (nomeadamente com efeitos em anos subsequentes)”. (Introdução do Decreto-Lei)</p> <p>As Notas 7.1 e 7.2 referem que o período orçamental relevante é o “exercício” das DF.</p> <p>Não é expressamente previsto o perímetro do orçamento, sendo previsto no ponto referente à caracterização da entidade 8.1.1, “<i>Identificação, a designação, endereço, código de classificação orgânica, tutela (s), regime financeiro e outros elementos de identificação.</i> Todavia, no Princípio da entidade contabilística é referido que poderão ser criadas subentidades contabilísticas.</p>
<i>RECONCILIAÇÃO ENTRE A EXECUÇÃO ORÇAMENTAL E VALORES APRESENTADOS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS</i>	
<p>Sempre que o Orçamento e as DF não forem preparados em bases comparáveis, todas as comparações deverão ser apresentadas na base contabilística do orçamento aprovado (§31).</p> <p>A IPSAS 24 requer a apresentação de uma reconciliação designada por “<i>Statement of Comparison of Budget and Actual Amounts</i>”. Essa reconciliação deve ser divulgada na face da Demonstração de Execução Orçamental ou nas Notas.</p> <p>A reconciliação deve identificar separadamente quais as diferenças relativamente à óptica, periodicidade e diferenças da entidade, com respeito ao seguinte:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ sempre que a base do acréscimo for adoptada para o orçamento: o total dos 	<p>Esta reconciliação não é requerida pelo POCP.</p>

IPSAS 24	POCP
<p>réditos, dos gastos e dos fluxos de caixa líquidos gerados das actividades operacionais, das actividades de investimento e de financiamento (§47a);</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ sempre que adoptada outra base de orçamentação diversa da base de acréscimo para o orçamento (i.e., base de caixa): os fluxos de caixa líquidos gerados das actividades operacionais, das actividades de investimento e de financiamento (§47b). <p>Nota: não é exigida a divulgação de informação comparativa com o período anterior de acordo com os requisitos da IPSAS 24 <i>Apresentação da Informação Orçamental nas Demonstrações Financeiras</i>.</p>	
ORÇAMENTOS PLURIANUAIS	
<p>Orçamentos plurianuais: sempre que sejam previstos orçamentos plurianuais, as entidades são encorajadas a prestar informação adicional nas Notas acerca do orçamento e verbas executadas no orçamento do período (§37-38).</p>	<p>Programas plurianuais: o registo de compromissos com efeitos em anos futuros foi contemplado nas contas de classe 0, desagregando os primeiros três anos e incluindo numa conta residual os valores respeitantes ao 4.º ano e anos seguintes, especialmente para acolher o registo de programas de investimento de que são exemplo o PIDDAC.</p>

1.4 Análise crítica

Quanto à vertente financeira/ patrimonial, com base na análise comparativa efectuada aos normativos IPSAS e POCP na perspectiva da *accountability*, constata-se que o normativo internacional se apresenta mais completo e conceptualmente melhor estruturado, indo ao encontro de conceitos, princípios e práticas contabilísticas já consagradas, pelo que as DF preparadas nessa base conferem maior utilidade aos utilizadores das Demonstrações Financeiras, por oposição ao POCP.

Esta análise tem como suporte teórico a abordagem de Lüder e Jones (2003), segundo a qual deve ser dada preferência aos sistemas contabilísticos que preconizam a integração num único sistema das vertentes orçamental e financeira/patrimonial, como é o caso de Portugal, conjugando esta perspectiva com a visão de autores como Stuclyff (2003), Martí (2006), Yamamoto (2006) e Sterck (2007) que evidenciam a superioridade das IPSAS.

Tal como salientado por Jesus (2010), a adopção das IPSAS apresenta vantagens e desvantagens, entre as quais se destaca:

Vantagens

- Obtenção de informação financeira de qualidade a nível do sector público, orientada tanto para utilizadores externos como internos, permitindo aumentar a disciplina financeira e prevenir a corrupção e práticas de má gestão;
- Ajuda aos utilizadores das demonstrações financeiras divulgadas pelas entidades do sector público, no que se relaciona com a transparência financeira – consistência das práticas contabilísticas, tanto dentro de determinado país, de período para período, como entre países dentro de um mesmo período.

Desvantagens

- As IPSAS baseiam-se nas práticas e normas emergentes do contexto anglo-saxónico, não atendendo à realidade específica de outras economias e de outros sistemas políticos;

- Estão orientadas quase exclusivamente para o relato financeiro, negligenciando os sistemas de controlo específico das organizações públicas, que incluem os sistemas orçamentais e de auditoria.

Em resumo, apresenta-se uma síntese dos pontos fortes e fracos resultantes daquela análise numa perspectiva genérica.

Análise Genérica – síntese de pontos fortes e fracos

IPSAS – Pontos fortes:

- Opcional: DR por Funções ou Actividades (no Anexo);
- Previstas outras informações a divulgar (outros documentos de *accountability*);
- Os itens e níveis de agregação nas DF são passíveis de serem adaptados em função da relevância e utilidade;
- Definidas as regras para preparação e apresentação de Demonstrações Financeiras Consolidadas;
- Estrutura conceptual definida (é equivalente à do IASB);
- Características qualitativas próprias definidas;
- Princípios contabilísticos são assumidos como características qualitativas do reporte financeiro, não sendo contemplados expressamente no *Appendix A* (ou indirectamente ao longo do normativo) todos os que são enunciados no POCP, como é o caso dos princípios de entidade contabilística e de custo histórico;
- Definições e principais conceitos são contemplados;
- Identificação: requisitos exaustivos;
- Apresentação prevê referência cruzada para as Notas;
- Prazo para reporte: 6 meses após a data de reporte.

IPSAS – Pontos fracos:

- Não apresenta uma abordagem clara nos casos em que exista coexistência da contabilidade patrimonial (base de acréscimo) com a contabilidade orçamental (base de caixa);
- Não prevista a Demonstração de Fluxos de Caixa (da contabilidade orçamental), permitindo distinguir entre operações orçamentais e extra-orçamentais;
- Não fazem referência a quaisquer documentos previsionais ou informação prospectiva, mas apenas a documentos que traduzem o desempenho passado;
- O princípio da não-compensação (*offsetting*) embora previsto na IPSAS 1 relativamente à não compensação entre Activos e Passivos (Balanço) e entre Rendimentos e Gastos (DR), não é porém referido na IPSAS 24 *Presentation of Budget Information in Financial Statements* nem na *Cash Basis IPSAS*, relativamente às Receitas e Despesas (Demonstração da Execução Orçamental).

POCP – Pontos fortes:

- As duas bases contabilísticas subsistem no mesmo sistema com carácter obrigatório;
- Princípios contabilísticos enumerados abrangem a contabilidade patrimonial e contabilidade orçamental.

POCP – Pontos fracos:

- Não prevista a Demonstração de Fluxos de Caixa (na óptica patrimonial), permitindo analisar a forma como são utilizados os meios líquidos (fluxos provenientes das actividades operacionais, de investimento e de financiamento);
- Não prevista a Demonstração de Alterações no Capital Próprio;
- Não prevista a DR por Funções ou Actividades;
- A estrutura das DF é rígida e vinculativa, estando normalizados, a apresentação, os níveis de agregação e os itens a contemplar;

- Não há obrigatoriedade em efectuar a referenciação cruzada entre DF e Notas/ Anexos;
- Não faz referência a outros documentos de accountability (i.e., Relatório de Gestão, Mapa situação financeira)³⁵;
- Omisso quanto à preparação e apresentação de Demonstrações Financeiras Consolidadas;
- Faz remissão para normas já revogadas (POC);
- Não definida uma estrutura conceptual;
- Características qualitativas não definidas;
- Não são contemplados os seguintes princípios contabilísticos: Compreensibilidade, Fiabilidade, Neutralidade, Tempestividade e da Substância sobre a forma³⁶;
- Definições não sistematizadas / dispersas/ inexistentes;
- Identificação: requisitos de identificação incompletos;
- Apresentação sem referenciação cruzada para as Notas;
- Prazo para o reporte: não definido.

De notar que relativamente ao SP português, os prazos legais para a prestação de contas anuais são definidos pelo Tribunal de Contas³⁷ sendo, em regra, de quatro meses após a data de reporte.

Relativamente às particularidades das principais Demonstrações Financeiras, é apresentada uma síntese dos pontos fortes e fracos completando assim a análise comparativa na vertente financeira/ patrimonial.

³⁵ Complementarmente ao POCP, estão implementados outros mecanismos e procedimentos de reporte, abrangendo a vertente patrimonial, orçamental e informação previsional (DGO):
Tribunal de Contas: Instrução n.º 1/2004 de 14 de Fevereiro, com as instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e planos sectoriais;

DGO: elementos de prestação de contas anuais e outros de reporte periódico sobretudo relativos à execução orçamental.

³⁶ Apesar de este último estar implicitamente considerado nas Notas Explicativas às Imobilizações Corpóreas – conta 42, no que diz respeito aos bens em regime de locação financeira.

³⁷ Nos termos do ponto 4. do Artigo 52.º da Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, em geral, as contas são remetidas ao TC até 30 de Abril do ano seguinte àquele a que respeitam.

Vertente financeira/ patrimonial (Balanço, DRN e Notas) – síntese de pontos fortes e fracos

IPSAS 1 – Pontos fortes:

- Distinção entre Correntes e Não Correntes (de acordo com o ciclo operacional da entidade, salvo se mais fiável uma apresentação com base na liquidez);
- Os Bens de domínio público, caso sejam reconhecidos, devem cumprir os critérios dos activos fixos tangíveis;
- Despesas que não satisfaçam o critério dos activos devem ser contabilizadas como gastos e excluídas do Balanço;
- Os acréscimos e diferimentos integram os Activos e/ou Passivos de acordo com a sua natureza e classificação;
- São requeridas divulgações complementares de índole gestonária (i.e., risco financeiro, objectivos e políticas de gestão).

POCP – Pontos fracos:

- Distinção entre Médio e Longo prazo e Curto prazo (isto é, exclusivamente por ordem de exigibilidade ou liquidez);
- Os conceitos de Activo, Passivo e Fundos Próprios são omissos;
- Os “Bens de domínio público” podem fazer parte do activo imobilizado, mesmo que não cumpram os critérios de reconhecimento universais dos activos tangíveis;
- Alguns gastos (Despesas de Constituição e de Investigação e Desenvolvimento) são qualificados como activos intangíveis, mesmo que violem os critérios de reconhecimento universais para o seu reconhecimento;
- Contas de ordem apresentadas como contas correctoras de Activos e Passivos, separadamente;
- É possível contabilizar em Resultados Extraordinários ganhos ou perdas que respeitam à actividade / resultado operacional;

- Não prevê as divulgações nas Notas referentes a aspectos de índole não-financeira, i.e. políticas e objectivos da gestão.

Adicionalmente às questões específicas relativas à preparação e prestação das contas das entidades públicas há ainda que atender aos seguintes aspectos:

- Garantia de uma efectiva consistência entre o SNC (recentemente adoptado para o sector privado e que veio substituir o POC) e um novo sistema de normalização contabilística para o sector público administrativo (ainda em desenvolvimento...), sob pena de não se garantir efectiva comparabilidade e integração de todo o edifício normativo contabilístico nacional;
- A principal fonte normativa do SNC são as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), emitidas pelo IASB, conforme referido no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho que aprovou o SNC, transpondo para a legislação nacional o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 de 19 de Julho; este estabelece a adopção e a utilização, na Comunidade, das normas internacionais de contabilidade — *International Accounting Standards* (IAS), *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e interpretações conexas — *International Financial Reporting Interpretations Committee* (SIC/ IFRIC); e que
- As normas internacionais para o sector público (IPSAS) emitidas pelo IPSASB têm igualmente como referencial as NIC emitidas para o sector privado, com as devidas adaptações às especificidades do sector público, conforme se refere no prefácio.

Vertente orçamental (Informação e documentos de *accountability* orçamental) – síntese de pontos fortes e fracos

IPSAS 24 – Pontos fortes:

- Comparabilidade entre a contabilidade patrimonial e contabilidade orçamental (ambas em base de acréscimo);
- Possibilidade de apresentação integrada da informação de execução orçamental com o orçamento;
- É expressamente requerida informação quanto ao perímetro orçamental.

IPSAS 24 – Pontos fracos:

- Tem um alcance restrito, só sendo obrigatória para as entidades que divulgam publicamente os orçamentos aprovados ou alguns componentes destes (*Study 14*)³⁸;
- Não recomenda qual deverá ser a base contabilística aplicada, nem qual a forma de apresentação da informação orçamental (§21.1 do *Study 14*);
- Base contabilística única (base de acréscimo para a contabilidade patrimonial e contabilidade orçamental);
- Um único sistema de classificação contabilística para as operações patrimoniais e orçamentais;
- Não há obrigatoriedade de divulgação dos compromissos plurianuais;
- Não contempla a elaboração de instrumentos previsionais;
- É exigida uma DF adicional (reconciliação) sempre que o orçamento e a execução forem preparados em bases contabilísticas distintas.

³⁸ Guia do IPSASB para as entidades do sector público que pretendam efectuar a transição da base de caixa para a base de acréscimo (*Study 14 – Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities Third Edition - January 2011*).

POCP – Pontos fortes:

- Base contabilística dualista (coexistem as bases de acréscimo completa³⁹ e de caixa modificada);
- Coexistem dois sistemas de classificação contabilística distintos e articulados (contas da Classe 0 e Classe 25);
- Informação plurianual de carácter obrigatório (compromissos anos futuros).

POCP – Pontos fracos:

- Falta de comparabilidade / transparência entre as DF da contabilidade orçamental e patrimonial;
- Apresentação separada da informação de execução orçamental da Receita e Despesa;
- Não é expressamente previsto o perímetro orçamental;
- Não contempla a elaboração de instrumentos previsionais.

No que diz respeito à *accountability* orçamental, conclui-se que a IPSAS 24 trata principalmente das questões relativas à apresentação e divulgação da informação orçamental, não estabelecendo a base contabilística obrigatória para o reporte orçamental, apesar de se aplicar às entidades que aplicam a base de acréscimo na elaboração das DF.

Em contrapartida, a norma refere que sempre que as bases contabilísticas sejam distintas entre a contabilidade patrimonial e a contabilidade orçamental, a base de partida para efeitos de análise comparativa deverá ser sempre a do orçamento aprovado.

Na circunstância de o orçamento e a execução considerarem bases diferentes, a IPSAS 24 requer que seja efectuada uma demonstração adicional designada por “*Statement of Comparison of Budget and Actual Amounts*” de modo a permitir a comparabilidade entre os valores orçamentados (iniciais e finais) e a execução.

³⁹ Conforme evidenciado por Jesus (2010).

De acordo com o POCP, as DF da contabilidade patrimonial são preparadas em base de acréscimo completa, mas o orçamento e a execução orçamental são preparados na mesma base contabilística, isto é, em base de caixa. Nessa medida, de acordo com os requisitos da IPSAS 24, as comparações entre o orçamento inicial e final e a execução orçamental, a apresentar na DF *Statement of Comparison of Budget and Actual Amounts*, são consistentes com a base contabilística adoptada para o orçamento aprovado (§31).

Esta DF da IPSAS 24 tem objectivos e informação semelhantes à dos Mapas 7.1 Execução Orçamental da Despesa e Mapa 7.2 Execução Orçamental da Receita do POCP. Estes dois mapas e o Mapa de Fluxos de Caixa do POCP fazem parte dos mapas obrigatórios da contabilidade orçamental no POCP, cuja base de elaboração é consistente com a base do orçamento aprovado (base de caixa).

Assim, no que respeita à vertente orçamental, entende-se não ser vantajoso pôr em causa o normativo nacional em favor da adopção das IPSAS que, comparativamente, não possuem um grau de desenvolvimento técnico-conceptual capaz de responder à maior parte das necessidades da *accountability* orçamental, nomeadamente pelo facto de o POCP proporcionar informação mais detalhada e completa do que a IPSAS 24.

Síntese

Da análise comparativa efectuada e da síntese de pontos fortes e fracos entre os dois normativos é possível identificar inúmeras oportunidades de melhoria no normativo português em termos de ***accountability* patrimonial/ financeiro**. Conclui-se assim que nesta vertente, as IPSAS se apresentam como um referencial normativo viável a considerar no desenvolvimento do futuro sistema público de normalização contabilística.

Com respeito à ***accountability* na vertente orçamental**, a análise efectuada conduz a conclusões diferentes quanto ao referencial normativo de partida mais adequado para a

prestação de contas nesta vertente, dado o estado de desenvolvimento relativamente avançado das práticas contabilísticas e dos instrumentos de controlo orçamental previstos no POCP face às IPSAS, conforme referido por Jesus (2010), citando o estudo de Brusca *et al.* (2002), onde Portugal é enquadrado no conjunto dos países da União Europeia a 13, como um país cujo sistema contabilístico é considerado de desenvolvimento médio alto.

Se é certo que para efeitos de *accountability* orçamental, o POCP tem sido complementado por legislação e instruções emitidas pelos diversos órgãos de controlo do sector público administrativo (i.e., Tribunal de Contas e Direcção Geral do Orçamento) e que tal faz emergir a necessidade de sistematização e integração num único documento normativo, o POCP não parece estar ultrapassado face às IPSAS em virtude de possuir uma maior robustez conceptual ao nível orçamental, conforme síntese comparativa de pontos fortes e fracos anteriormente apresentada.

2. Proposta de uma Demonstração Financeira no âmbito de um novo SPNC

Após evidenciadas as principais diferenças entre as IPSAS e o POCP, orientadas para as questões de *accountability*, este capítulo contempla a proposta de uma Demonstração Financeira de reconciliação entre o Saldo Orçamental (SO) e o Resultado Económico (RE), no pressuposto de que é inevitável, tal como salientado na introdução, a adopção em Portugal, a prazo mais ou menos curto, de um novo Sistema de Normalização Contabilístico aplicável às entidades do sector público.

Neste pressuposto, independentemente do modelo adoptado, surge sempre a necessidade de avaliar as entidades públicas pelos seus *outputs* informativos na vertente orçamental e na vertente financeira/patrimonial, respectivamente o SO e o RE. Esses *outputs* são necessariamente distintos e materialmente relevantes, como se evidencia no próximo capítulo para uma população concreta – os Institutos Públicos abrangidos pelo POCP. Deste facto, sugere-se como essencial a integração no novo sistema contabilístico, de uma Demonstração Financeira que permita conhecer com transparência as diferenças entre aquelas duas realidades.

Inicia-se este capítulo por analisar estudos internacionais relevantes sobre as diferenças resultantes das duas ópticas contabilísticas, para, com suporte nos mesmos, apresentar então uma proposta para uma Demonstração Financeira que evidencia as diferenças entre as mesmas – SO *versus* RE.

2.1 Estudos sobre as diferenças entre a óptica orçamental e patrimonial

As bases contabilísticas referem-se ao conjunto de princípios contabilísticos que determinam quando os efeitos das transacções ou eventos devem ser reconhecidos por razões financeiras ou orçamentais. Assim, as diferenças entre as diversas bases contabilísticas devem-se principalmente ao momento em que é efectuado o reconhecimento, mas também às operações e elementos presentes nas DF (Montesinos, 2009).

Sob diferentes bases contabilísticas, os elementos de cada subsistema contabilístico são definidos de forma diferente. Nas tabelas seguidamente apresentadas (tabelas 8 e 9) é efectuado um resumo dos conceitos, medidas de avaliação e DF associadas à Base de Caixa (contabilidade orçamental) e à Base de Acréscimo (contabilidade patrimonial).

Tabela 8 – Base de Caixa e Contabilidade Orçamental

<i>Bases Contabilísticas</i>	<i>Contabilidade Orçamental</i>	
Base de Caixa	<i>Conceito</i>	A contabilidade em base de caixa é a base contabilística que reconhece as transacções ou outros eventos apenas quando os valores são recebidos ou pagos (IFAC, 2008: 926).
	<i>Medida de Avaliação</i>	Permite avaliar o saldo de Caixa ou resultado financeiro de um período, através da diferença entre Receitas cobradas e Despesas pagas.
Base de Caixa Modificada	<i>Conceito</i>	A contabilidade em base de caixa modificada reconhece as transacções e outros eventos em base de caixa ao longo do ano, mas também tem em consideração os valores por liquidar e/ou por cobrar no final do ano (IFAC PSC, 2000).
	<i>Medida de avaliação</i>	Permite avaliar os resultados de um período através da diferença entre Receitas cobradas e Despesas pagas e apurar os compromissos por pagar e/ou receita por cobrar no final do ano.

Fontes: Christiaens et al. (2010)

Tabela 9 – Base de Acréscimo e Contabilidade Patrimonial

<i>Bases Contabilísticas</i>	<i>Contabilidade Patrimonial</i>	
Base de Acréscimo Modificada	<i>Conceito</i>	Um sistema em base de acréscimo modificado, reconhece as transacções e outros eventos em base de acréscimo (i.e., quando ocorrem, independentemente do momento do seu pagamento/ recebimento), mas algumas classes de activos e passivos não são reconhecidos.
Base de Acréscimo Completa	<i>Conceito</i>	A contabilidade em base de acréscimo reconhece as transacções e outros eventos quando ocorrem, independentemente do momento do seu pagamento/ recebimento, pelo que são registados e reconhecidos nas DF dos períodos a que respeitam (IFAC, 2008: 32–3).
Base de Acréscimo Modificada e Base de Acréscimo Completa	<i>Medida de avaliação</i>	Permite avaliar o resultado económico de um período (Diferença entre Rendimentos e Gastos) e a posição financeira da entidade (activos, passivos e património líquido) à data de balanço.

Fontes: Christiaens *et al.* (2010)

A base de caixa tem sido tradicionalmente usada na contabilidade orçamental por diversos motivos. Por um lado, uma vez que as disponibilidades de caixa podem ser acompanhadas ao longo do ano, esta base contabilista permite um controlo das despesas efectivamente realizadas no ano corrente, por outro, permite um acompanhamento do total dos compromissos assumidos ou a assumir (base de caixa modificada) *versus* total das disponibilidades, contribuindo para a tomada de decisões ao nível orçamental e quanto a eventuais necessidades de financiamento de curto prazo (GAO, 2006).

Relativamente à base de acréscimo, de acordo com Montesinos (2009) e Alves (2006), as principais vantagens podem ser sintetizadas nos seguintes termos: permite responsabilizar a gestão por todos os recursos, tanto financeiros como económicos, bem como, pela gestão dos activos e passivos; possibilita uma visão de longo prazo, útil e essencial no processo de tomada de decisão, na avaliação do desempenho por via do conhecimento do custo total dos serviços prestados; permite ainda avaliar a dimensão dos activos líquidos gerados, importante numa perspectiva intergeracional (quando avaliada ao nível governamental).

A opção pelos sistemas dualistas que integram a contabilidade orçamental com a contabilidade financeira/patrimonial conforme acontece no POCP, baseados em diferentes critérios, pode gerar confusão na interpretação da informação produzida. Nesses sistemas, as demonstrações financeiras são habitualmente preparadas em base de caixa e em base de acréscimo, destinando-se a evidenciar realidades contabilísticas com objectivos distintos e simultaneamente complementares, conceptualmente situadas em pólos opostos (Montesinos, 2009).

Conforme evidenciado por Jesus (2010), no caso do sistema de contabilidade pública português, coexistem a base de acréscimo completa com a base de caixa modificada (cujas características conceptuais foram evidenciadas nas tabelas 8 e 9).

Em virtude das diferenças conceptuais entre os dois sistemas da Contabilidade Pública, alguns autores como Anessi-Pessina e Steccolini (2007), Montesinos (2009), Alves (2006) e Cohen (2011)⁴¹, têm procurado concluir sobre se se verificam diferenças materialmente relevantes entre os dois tipos de resultados produzidos (Saldo Orçamental e Resultado Económico) e se essas diferenças quantitativas poderão ser correlacionadas com as questões de ordem conceptual inerentes às duas bases contabilísticas.

No caso de Alves (2006), Anessi-Pessina e Steccolini (2007) e Montesinos (2009), foram identificadas, caracterizadas e decompostas as origens das diferenças

⁴¹ Relativamente a esta temática e aos estudos publicados pelos autores acima referidos, todos eles se cingem ao sector autárquico local/regional de Itália, Espanha, Grécia e Portugal, respectivamente, não se conhecendo outros estudos aplicados a outros sectores.

(ajustamentos) entre os dois resultados, após o que foram empiricamente avaliados quanto ao grau de importância e contribuição para a diferença global⁴².

De realçar também que o processo de reforma contabilística do sector público Europeu iniciado pela Comissão Europeia⁴³ para as instituições da UE, tem por base um esforço de modernização com vista a melhorar o seu funcionamento e a promover a *accountability* nos seus Estados-membros. A modernização do sistema contabilístico interno das instituições da UE é uma parte importante e decisiva de todo o processo de reforma, abrangendo a contabilidade financeira, o reporte financeiro e as contas consolidadas dos organismos que a integram (Biondi e Soverchia, 2011).

Segundo estes autores, apesar de actualmente cada país da UE dispor de autonomia quanto aos modelos contabilísticos governamentais que adoptam, é de prever uma maior necessidade de harmonização contabilística, dada a actual ênfase no controlo e redução do défice e da dívida pública dos seus Estados Membros. O acompanhamento do processo de reforma contabilística e das opções da Comissão Europeia ao nível da contabilidade governamental e do reporte financeiro, poderão revelar o rumo das directrizes contabilísticas que futuramente se poderão aplicar no sector público dos Estados Membros.

A referida reforma contabilística da União Europeia, implicou um processo de ajustamento e adaptação das IPSAS, bem como, a criação de algumas novas “regras” contabilísticas não contempladas naquele normativo⁴⁴, de que resultou o Regulamento Financeiro interno da UE (Biondi e Soverchia, 2011).

O novo sistema caracteriza-se por ser um modelo contabilístico dualista que integra a contabilidade em base de acréscimo ao nível patrimonial, com a base de caixa modificada para a despesa e a base de caixa para a receita, ao nível orçamental. Portanto, o modelo contabilístico introduzido pela Comissão Europeia é idêntico ao que

⁴² No Capítulo 3 são apresentados resumidamente os principais objectivos e conclusões dos estudos empíricos realizados por Anessi-Pessina e Steccolini (2007) e Montesinos (2009).

⁴³ O processo de reforma foi iniciado no final do século XX.

⁴⁴ Por exemplo, a norma contabilística N° 5 do Regulamento Financeiro que é referente ao pré-financiamento, uma das actividades específicas da UE.

tem vigorado em Portugal e noutros países da Europa Continental, conforme referido anteriormente.

A adopção de uma nova demonstração financeira que permita efectuar a reconciliação entre o Saldo Orçamental (com base no sistema orçamental) e o Resultado Económico (com base no sistema financeiro/patrimonial), está assim em linha com as boas práticas de *accountability* e os requisitos das IPSAS (i.e., IPSAS 24), verificando-se a sua inclusão nas prestações de contas de diversas organizações internacionais que se encontram no processo de convergência para as IPSAS, em particular, conforme referido anteriormente, os organismos, agências e instituições que integram a CE/UE, mas também, as Nações Unidas, a OCDE, o FMI, a NATO e o Banco Mundial (Montesinos, 2010; Wynne, 2008; Biondi e Soverchia, 2011).

No caso da União Europeia⁴⁵, o primeiro “esquema” de reconciliação preconizado para esta (nova) DF está presente desde 2004 integrando os PCGA (EC “*Accounting Framework*”). Entretanto esta DF de reconciliação evoluiu para um novo formato⁴⁶, o qual passou a integrar obrigatoriamente as Contas Anuais da União Europeia, a partir do exercício de 2009, conforme referido por Biondi e Soverchia (2011).

A evidência das diferenças conceptuais entre a contabilidade orçamental e a contabilidade financeira/ patrimonial está subjacente à proposta objecto deste trabalho, no sentido de sugerir a adopção de uma nova DF que permita reconciliar os valores actualmente apresentados em DF separadas (Mapas de Execução Orçamental e Demonstração dos Resultados por Natureza), as quais são preparadas segundo aquelas duas bases contabilísticas distintas e opostas.

O contexto de reforma do sistema público de normalização contabilística que se perspectiva é um momento oportuno para rever e actualizar os actuais instrumentos de reporte e *accountability* orçamental, introduzindo as melhorias que possam contribuir para uma maior transparência e utilidade das DF.

⁴⁵ Cujas contas consolidadas são preparadas pela Comissão Europeia que as submete ao Parlamento, Conselho e Tribunal de Contas Europeus.

⁴⁶ Após aprovação da nova norma contabilística Nº 16 “*presentation of budget information in annual accounts*” em Dezembro de 2008 que veio tornar obrigatória a apresentação da demonstração de reconciliação nas Contas de 2009.

Entende-se que os novos instrumentos de *accountability* orçamental que venham a ser contemplados num novo SPNC deverão ser concebidos de modo a assegurar, nomeadamente, uma maior acessibilidade e compreensibilidade da informação orçamental e contribuir para elucidar quanto à complementaridade da informação contabilística proporcionada pelos diversos subsistemas contabilísticos, i.e., orçamental, patrimonial/ financeiro e analítico.

2.2 Desenvolvimento da Proposta

2.2.1 Introdução e principais conceitos

Na Proposta da nova DF (ou simplesmente Proposta de DF) pretende-se de uma forma simples evidenciar e caracterizar as principais diferenças entre o Saldo Orçamental (SO) e o Resultado Económico (RE), bem como, apresentar um modelo de reconciliação que se pretende seja o mais completo e claro possível, com vista a melhorar a transparência da prestação de contas no sector público português.

De acordo com o POCP, o SO é obtido subtraindo ao total da receita cobrada líquida do Mapa 7.2 Execução Orçamental da Receita, o total da despesa paga constante do Mapa 7.1 Execução Orçamental da Despesa do mesmo período. O SO proporciona informação sobre a existência de excesso (saldo positivo) ou défice (saldo negativo) na utilização dos recursos orçamentais postos à disposição da entidade num determinado período (regra geral, durante um exercício económico).

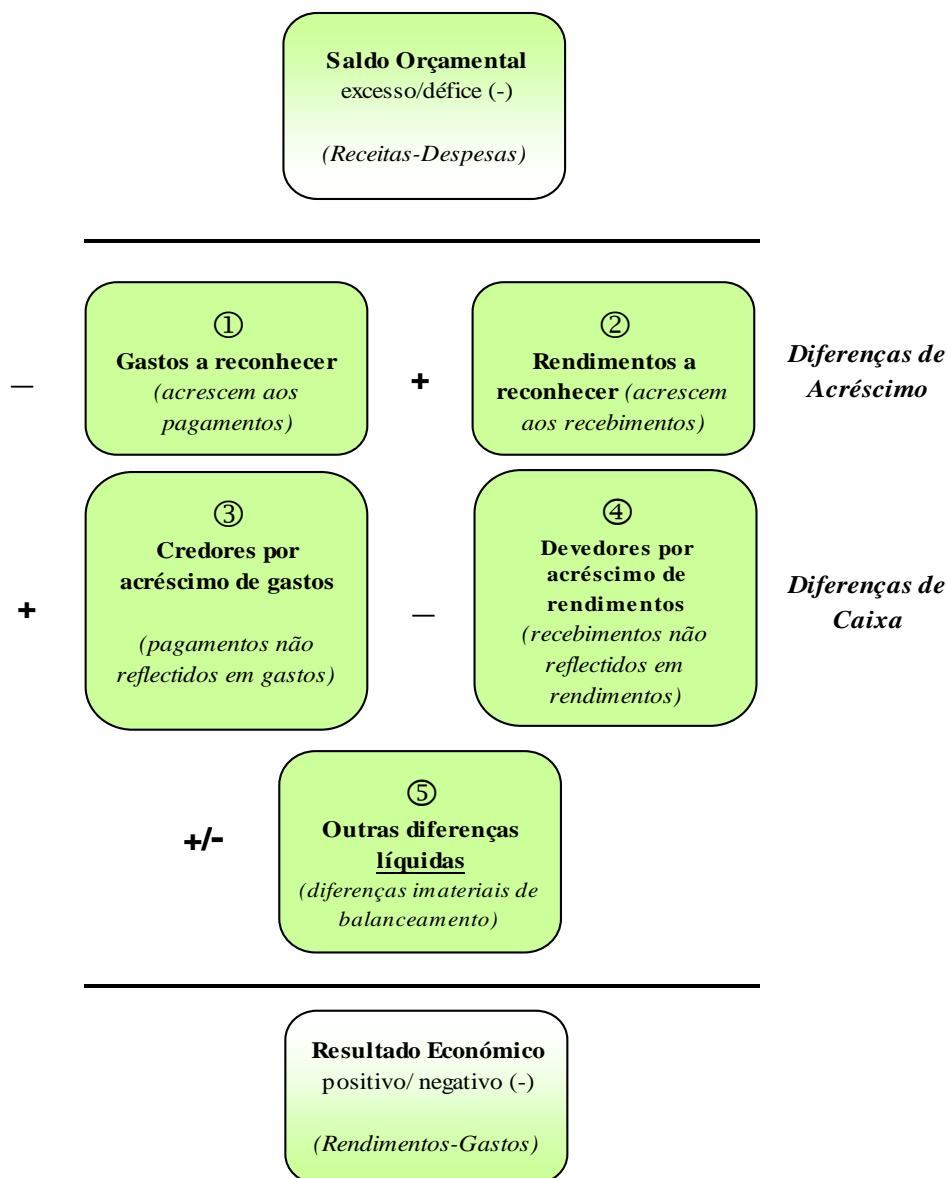
O RE é obtido directamente da Demonstração dos Resultados e corresponde à diferença entre o total de proveitos/rendimentos e o total de custos/gastos do período, nos mesmos termos em que é apurado no SNC. O RE corresponde à variação dos activos líquidos/fundos próprios entre dois períodos consecutivos.

2.2.2 Principais fontes e tipos de diferenças entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico

Segundo Montesinos (2009), as diferenças entre os resultados económico e orçamental resultam de diferentes critérios aplicáveis em cada subsistema, particularmente, devido a três princípios contabilísticos que não são aplicáveis na contabilidade orçamental: o princípio do acréscimo, o princípio do balanceamento e o princípio da prudência.

A **Figura 1** evidencia o tipo de diferenças (de acréscimo e de caixa) subjacentes ao processo de reconciliação entre o SO e o RE.

Figura 1 – Transição do Saldo Orçamental (base de caixa) para o Resultado Económico (base de acréscimo)



Fonte: Adaptado de GAO (2006)

Em virtude da alteração terminológica que esteve subjacente à alteração no sector privado do POC para o SNC, será de prever que na transição do POCP para o novo SPNC se venha a adoptar uma terminologia comum com a do sector privado, uma vez que o princípio do acréscimo é aplicável aos dois sectores e haverá vantagens em normalizar as designações em ambos os normativos⁴⁷.

Na **Figura 2** apresenta-se uma síntese das terminologias aplicáveis de acordo com os diferentes normativos (SNC ou POCP) e assinalam-se numericamente as correspondências com a **Figura 1**, com vista a uma melhor compreensão das diferenças de conciliação (de acréscimo ou de caixa) entre o SO e o RE.

Figura 2 – Correspondência terminológica entre o SNC e o POCP para os tipos de diferenças entre o SO e o RE

<i>Normativos</i>		<i>Correspondência terminológica entre o SNC e o POCP para os tipos de diferenças entre o SO e o RE</i>		<i>Tipos de Diferenças</i>
SNC	① Gastos a reconhecer (acrescem aos pagamentos)	② Rendimentos a reconhecer (acrescem aos recebimentos)		<i>Diferenças de Acréscimo</i>
<i>POCP</i>	<i>Custos Diferidos</i>	<i>Proveitos Diferidos</i>		
SNC	③ Credores por acréscimo de gastos (valores por pagar por gastos reconhecidos)	④ Devedores por acréscimo de rendimentos (valores a receber por rendimentos reconhecidos)		<i>Diferenças de Caixa</i>
<i>POCP</i>	<i>Acréscimo de Custos</i>	<i>Acréscimo de Proveitos</i>		

⁴⁷ Essa normalização terminológica existia no POC (que antecedeu o SNC) e no POCP.

2.2.3 Principais tipos de diferenças entre o SO e o RE e respectivos itens de reconciliação

As diferenças entre o SO e o RE decorrem, numa primeira instância, dos diferentes princípios contabilísticos aplicáveis ao orçamento e à contabilidade patrimonial e que se traduzem em dois tipos de diferenças:

- i. **Diferenças de Acréscimo** – correspondem aos **itens não incluídos no Saldo Orçamental**, mas incluídos no Resultado Económico;
- ii. **Diferenças de Caixa** – correspondem aos **itens incluídos no Saldo Orçamental**, mas **não incluídos no Resultado Económico**.

A Tabela 10 apresenta a caracterização das principais diferenças a figurar na Proposta de DF, denominada DF de Reconciliação, tendo em vista o impacto quer no Saldo Orçamental (contabilidade orçamental), quer no Resultado Económico (contabilidade financeira/patrimonial).

Tabela 10 – Caracterização das principais Diferenças na DF de Reconciliação

<i>Eventos ou transacções (Itens)</i>	<i>Impacto nos Resultados</i>		<i>Caracterização das Diferenças na DF de Reconciliação</i>
	<i>Saldo Orçamental</i>	<i>Resultado Económico</i>	
Depreciações de Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis e Provisões (constituição)	Não são registados.	São gastos do período.	Diferenças de Acréscimo: ① Gastos a reconhecer (<i>acrescem aos pagamentos</i>)
Variações de Inventários (I.final-I.inicial): ▪ Se positivo (ganho) ▪ Se negativo (perda)	Não são registados.	São rendimentos ou gastos do período.	Diferenças de Acréscimo: ② Rendimentos a reconhecer (<i>acrescem aos recebimentos</i>); ou ① Gastos a reconhecer (<i>acrescem aos pagamentos</i>)

Impacto nos Resultados			
Eventos ou transacções (Itens)	Saldo Orçamental	Resultado Económico	Caracterização das Diferenças na DF de Reconciliação
Gastos capitalizados em Activos (i.e., manutenções de grande significado com aumento da vida útil)	Despesas Correntes	Acrescem ao valor dos Activos.	Diferenças de Caixa: ③ Pagamentos não reflectidos em gastos
Aquisição de Activos	Despesas de Capital	Reconhecimento de Activos.	Diferenças de Caixa: ③ Pagamentos não reflectidos em gastos
Resultados Extraordinários relacionados com alienação de Activos Fixos ▪ Se positivo (ganho) ▪ Se negativo (perda)	Não são registados	Ganhos Extraordinários; ou Perdas Extraordinárias	Diferenças de Acréscimo: ② Rendimentos a reconhecer (<i>acrescem aos recebimentos</i>) ① Gastos a reconhecer (<i>acrescem aos pagamentos</i>)
Outros Resultados Extraordinários (i.e. Erros; Correções Exercícios ant.) ▪ Se positivo (ganho) ▪ Se negativo (perda)	Não são registados	Ganhos Extraordinários; ou Perdas Extraordinárias	Diferenças de Acréscimo: ② Rendimentos a reconhecer (<i>acrescem aos recebimentos</i>) ① Gastos a reconhecer (<i>acrescem aos pagamentos</i>)
Transferências e Subsídios <u>a favor da própria Entidade</u> : São consideradas receitas orçamentais não reembolsáveis.			
▪ Se destinada a Despesa Corrente	Receitas Correntes	Rendimentos/ Proveitos do Exercício (74).	Nada a conciliar na DF.
▪ Se destinada a Investimento sujeito a depreciação	Receitas de Capital	Proveitos Diferidos (2745) e Proveitos Extraordinários (79) (à medida que forem sendo reconhecidas as	Diferenças de Caixa: ④ Recebimentos não reconhecidos em Rendimentos (acrescem aos recebimentos à medida em que for

Impacto nos Resultados			
Eventos ou transacções (Itens)	Saldo Orçamental	Resultado Económico	Caracterização das Diferenças na DF de Reconciliação
		depreciações).	reconhecida a depreciação).
▪ Se destinada a Investimento não sujeito a depreciação	Receitas de Capital	Acrescem ao valor dos Fundos Próprios (575).	Diferenças de Caixa: ④ Recebimentos não reflectidos em rendimentos (não passam pelo RE)
Transferências e Subsídios <u>a favor de outra Entidade</u> : São consideradas despesas orçamentais não recuperáveis.			
▪ Se destinada a Despesa Corrente	Despesas Correntes (Transferência ou Subsídio)	São gastos do período (Transferências ou Subsídios).	Nada a conciliar na DF.
▪ Se destinada a Investimento	Despesas de Capital	São gastos do período.	Nada a conciliar na DF.
Passivos Financeiros – Contração de empréstimos	Pelo aumento de Caixa: Receita (Passivo Financeiro)	Acrescem ao valor dos Passivos.	Diferenças de Caixa: ④ Recebimentos não reflectidos em rendimentos (não passam pelo RE)
Pagamento de juros	Pelo pagamento de juros (Despesa Corrente)	São gastos financeiros os juros do período (68).	Nada a conciliar na DF.

Impacto nos Resultados			
Eventos ou transacções (Itens)	Saldo Orçamental	Resultado Económico	Caracterização das Diferenças na DF de Reconciliação
Passivos Financeiros – Reembolso de Capital	Reembolso de Capital (Despesa de Capital)	Reduz ao valor dos Passivos.	Diferenças de Caixa: ③ Pagamentos não reflectidos em gastos
Aplicações Financeiras – Aquisição	Despesa (Activos Financeiros) pela aquisição	Acresce ao valor dos Activos pela aquisição	Diferenças de Caixa: ③ Pagamentos não reflectidos em gastos
Aplicações Financeiras – Alienação	Receita (Activos Financeiros) pela alienação	Decresce ao valor dos Activos pela alienação	Diferenças de Caixa: ④ Recebimentos não reflectidos em rendimentos
Aplicações Financeiras – Ganho pela alienação	Não são registados	Rendimentos/ ganhos pela alienação	Diferenças de Acréscimo: ② Rendimentos a reconhecer (<i>acrescem aos recebimentos</i>)
Aplicações Financeiras – Perda pela alienação	Não são registados	Gastos/ perdas pela alienação	Diferenças de Acréscimo: ① Gastos a reconhecer (<i>acrescem aos pagamentos</i>)
Recebimento de juros	Pelo recebimento de juros (Receita Corrente)	São rendimentos financeiros os juros do período (78).	Nada a conciliar na DF.

Nota: As contas do POCP aplicáveis ao Resultado Económico são identificadas entre parêntesis.

2.2.4 Outros factores que determinam as diferenças entre o SO e o RE

De notar que factores tais como, o processo orçamental instituído, os modelos de financiamento⁴⁸, as regras relativas a prazos de pagamento, as bases e políticas contabilísticas⁴⁹, as alterações nas regras e pressupostos de cálculo de estimativas, entre outros, têm impacto directo sobre as diferenças entre o SO e o RE (GAO, 2006), suscitando fundamentações diversas quanto à natureza das diferenças a contemplar na DF de reconciliação e quanto à evolução dessas diferenças ao longo de vários períodos.

Para ilustrar algumas dessas particularidades, no que respeita ao processo orçamental, apresenta-se o exemplo da “Conciliação: resultados económicos – resultado da execução orçamental” das Contas Consolidadas do Exercício 2010 da UE (Anexo I). De acordo com o Regulamento Financeiro aplicável ao orçamento geral das instituições da UE, prevê-se inclusivamente a possibilidade de as instituições e organismos comunitários poderem utilizar adicionalmente como *dotações de despesa do exercício*, dotações transitadas do ano precedente ou reconstituídas, que porém não são consideradas como despesa no cálculo do Resultado Orçamental do exercício corrente⁵⁰, tais como:

- Dotações de pagamento não diferenciadas que beneficiam de uma transição automática limitada apenas a um exercício;
- Dotações transitadas por decisão das instituições;
- Reconstituição de dotações na sequência de anulações de autorizações (com carácter excepcional).

De acordo com o processo orçamental da UE, há assim necessidade de evidenciar alguns ajustamentos de conciliação específicos decorrentes do Regulamento Financeiro interno, os quais não foram integradas na Proposta de DF por se afastarem do que está previsto na legislação portuguesa.

Com respeito ao processo orçamental português, que se encontra actualmente em fase de reforma, é referido no Relatório do Grupo de Trabalho que procedeu à Revisão da

⁴⁸ Por exemplo, o pré-financiamento da UE (é um pagamento destinado a conceder ao beneficiário um adiantamento de fundos comunitários).

⁴⁹ Por exemplo, os critérios de reconhecimento e mensuração dos activos fixos capitalizáveis sujeitos a depreciação.

⁵⁰ Página 126 do Relatório das Contas Consolidadas do Exercício 2010 da UE.

LEO⁵¹ e nos diplomas da LEO recentemente homologados, a necessidade de se permitir a transição de dotações de anos precedentes para o ano seguinte, nomeadamente, no âmbito do “Quadro plurianual de programação orçamental”. Todavia não está previsto que se venha a aplicar à generalidade dos saldos de receita e/ou que a transição de saldos possa ser dispensada de autorização superior/ tutelar prévia⁵², contrariamente ao que dispõe o supramencionado Regulamento Financeiro aplicável às instituições europeias.

2.2.5 Apresentação da Proposta – DF de Reconciliação entre o SO e o RE

Na elaboração da Proposta, optou-se por partir do Saldo Orçamental (SO) para o Resultado Económico (RE), acolhendo o ponto de vista de Biondi e Soverchia (2011) de que os utilizadores das DF estão mais familiarizados com a base de caixa, tornando-se assim mais fácil a compreensão do tipo de diferenças, bem como, o sentido do sinal com que devem operar algebricamente para efeitos de conciliação, por oposição ao que sucederia caso se optasse por apresentar a proposta conciliando inversamente do RE para o SO.

Salienta-se todavia que, com excepção de Montesinos (2009) e de Biondi e Soverchia (2011), a abordagem desta temática considera geralmente como ponto de partida o Resultado Económico⁵³, conforme é preconizado também pelo GAO (2006).

Das DF consultadas referentes ao ano 2010, das instituições que apresentam contas preparadas de acordo com as IPSAS, constata-se ser essa a apresentação adoptada pela UE/CE e Nações Unidas (i.e., UNESCO), com excepção da DF de conciliação da OCDE do ano 2010, a qual segue uma apresentação horizontal partindo do SO para o RE.

⁵¹ Ponto 97 do Relatório do Grupo de Trabalho nomeado pelo Despacho n° 8065/2010, de 30 de Abril, do Ministro de Estado e das Finanças.

⁵² Alínea 8 do Artigo 12.º-D da Lei 22/2011 de 20 de Maio (Alteração à Lei de Enquadramento Orçamental) e ponto 5.2.2 da Lei 64-C/2011 de 30 de Dezembro (Aprova a estratégia e os procedimentos a adoptar no âmbito da lei de enquadramento orçamental, bem como a calendarização para a respectiva implementação até 2015).

⁵³ O que naturalmente tem impacto sobre o sinal com que se devem operar as diferenças/ajustamentos na conciliação.

Assim, apresenta-se a seguinte Proposta de DF de Reconciliação entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico, dando assim corpo ao objectivo deste estudo.

Figura 3 – Proposta de Demonstração Financeira de Reconciliação

Entidade:

Ano:

UM: €

	Notas	Sinal +/-	Valor Ano n+1	Valor Ano n
(A) Receitas		+	X	X
(B) Despesas		+	X	X
(A) – (B) = (C) Saldo Orçamental (se défice, com sinal -)		+/-	X / (X)	X / (X)
Diferenças de Acréscimo (itens não incluídos no Saldo Orçamental, mas incluídos no Resultado Económico)				
Depreciações de Activos Fixos Tangíveis e Intangíveis e Provisões (constituição)	①	-	(X)	(X)
Variações de Inventários¹ (If - Ii):		- / +	(X) / X	(X) / X
Se positivo (ganho)	②	+	X	X
Se negativo (perda)	①	-	(X)	(X)
Resultados Extraordinários relacionados com alienação de Activos Fixos e Outros Resultados Extraordinários³:		- / +	(X) / X	(X) / X
Se positivo (ganho)	②	+	X	X
Se negativo (perda)	①	-	(X)	(X)
Aplicações Financeiras - resultado da alienação:		- / +	(X) / X	(X) / X
Se positivo (ganho pela alienação)	②	+	X	X
Se negativo (perda pela alienação)	①	-	(X)	(X)
Diferenças de Caixa (itens incluídos no Saldo Orçamental, mas não incluídos no Resultado Económico)				
Gastos capitalizados em Activos ²	③	+	X	X
Aquisição de Activos	③	+	X	X
Transferências e Subsídios a favor da própria Entidade ⁴	④	-	(X)	(X)
Passivos Financeiros – Contracção de empréstimos	④	-	(X)	(X)
Passivos Financeiros – Reembolso de Capital	③	+	X	X
Aplicações Financeiras – Aquisição	③	+	X	X
Aplicações Financeiras – Alienação	④	-	(X)	(X)
Outras Diferenças de Acréscimo ou de Caixa (devido a diferentes momentos de reconhecimento)				
Outras diferenças de Transferências de Capital		+/-	X / (X)	X / (X)
Outras diferenças de Receitas e Despesas Correntes		+/-	X / (X)	X / (X)
Outras diferenças de Receitas e Despesas Financeiras		+/-	X / (X)	X / (X)
(D) Total das Diferenças		+/-	$\Sigma = X / (X)$	$\Sigma = X / (X)$
(E) – (F) = (G) Resultado Económico (se positivo, com sinal +)		+/-	X / (X)	X / (X)
(E) Rendimentos		+	X	X
(F) Gastos		+	X	X

Diferenças (+/-)

¹ De matérias primas, produtos acabados e trabalhos em curso

² Gastos que aumentam o valor aos Activos (i.e., manutenções de grande significado com aumento da vida útil)

³ Outros Ganhos e perdas extraordinários (i.e. Erros; Correções Exercícios anteriores)

⁴ Destinada a Investimento sujeito ou não sujeito a depreciação

3. Estudo exploratório sobre a materialidade das diferenças entre os resultados orçamental e económico

Este capítulo consubstancia o estudo exploratório que tem como principal objectivo evidenciar a relevância de introduzir uma DF de Reconciliação, nos termos da Proposta apresentada no capítulo anterior, num eventual novo sistema de normalização contabilística aplicável ao sector público em Portugal. Para tal, optou-se por analisar a materialidade entre o Saldo Orçamental (SO) e o Resultado Económico (RE) de todos os Institutos Públicos que à data deste trabalho estão obrigados aos requisitos do POCP.

Em primeiro lugar é efectuada uma breve apresentação de dois estudos empíricos de âmbito internacional que visam a mesma temática, embora com objectivos distintos.

Segue-se a caracterização da população seleccionada para esta análise, descrevendo-se os principais passos desenvolvidos para a sua concretização, apresentando-se por fim os principais resultados.

3.1 Enquadramento em estudos semelhantes

Na Europa Continental, ao nível da Contabilidade Pública, tem-se optado pela coexistência dos subsistemas orçamental e patrimonial, constatando-se essa opção pelo sistema dualista em diversos países (i.e., Bélgica, França, Itália, Portugal, Espanha, Grécia), conforme referido por Montesinos (2009) e também pela própria União Europeia desde 2002⁵⁴ (Anessi-Pessina e Steccolini, 2007).

Todavia, têm sido escassos os estudos empíricos realizados sobre as duas medidas de resultados que resultam dos sistemas “duais”, isto é, o Saldo Orçamental (SO), apurado com base na contabilidade orçamental e o Resultado Económico (RE), apurado a partir da contabilidade patrimonial (Anessi-Pessina e Steccolini, 2007).

Aferir sobre as eventuais diferenças entre o SO e o RE, a materialidade dessas diferenças e analisar a sua relação com os aspectos conceptuais inerentes às duas bases

⁵⁴ *Council Regulation* (EC, Euratom) No 1605/2002 de 25 Junho 2002 que aprova o Regulamento Financeiro aplicável ao orçamento das Comunidades Europeias, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2003.

contabilísticas, permite, segundo aqueles autores, compreender a efectiva implementação deste modelo contabilístico e os seus efeitos práticos.

Os principais estudos empíricos realizados sobre o tema da diferença entre os resultados orçamental e económico incidem a análise e conclusões sobre os dados extraídos das demonstrações financeiras do sector local de quatro países do Sul da Europa (Itália e Espanha, Grécia e Portugal), os quais se caracterizam por possuir sistemas “duais” em que coexistem a base de acréscimo com a base de caixa ou base de caixa modificada, conforme referido por Montesinos (2009)⁵⁵.

A realidade contabilística nos quatro países anteriormente referidos não é porém idêntica, sendo de salientar a existência de diferenças relevantes sobretudo quanto ao estado de implementação da contabilidade financeira/patrimonial, uma vez que em termos da contabilidade orçamental, em geral, este subsistema se mantém como o principal referencial em termos de reporte oficial nos países da Europa Continental.

Relativamente ao âmbito sectorial, os estudos realizados em Itália e Espanha incidiram sobre dados segmentados relativos aos governos locais e regionais e, no caso da Grécia e de Portugal, sobre amostras do sector local, mais concretamente dos municípios.

Seguidamente descrevem-se os objectivos dos estudos realizados por Anessi-Pessina e Steccolini (2007) e por Montesinos (2009), bem como as principais conclusões relativamente às questões de investigação formuladas, destacando-se a importância do estudo realizado por Montesinos (2009) em termos comparativos, na medida em que o modelo contabilístico espanhol encontra muitas semelhanças a nível conceptual com o POCP português⁵⁶.

⁵⁵ Segundo Montesinos (2009), a Bélgica também faz parte do grupo dos países da Europa Continental que têm sistemas dualistas.

⁵⁶ Particularmente no período estudado (2008-2010), uma vez que desde 1 de Janeiro de 2011 a Espanha passou a aplicar um novo sistema de contabilidade pública por adaptação das IPSAS.

Estudo de Anessi-Pessina e Steccolini (2007)

Tem como objectivo genérico estudar a implementação e efeitos da coexistência da contabilidade orçamental e patrimonial no sector local e como objectivos específicos:

(i) Verificar se há correlação entre os resultados da contabilidade patrimonial e da contabilidade orçamental numa amostra aleatória estratificada de municípios e províncias num total de 187 e 93, respectivamente, das DF de 1998 e 2003; (ii) Verificar se as diferenças entre os dois resultados se devem a factores aleatórios ou à natureza conceptual da contabilidade patrimonial e contabilidade orçamental; (iii) Estudar o tipo e peso dos itens que compõem as diferenças; (iv) Verificar se a variabilidade ao nível local pode ser explicada por factores como a dimensão, tipo (região ou município), área geográfica, ano de introdução da contabilidade patrimonial; e (v) Constatar se, ao longo do tempo, uma maior experiência na utilização da contabilidade patrimonial, pode influenciar as conclusões de (i), (ii) e (iii).

Sintetizam-se agora as principais conclusões deste estudo:

- Existe uma correlação positiva mas fraca e decrescente entre os resultados de 1998 para 2003, devido a deficiente aplicação da base de acréscimo (BA) no primeiro ano e ao facto de ser obtida principalmente a partir da contabilidade orçamental⁵⁷. Constatam uma grande quantidade de erros de contabilização que expressam o pouco interesse e pouca utilidade percebida pelos utilizadores e preparadores das DF relativamente à BA;
- À medida que a experiência com a aplicação da BA aumenta, também aumenta o peso das diferenças conceptuais entre os dois resultados, por oposição a factores aleatórios;
- No ano de introdução da BA, as diferenças relativas a erros de contabilização e reconciliação entre sistemas são significativas;

⁵⁷ Em Itália, o reporte em base de acréscimo é obrigatório, mas a contabilização nessa base é opcional. O sector Local pode usar 3 diferentes modelos de sistema contabilístico: o tradicional (sem contabilidade patrimonial e reporte anual em base de acréscimo e que é um subproduto da contabilidade orçamental); o sistema paralelo (contabilidade orçamental e contabilidade patrimonial existem, mas são totalmente independentes); e o dualista (contabilidade orçamental e contabilidade patrimonial totalmente integradas). A contabilidade patrimonial pode ser efectuada em base unigráfica. A contabilidade orçamental tradicional é obrigatória e é efectuada em base de caixa modificada.

- Em geral, os Resultados Extraordinários (outros ganhos e perdas extraordinários) são o factor de diferença com maior peso, seguindo-se as diferenças relativas ao princípio do balanceamento (acrécimo de proveitos e depreciações);
- Não se encontraram evidências estatísticas significativas que provassem que a dimensão ou o tipo de entidade fossem factores diferenciadores de maior qualidade na aplicação da BA e conseqüente aumento das diferenças;
- Uma maior experiência com a BA implica maiores diferenças entre os resultados SO e RE.

Por último, os autores concluem também que a qualidade do reporte em base de acréscimo neste sector em Itália é considerada relativamente fraca e desempenha um papel marginal.

Estudo de Montesinos e Brusca (2009)

Este estudo tem como objectivo genérico analisar na prática os dois tipos de informação produzidos pela contabilidade orçamental e patrimonial, com vista a verificar se as diferenças entre os resultados orçamental e económico são significativamente diferentes e se as diferenças quantitativas entre os dois resultados decorrem das diferenças conceptuais entre os dois modelos contabilísticos.

Os objectivos específicos definidos no estudo empírico são: i) comparar os resultados em base de acréscimo com os resultados orçamentais correntes para evidenciar o seu comportamento, bem como, a associação entre os dois valores; ii) analisar quais os tipos de diferenças mais relevantes e os itens que se destacam pelo maior peso; iii) verificar se há variações na diferença entre resultados e na associação entre os dois resultados, ao longo do tempo; iv) testar se ocorrem diferenças entre as entidades estudadas (governos locais espanhóis) em função da sua dimensão (aferida pelo número de habitantes); v) estudar se existem diferenças entre áreas geográficas que possam estar relacionadas com as tradições e diferenças culturais.

As principais conclusões do estudo espanhol são:

- Existe uma correlação positiva elevada entre os dois resultados, a qual é ainda maior se se considerarem as regiões com maior número de habitantes (> 5.000), o que contraria o pressuposto de que as diferenças entre as duas bases contabilísticas se traduziriam numa baixa correlação entre os dois resultados;
- O conceito de balanceamento pode ter um efeito relevante nas diferenças, considerando que as depreciações são uma das consequências mais importantes da aplicação da base de acréscimo;
- O efeito das diferenças relacionadas com o momento do reconhecimento dos gastos/ despesas e rendimentos/receitas não é relevante (ao contrário do que se supunha), devido às dificuldades encontradas na prática com a implementação da base de acréscimo que conduzem a que sejam contabilizadas da mesma forma na execução orçamental e na demonstração dos resultados;
- Os itens que se destacam pelo maior peso na diferença entre resultados são, em primeiro lugar, os itens extraordinários, seguidos das depreciações e provisões;
- Uma maior experiência das entidades com o uso da base de acréscimo não implica um aumento das diferenças entre resultados ao longo do tempo;
- Uma maior dimensão das entidades tem efeito directo sobre o aumento das diferenças entre os resultados, devido a aplicarem a base de acréscimo de forma mais adequada (maior registo das depreciações e provisões; maior efeito do momento do reconhecimento ocasionando maiores diferenças entre gastos/despesas e rendimentos/receitas nas duas DF);
- Verificam-se diferenças significativas nos resultados de região para região, reflectindo o impacto das tradições e diferenças culturais sobre a aplicação mais ou menos rigorosa da base de acréscimo.

Os autores concluíram que existe uma elevada associação entre o resultado orçamental corrente e o resultado económico, devido à pequena influência nas diferenças dos princípios de balanceamento e do momento do reconhecimento.

Verificaram também que as conclusões do seu estudo se aproximam das do estudo de Anessi-Pessina e Steccolini (2007), embora reconheçam que as bases conceptuais são muito diferentes dado o facto de a contabilidade em base de acréscimo ser de aplicação obrigatória em Espanha para todos os governos locais, contrariamente ao que se verifica em Itália.

Assim, a título de conclusão, os dois estudos registaram resultados semelhantes quanto aos seguintes aspectos:

- Os itens com maior peso na diferença entre resultados são, em primeiro lugar, os itens extraordinários, seguidos das depreciações e provisões;
- Existem diferenças significativas nos resultados de região para região, em virtude das tradições e diferenças culturais, as quais têm impacto sobre a aplicação mais ou menos rigorosa da base de acréscimo.

E constataram resultados diferentes relativamente a:

- Uma maior experiência das entidades com o uso da base de acréscimo não implica um aumento das diferenças entre resultados ao longo do tempo, no caso do estudo espanhol;
- A maior dimensão das entidades tem efeito directo sobre o aumento das diferenças entre os resultados no estudo espanhol (todavia, no caso do estudo italiano, as diferentes conclusões poderão estar influenciadas pela menor dimensão das entidades estudadas).

3.2 Desenvolvimento do estudo exploratório

Este estudo exploratório, tal como enunciado no Objectivo 3 desta dissertação, tem como principal propósito validar a necessidade da demonstração financeira proposta no capítulo anterior, avaliando a materialidade das diferenças entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico nos Institutos Públicos portugueses.

Assim, não vão ser explicados os determinantes dessas diferenças, tal como os estudos analisados, em virtude de limitações temporais e de recolha de informação. Consequentemente, definem-se os seguintes objectivos específicos de forma a responder ao terceiro objectivo acima referido:

***Objectivo A** – Avaliar se no Universo dos IP’s do Continente, com Autonomia Financeira que estão obrigados à aplicação do POCP, existem diferenças materialmente relevantes entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico nos 3 anos (2008 a 2010).*

***Objectivo B** – Avaliar se a diferença entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico é diferente entre o “Regime de Autonomia Financeira” e o “Regime Patrimonial”.*

3.2.1 Definição do Universo

Para definir o universo deste estudo, foi necessário identificar dentro da Administração Central, os serviços e fundos autónomos, dotados de personalidade jurídica e regulados por legislação própria⁵⁸ e com um regime financeiro idêntico (autonomia administrativa e financeira), obrigados a aplicar o mesmo normativo contabilístico (POCP) e a observar as mesmas regras de prestação de contas a nível oficial (anexo I da Instrução 1/2004 do TC).

Neste âmbito, o universo em estudo é constituído pelos Institutos Públicos (IP’s) do Continente com POCP (excluíram-se os POCP’s sectoriais) e com Autonomia Financeira, dos anos de 2008 a 2010.

⁵⁸ Lei-Quadro dos Institutos Públicos (Decreto-Lei n.º 105/2007 de 3 de Abril)

Relativamente ao conceito de Instituto Público (IP) é oportuno referir que, de acordo com o Art.º 4.º da Lei-Quadro dos Institutos Públicos, estes são “pessoas colectivas de direito público, dotadas de órgãos e património próprio” (1. do Art.º 4.º), relativamente aos quais são definidos dois regimes jurídicos de Autonomia, a saber:

- Autonomia Administrativa e Financeira (em regra, deverão preencher os requisitos associados a esse regime);
- Autonomia Administrativa (regime excepcional).

Todavia, no que diz respeito ao regime patrimonial dos IP's, pese embora o mesmo pareça decorrer inequivocamente do conceito referido na Lei-Quadro, segundo Moreira (2001: 22), no que diz respeito aos IP's, poderão existir dois tipos de Autonomia Patrimonial:

“A autonomia patrimonial pode, portanto, assentar na titularidade de bens próprios ou na mera administração de bens alheios (designadamente da entidade instituidora). No primeiro caso, o ente institucional dispõe de património próprio, de receitas próprias (é essa a regra entre nós), possuindo, além disso, os poderes necessários para a sua administração. No segundo caso, o instituto público dispõe apenas de poderes para gerir um património que é de outrem, nomeadamente do Estado”.

Conforme é também referido pelo mesmo autor, no caso de um IP dispor de poderes de administração, *“a autonomia patrimonial envolve a titularidade (ou a administração) de um acervo de bens e direitos afectos à realização dos fins do Instituto (património activo), com a faculdade da sua gestão (aumentando-o, alienando-o ou onerando-o) e a sujeição às correspondentes responsabilidades passivas”.*

De acordo com a análise efectuada por (Sequeira, 2001: 209), relativa ao “Regime Financeiro e Patrimonial dos Institutos Públicos”, quanto ao regime patrimonial, é referido que se regista *“um peso determinante dos que detêm património próprio consagrado na lei”*.⁵⁹

⁵⁹ No mesmo estudo deste autor, no Anexo I, é possível verificar a caracterização de cada Instituto Público, nomeadamente, em termos dos regimes jurídico (autonomia financeira), regime financeiro (plano de contas, fiscalização, aprovação de contas) e o regime patrimonial (património próprio, regime de receitas e de despesas).

Assim, relativamente aos IP's com Autonomia Administrativa e Financeira (ou abreviadamente, Autonomia Financeira), pela consulta às fontes disponíveis, nomeadamente, em primeiro lugar, aos dados disponibilizados por Pereira (2011) e, em segundo lugar, aos diplomas orgânicos de cada IP, identificaram-se dois grupos distintos mas homogêneos de IP's quanto às características “regime de autonomia financeira” e “regime patrimonial”, pelo que se distinguiram para efeitos deste estudo: Grupo I (AAF) – “Autonomia Administrativa e Financeira”; e Grupo II (AAFP) – “Autonomia Administrativa e Financeira” e “Autonomia Patrimonial”.

Já no que respeita ao período em análise, os anos 2008, 2009 e 2010, foram seleccionados para análise considerando que:

- Correspondem aos últimos três anos com contas reportadas ao Tribunal de Contas, dado que à data da realização deste trabalho, não estava concluído o fecho de contas de 2011, cuja data limite é 30 de Abril, com possibilidade de prorrogação por mais um mês;
- O ano de 2008 coincide com o primeiro ano de prestação de contas após a entrada em vigor das alterações decorrentes do PRACE (Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado)⁶⁰, uma vez que os diplomas orgânicos dos IP's após essa reestruturação foram publicados durante o ano de 2007.

⁶⁰ A Resolução de Conselho de Ministros n.º 124/2005, de 04 de Agosto, determina a reestruturação da Administração Central do Estado e define os seus princípios.

A Tabela 11 apresenta a distribuição do número de IP's por ano e por grupo.

Tabela 11 – População alvo e População observada

IP's	Ano			Total
	2008	2009	2010	
Universo Alvo	35	35	35	35
Grupo I - AAF				7
Grupo II - AAFP				28
Não incluídos^(*):				
Cinemateca Portuguesa-Museu do Cinema, I. P.	1	1	1	
Instituto de Acção Social das Forças Armadas, I.P.	1	1	1	
Instituto Nacional de Recursos Biológicos, I. P.	1	1	1	
Instituto Nacional de Administração, I. P.	1	1	1	
Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P.	1	1	1	
Laboratório Nacional de Engenharia Civil, I. P.	1	1	1	
Não incluídos	6	6	6	6
Universo de Trabalho	29	29	29	29
Grupo I - AAF				7
Grupo II - AAFP				22
IP's sem actividade no ano	5	1	1	
N.º de Observações	24	28	28	80

(*) informação integral sobre as DF não disponível.

Constata-se que o Universo Alvo é constituído por 35 IP's, dos quais 80% pertencem ao Grupo II, verificando-se a maior dimensão do grupo que tem “Autonomia Patrimonial”, o que está em linha com as conclusões de Sequeira (2001) anteriormente referidas⁶¹.

Verifica-se ainda que o Universo de Trabalho tem um peso significativo no Universo Alvo (83%), correspondendo os IP's não incluídos a apenas 6, o que faz reduzir o peso do Grupo II para 76%, por comparação à sua representatividade no Universo Alvo (80%).

⁶¹ Apesar de ser comparativamente menor a dimensão deste universo em estudo, uma vez que excluímos os planos sectoriais e os IP's sem autonomia financeira.

Salienta-se que o número total de observações é de 80 no período 2008-2010, sensivelmente constante ao longo do período com excepção do ano 2008, uma vez que 4 IP's iniciaram actividade mais tarde e um IP não iniciou o reporte em POCP no primeiro ano de actividade (Tabela 11). Na Tabela 12 apresentam-se as instituições por grupo de autonomia⁶² ao longo do triénio, mantendo-se um peso expressivo de cerca de 81% no Grupo II.

Tabela 12 – Distribuição dos institutos por ano e por regime de autonomia

IP's	Ano			Total	%
	2008	2009	2010		
Grupo I - Autonomia Administrativa e Financeira					
ARH Alentejo	N	S	S	2	
ARH Algarve	N	N	S	1	
ARH Centro	N	S	S	2	
ARH Norte	N	S	S	2	
ARH Tejo	N	S	S	2	
ICNB	S	S	S	3	
IFDR	S	S	S	3	
Total	2	6	7	15	18,8%
Grupo II - Autonomia Administrativa, Financeira e Patrimonial					
IVV	S	S	S	3	
IAPMEI	S	S	S	3	
IFAP	S	S	S	3	
IGTCP	S	S	S	3	
IDP	S	S	S	3	
INPI	S	S	S	3	
INML	S	S	S	3	
IPA	S	S	S	3	
IPQ	S	S	S	3	
LNEG	S	S	S	3	
TDP	S	S	S	3	
IVDP	S	S	S	3	
IGFIJ	S	S	S	3	
IMARPOR	S	S	S	3	
IHRU	S	S	S	3	
CGA	S	S	S	3	
ICI	S	S	S	3	
ICA	S	S	S	3	
FRI	S	S	S	3	
INAC	S	S	N	2	
AMA	S	S	S	3	
ERSAR	S	S	S	3	
Total	22	22	21	65	81,3%
Total Geral	24	28	28	80	100,0%

Legenda: S-Sim; N-Não

3.2.2 Fontes e dados

Relativamente ao Universo de Trabalho (29 IP's), procedeu-se à recolha dos seguintes dados mediante a consulta às DF anuais do período 2008-2010:

⁶² A lista dos IP's com a respectiva designação consta do Anexo III.

- Saldo Orçamental (SO) de cada período – consultou-se a DF da Contabilidade Orçamental – Mapas 7.1 Execução Orçamental da Despesa (Despesa Paga Total), Mapa 7.2 Execução Orçamental da Receita (Receita Cobrada Líquida Total), os quais foram cruzados com os dados constantes do Mapa 7.3 Mapa de Fluxos de Caixa (Execução orçamental da Receita e Despesa e Saldo de Execução Orçamental que transitou da Gerência anterior e Saldo de Execução Orçamental que transitou para a Gerência seguinte);
- Resultado Líquido do período, isto é, o Resultado Económico (RE) – consultou-se a DF da Contabilidade Patrimonial – Demonstração de Resultados por Natureza, tendo-se recolhido todos os itens que integram esta DF para o apuramento do resultado;
- Complementarmente, foram consultados alguns Relatórios de Gestão, com vista a confirmar alguns valores recolhidos nas DF, a averiguar sobre a justificação da gestão face a alguns valores extremos detectados ao longo do processo de recolha e a colmatar informação não disponível ou não legível.

Após recolha dos dados anteriormente referidos, foram calculadas as diferenças entre as duas medidas de Resultados (SO – RE) e escolhido um indicador para aferir quanto à materialidade da diferença.

O indicador escolhido para expressar o peso da diferença entre o SO e RE (em percentagem), foi calculado da seguinte forma: $(1 - RE/SO) \times 100$.

Em virtude do indicador “peso da diferença” poder assumir sinal negativo ou positivo (de acordo com o sinal da diferença entre SO e RE), optou-se por tornar absoluta essa percentagem, já que atendendo ao objectivo da avaliação da materialidade apenas o peso do desvio é importante e não o seu sinal.

Uma vez que o estudo incide sobre o Universo, a análise quantitativa dos dados baseia-se apenas em técnicas da estatística descritiva univariada e bivariada.

Em virtude de se constatar que há uma grande dispersão dos valores observados nas DF, existindo IP's que apresentam valores muito distantes do “IP padrão”, as análises

incidem sobre os valores medianos (anulando-se assim os efeitos dos *outliers* nos valores médios). Todavia, os valores da média e do desvio-padrão (DP) são igualmente apresentados como complemento à análise.

Os dados foram introduzidos no Excel e validados. Em virtude da constatação de valores extremos muito elevados (*outliers* muito severos), houve o cuidado de reverificar os dados, cruzando informação com outros documentos de prestação de contas (i.e., Relatórios de Gestão). Quanto ao regime de autonomia, optou-se por proceder à consulta exaustiva de todas as leis orgânicas vigentes dos IP's do Universo de trabalho no período 2008-2010, de modo a garantir a correcta segmentação dos dados em cada grupo.

Posteriormente foram exportados para o *IBM SPSS Statistics* (versão 17) para a realização das análises estatísticas.

Os dados foram recolhidos com suporte nas seguintes fontes:

- Consulta directa das Contas junto do Tribunal de Contas (suporte em papel e suporte digital);
- Sites institucionais dos Institutos Públicos (DF, Relatório de Gestão e respectivas leis orgânicas vigentes no período 2008-2010);
- Site do Professor Álvaro Pereira (2011), identificação inicial do universo de IP's e principais elementos caracterizadores, nomeadamente, o POCP aplicável, o regime de autonomia aplicável e a localização territorial.

3.3 Análise dos resultados

3.3.1 Análise da materialidade entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico

Com respeito ao *Objectivo A*, as Tabelas 13 e 14 apresentam as medidas descritivas para as características em estudo para cada um dos três anos em análise e, também, para o total do período 2008-2010.

Considerando as 80 DF analisadas, verifica-se que o Saldo Orçamental (SO) varia entre -173.348 mil euros (valor do ano de 2008) e 187.006 mil euros (valor de 2010). Em média o SO é positivo de 2.363 mil euros sendo, no entanto, a dispersão média em torno desse valor muito elevada (desvio-padrão (DP) de 39.848 mil euros). Realce-se ainda que metade dos IP's apresenta, no mínimo, um SO de 719 mil euros.

Já no que respeita ao Resultado Económico (RE) verifica-se que este varia entre -163.515 mil euros (no ano de 2008) e 2.865.364 mil euros (no ano de 2010). Tal como ocorre no SO, o RE apresenta uma elevada dispersão, sendo o seu valor médio de 33.839 mil euros (DP = 321.513 mil euros) e o mediano de 478 mil euros.

Tabela 13 – Correlação entre SO e RE

		Correlação	
		Saldo Orçamental	Res.Económico
Saldo Orçamental	Pearson Correlation	1	,563**
	Sig. (1-tailed)		0
	N	80	80
Res.Económico	Pearson Correlation	,563**	1
	Sig. (1-tailed)	0	
	N	80	80

** . Correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

Constatou-se igualmente que existe uma correlação positiva moderada entre o SO e o RE ($Pearson_{(80)} = 0,563$), isto é, existe uma tendência para quando o SO aumentar o RE também aumentar.

Por sua vez a Tabela 14 respeita à análise da materialidade entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico.

Tabela 14 – Análise da materialidade entre o SO e o RE

UM: 10³ €

	n°. IP	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Percentil 25	Mediana	Percentil 75	Máximo
2008								
Saldo Orçamental	24	7.817	53.389	-173.348	39	2.190	6.954	151.637
Res.Económico	24	-2.313	37.522	-163.515	-716	822	3.651	72.442
Diferença SO-RE	24	10.130	33.526	-9.833	-450	710	4.302	153.533
Peso Dif (1-RE/SO) - %	24	132	264	6	22	53	107	1.262
2009								
Saldo Orçamental	28	-1.136	18.668	-79.750	-88	971	5.193	25.983
Res.Económico	28	-897	18.735	-85.627	27	771	1.627	43.663
Diferença SO-RE	28	-240	20.647	-80.679	-1.436	172	5.786	45.293
Peso Dif (1-RE/SO) - %	28	751	2.775	3	47	97	217	14.736
2010								
Saldo Orçamental	28	1.189	42.763	-105.944	-2.556	107	1.778	187.006
Res.Económico	28	99.561	542.228	-69.153	-1.443	150	1.026	2.865.364
Diferença SO-RE	28	-98.372	506.287	-2.678.358	-455	381	3.014	52.038
Peso Dif (1-RE/SO) - %	28	2.071	9.852	2	82	116	192	52.314
TOTAL								
Saldo Orçamental	80	2.363	39.848	-173.348	-367	719	4.177	187.006
Res.Económico	80	33.839	321.513	-163.515	-398	478	1.717	2.865.364
Diferença SO-RE	80	-31.475	300.892	-2.678.358	-598	271	3.970	153.533
Peso Dif (1-RE/SO) - %	80	1.028	6.040	2	36	99	162	52.314

Assim, tendo em vista confirmar que existem diferenças materialmente relevantes entre o Saldo Orçamental (SO) e o Resultado Económico (RE) nos três anos (2008 a 2010) com base na análise da mediana (a média não se revela uma boa medida descritiva devido à elevada dispersão em seu torno), é possível concluir que:

- O SO é sempre superior ao RE, com exceção do ano 2010;
- A “Diferença SO-RE” é sempre positiva, verificando-se no triénio que metade dos IP’s têm, no máximo, uma “Diferença SO-RE” de 271 mil euros;
- O “Peso Dif. %” (medido em termos absolutos) é sempre significativo em cada período e no Total, sendo o valor mais baixo registado no ano 2008 (53%), destacando-se dos restantes anos com medianas de 116% (2010) e 97% (2009).
- No total do triénio, verifica-se que metade dos IP’s têm, no máximo, um “Peso Dif. %” significativo de 99%, o que comprova que existem diferenças materialmente relevantes entre o SO e o RE.

Deste modo a materialidade das diferenças é comprovada, quer considerando a “Diferença SO-RE”, que varia de um mínimo de 2.678.358 mil euros a um máximo de 153.533 mil euros, quer o “Peso Dif. %” que, em termos de mínimos, apresenta desvios baixos nos três anos (de 6% ou inferior); todavia, em termos de intervalo de variação (máximo-mínimo), atinge valores muito elevados de 1.256% (2008), 14.733% (2009) e 52.311% (2010). Estes valores revelam que apesar de existirem IP’s que, em determinados anos, apresentam valores muito próximos do SO e do RE, a tendência é clara para a existência de desvios muito acentuados entre as duas rubricas.

Esta constatação da materialidade das diferenças é ainda reforçada pela análise do intervalo interquartis em que, excluindo 25% das “Diferença SO-RE” mais baixas e 25% das mais elevadas, a “Diferença SO-RE” varia, no máximo, 4.568 mil euros e o “Peso Dif. %” oscila no máximo 126% para o total do triénio.

3.3.2 Influência do regime de autonomia na materialidade

Tendo em vista avaliar se a diferença entre o Saldo Orçamental (SO) e o Resultado Económico (RE) difere de acordo com o regime, “Regime de Autonomia Financeira” e “Regime Patrimonial”, no período 2008-2010 (*Objectivo B*) recorreu-se à comparação das medidas descritivas dos valores das diferenças e do seu peso no SO nos dois grupos de autonomia (Tabela 15).

Tabela 15 – Análise da materialidade entre o SO e o RE face à autonomia

UM: 10³ €

Tipo de Autonomia	Variáveis	n.º IP	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Percentil 25	Mediana	Percentil 75	Máximo
Grupo I	Saldo Orçamental	15	1.006	1.942	-1.155	-196	381	1.403	6.477
	Res.Económico	15	1.045	1.998	-512	-10	494	1.206	7.495
	Diferença SO-RE	15	-39	2.536	-7.444	-319	-69	897	5.451
	Peso Dif (1-RE/SO) - %	15	1.048	3.787	3	23	77	128	14.736
Grupo II	Saldo Orçamental	65	2.677	44.256	-173.348	-758	884	5.994	187.006
	Res.Económico	65	41.406	356.773	-163.515	-934	421	1.897	2.865.364
	Diferença SO-RE	65	-38.730	333.869	-2.678.358	-1.410	586	4.456	153.533
	Peso Dif (1-RE/SO) - %	65	1.023	6.473	2	48	100	169	52.314

Tal como referido anteriormente, a dispersão é muito acentuada pelo que se recorre essencialmente à mediana, para concluir que:

- No Grupo I (Autonomia Financeira), o SO é inferior ao RE, constatando-se que em metade dos IP's desse Grupo a “Diferença SO-RE” é, no máximo, de -69 mil euros;
- No Grupo II (Autonomia Financeira e Patrimonial), verifica-se o inverso, isto é, o SO é superior ao RE, constatando-se que em metade dos IP's desse Grupo a “Diferença SO-RE” é, no máximo, de 586 mil euros;
- O “Peso Dif. %” (medido em termos absolutos) é sempre acentuado em cada Grupo, sendo o valor mais baixo registado no Grupo I (77%), contra os 100% no Grupo II.

A análise das outras medidas descritivas vem confirmar que a diferença entre o SO e o RE tem maior relevância nos institutos com autonomia financeira e patrimonial. Por exemplo, constata-se que 75% dos IP's do Grupo I apresentam, no mínimo, um "Peso Dif. %" de 23%, enquanto a mesma percentagem de institutos do Grupo II apresentam, no mínimo, um peso de 48%, isto é, mais do dobro. No entanto, os institutos do Grupo II revelam maior heterogeneidade do peso das diferenças entre o SO e o RE, sendo que este oscila entre 2 mil euros e 52.314 mil euros, isto é, no máximo, em 52.312 mil euros. Também se constata que em metade dos IP's deste grupo (os que apresentam valores centrais), o peso varia entre 48 mil euros e 169 mil euros, ou seja, verifica-se uma variação máxima de 121 mil euros.

Efectuando complementarmente a análise à materialidade das diferenças de acordo com a autonomia, por anos e por grupos (Anexo II), confirma-se através dos valores das medianas que em todos os anos a "Diferença SO-RE" e o "Peso Dif. %" são sempre inferiores no Grupo I, face ao observado no Grupo II.

Pode-se assim concluir que o regime de autonomia tem impacto sobre a materialidade e sobre o sinal das diferenças entre o SO e o RE (*Objectivo B*) e que, conforme seria expectável, as diferenças são significativamente menores no Grupo I, face ao verificado no Grupo II, o qual tem autonomia patrimonial acrescida.

Conclusões

Síntese do trabalho desenvolvido e objectivos alcançados

Finalizado este trabalho, importa agora sintetizar como foram conseguidos os objectivos propostos, remetendo para as principais conclusões/considerações suscitadas no final de cada um dos três capítulos em que esta dissertação se encontra estruturada.

Assim, objectivo a objectivo impõe-se salientar:

Objectivo 1

Efectuar um estudo comparativo sobre a prestação de contas de acordo com o POCP e as IPSAS, evidenciando os pontos fortes e fracos de cada normativo.

Para este objectivo foi desenvolvido no capítulo um, um estudo comparativo entre as IPSAS e o POCP na perspectiva da prestação de contas, mais concretamente entre a IPSAS 1 e a IPSAS 24 com o POCP, dado serem estes os normativos que enunciam as principais características em termos de *accountability*, quer na vertente financeira/patrimonial, quer na vertente orçamental, no âmbito dos sistemas de Contabilidade Pública preconizados em Portugal e a nível internacional.

No que respeita à vertente financeira/patrimonial, a análise efectuada permite concluir que existem significativas áreas de aperfeiçoamento do normativo português, constituindo as IPSAS um referencial normativo a ter em linha de conta no desenho de um novo sistema de normalização contabilísticas para o sector público em Portugal.

Relativamente à *accountability* na vertente orçamental, o estudo comparativo entre a IPSAS 24 e o POCP, constata-se que o POCP apresenta virtualidades relevantes relativamente ao normativo internacional, uma vez que preconiza instrumentos de controlo orçamental mais detalhados e mais adequados ao nível de desenvolvimento de práticas contabilísticas orçamentais – nível médio alto, onde se insere Portugal, de acordo com estudos internacionais. Evidencia-se também que, nesta vertente, o POCP tem sido complementado com legislação adicional, o que aponta para a necessidade de

uma sistematização e integração das várias normas em vigor sobre este tema num único sistema normativo, mais próximo do POCP do que das IPSAS, atendendo à maior robustez do normativo nacional face à norma internacional que trata das questões contabilísticas associadas à preparação e execução orçamental.

Objectivo 2

Desenvolver uma proposta para uma demonstração financeira de reconciliação entre o Saldo Orçamental (SO) e o Resultado Económico (RE), a integrar num futuro Sistema de Normalização Contabilístico para o sector público em Portugal

Este objectivo foi alcançado com a elaboração da proposta apresentada (Figura 3), a qual configura uma Demonstração Financeira de Reconciliação entre o SO e o RE, demonstrando os necessários ajustamentos que devem ser efectuados quando se pretende evidenciar as diferenças entre estes dois *outputs*, ambos relevantes em termos de *accountability*, tendo em linha de conta os principais utilizadores das demonstrações financeiras divulgadas pelas entidades públicas.

Esta Demonstração Financeira elenca os ajustamentos a realizar relativamente às Diferenças de Acréscimo (itens não incluídos no Saldo Orçamental, mas incluídos no Resultado Económico), bem como os que devem ser feitos quanto às Diferenças de Caixa (itens incluídos no Saldo Orçamental, mas não considerados no Resultado Económico); são ainda evidenciadas outras Diferenças de Acréscimo ou de Caixa, resultantes dos diferentes momentos de reconhecimento, que ocorrem pelo facto de serem utilizadas bases contabilísticas distintas nos dois sistemas contabilísticos – base de caixa para o sistema orçamental e base de acréscimo para o sistema financeiro/patrimonial.

Salienta-se que esta Demonstração Financeira de conciliação entre o SO e o RE, consubstancia um passo importante na direcção de uma maior transparência da informação proporcionada pelos sistemas contabilísticos do sector público, relevância que adquire uma actualidade reforçada quando se perspectiva o gizar de um novo sistema contabilístico neste âmbito.

Objectivo 3

Avaliar a materialidade das diferenças entre o Saldo Orçamental (SO) e o Resultado Económico (RE) nos Institutos Públicos portugueses, validando assim a necessidade da demonstração financeira proposta.

Este terceiro objectivo é alcançado através da realização do estudo exploratório a que respeita o terceiro capítulo. Foi aferida a materialidade das diferenças entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico para o universo dos Institutos Públicos em Portugal que aplicam o POCP, no período de 2008 a 2010, com os seguintes objectivos específicos:

***Objectivo A** – Avaliar se no Universo dos IP's do Continente, com Autonomia Financeira que estão obrigados à aplicação do POCP, existem diferenças materialmente relevantes entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico nos três anos (2008 a 2010).*

***Objectivo B** – Avaliar se a diferença entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico é diferente entre o “Regime de Autonomia Financeira” e o “Regime Patrimonial”.*

Para cada um deles apresentam-se as principais conclusões que este estudo permitiu extrair e que se passam a enunciar.

Objectivo A

Através da análise de estatística descritiva realizada, é comprovada a materialidade das diferenças, quer considerando a “Diferença SO-RE”, quer o “Peso Dif. %”. Os valores revelam que apesar de existirem IP's que, em determinados anos, apresentam valores muito próximos do SO e do RE, a tendência é clara para a existência de desvios muito acentuados entre as duas rubricas.

Constatou-se igualmente que existe uma correlação positiva moderada entre o SO e o RE, isto é, existe uma tendência para quando o SO aumentar o RE também aumentar.

Esta correlação está em linha com os dois estudos empíricos referidos, uma vez que em ambos também se verificaram correlações positivas entre o SO e RE, embora com diferentes intensidades (correlação positiva fraca no estudo de Anessi-Pessina e Steccolini e correlação positiva forte no estudo de Montesinos).

Objectivo B

Constata-se que o regime de autonomia tem impacto sobre a materialidade e sobre o sinal das diferenças entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico (*Objectivo B*) e que, conforme seria expectável, as diferenças são significativamente menores no Grupo I (AAF) face ao verificado no Grupo II (AAFP), o qual tem autonomia patrimonial acrescida.

Principais contributos

O principal contributo deste estudo reside no facto de apresentar uma proposta de Demonstração Financeira que por si só representa uma mais-valia relevante para a concepção de um Sistema de Normalização Contabilística para o sector público português.

Todavia, entende-se que a análise comparativa realizada, seguida da apresentação dos principais pontos fortes e fracos dos normativos analisados, permite uma visão mais clara do valor acrescentado que as Normas Internacionais de Contabilidade Pública poderão ou não trazer para esse novo sistema de normalização, em ambas as vertentes, orçamental e financeira/patrimonial.

Por último, o estudo exploratório representa um contributo importante para reforçar a pertinência da proposta de Demonstração Financeira apresentada, uma vez que evidencia a materialidade das diferenças entre os *outputs* informativos decorrentes daquelas duas perspectivas, num universo do sector público português onde as diferenças serão mais significativas, dada a natureza do seu regime de autonomia.

Limitações e sugestões para investigação futura

A principal limitação desta investigação decorre das restrições do estudo exploratório que não permitiu avaliar os determinantes que podem justificar as diferenças entre ambos os *outputs* informativos, tal como já efectuado por alguns estudos noutros contextos.

Esta limitação constitui, simultaneamente, uma oportunidade para futuras investigações que permitissem definir quais as várias determinantes para as diferenças encontradas, inclusive no que concerne ao regime de autonomia e aferir eventuais correlações daí decorrentes.

Bibliografia

Anessi-Pessina, E. e I. Steccolini, I. (2007), Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments, *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, No. 2 (May), pp. 113 – 31.

Biondi, Y. e M. Soverchia (2011), Accounting rules for the European Communities: A Theoretical Analysis, paper presented at the 13th Biennial CIGAR Conference, Ghent (Belgium), 9-10 June 2011.

Cohen, S. (2011), Cash versus Accrual Accounting Measures in Greek Municipalities: Proxies or Not for Decision-Making? *International Journal of Accounting, Auditing and Performance*, November 2011.

Council Regulation (EC, Euratom) No 1605/2002 of 25 June 2002 *on the Financial Regulation applicable to the general budget of the European Communities*, Official Journal of the European Union L 248, 16.9.2002, p. 1.

European Commission (EC) (2011), *Annual Accounts of the European Union — Financial Year 2010*, Official Journal of the European Union 2011/C 332/01, Brussels, November.

Government Accountability Office – GAO (2006), *Understanding Similarities and Differences between Accrual and Cash Deficits*, US GAO-07-117SP, Washington D.C., December 2006.

International Federation of Accountants (IFAC) (2011), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, New York, March.

International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2011), *Study 14, Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities*, Third Edition, New York, January.

Jesus, M.A (2010), *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: Principais divergências e implicações no défice público em Portugal*, Textos Universitários de Ciências Sociais e Humanas, Fundação Calouste Gulbenkian e Fundação para a Ciência e Tecnologia, ISBN 978-972-31-1341-9.

Lopes, C. e J. Pires (2010), As novas regras de consolidação de contas no sector público administrativo – Análise da Orientação n.º1/2010 – Portaria 474/2010 de 1 de Julho, *Revista OROC*, 51 Out-Dez 2010, 42-49.

Lüder, K. e Jones, R. (2003), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Price Waterhouse Coopers, Frankfurt, Germany.

Martí, C. (2006), Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Pc Sector Items and Implication for Fiscal Policy, *Public Budgeting & Finance* (Summer), 45- 64.

Montesinos, V. e I. Brusca (2009), *Accrual versus Cash Basis in the Public Sector: Where are the differences in practice?*, paper presented at the 12th Biennial CIGAR Conference, Modena (Italy), 28-29 May 2009.

Moreira, V. (2001), *Relatório e Proposta de Lei-Quadro sobre os Institutos Públicos*, Lisboa: Ministério da Reforma do Estado e da Administração Pública/ Grupo de Trabalho para os Institutos Públicos, ISBN 972-98785-0-1.

National Audit Office (NAO) (2010), *Compliance Guide for entities which prepare financial statements in accordance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, London, November.

Nogueira, S.P. (2005), *A Contabilidade Pública em Portugal: proposta de um plano oficial de contabilidade único*, Tese de Mestrado Universidade do Minho – Escola de Economia e Gestão.

Relatório do Grupo de Trabalho que procedeu à Revisão da LEO (2010), nomeado pelo Despacho n.º 8065/2010, de 30 de Abril do Ministro de Estado e das Finanças, Lisboa, Julho.

Sequeira, E. (2001), *Regime Financeiro e Patrimonial dos Institutos Públicos*, in Moreira (2001), *Relatório e Proposta de Lei-Quadro sobre os Institutos Públicos*, Lisboa: Ministério da Reforma do Estado e da Administração Pública/ Grupo de Trabalho para os Institutos Públicos, ISBN 972-98785-0-1.

Sterck, M. (2007), *The Impact of Performance budgeting on the role of the legislature: a four country study*, *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 189-203.

Stuclife, P. (2003), *The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee*, *Public Money and Management*, January, 29-36.

Wynne, A. (2008), *Accrual accounting for the public sector – a fad that has had its day?*, *International Journal on Governmental Financial Management*, Vol. VIII, No. 2, 2008, 117-132.

Referências não publicadas retiradas da internet:

Pereira, A. (2011), *Estatísticas da Economia Portuguesa e do Estado – Organismos do Estado – Institutos Públicos*, *documento não publicado*, <http://desmitos.blogspot.pt/p/organismos-do-estado.html>.

Legislação portuguesa

Lei n.º 98/1997 de 26 de Agosto (versão actualizada em 2012): Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

Lei 22/2011 de 20 de Maio: Alteração à Lei de Enquadramento Orçamental

Lei 64-C/2011 de 30 de Dezembro: Aprova a estratégia e os procedimentos a adoptar no âmbito da Lei de Enquadramento Orçamental, bem como a calendarização para a respectiva implementação até 2015.

Decreto-Lei n.º 410/1989 de 21 de Novembro: Plano Oficial de Contabilidade

Decreto-Lei n.º 232/1997 de 3 de Setembro: Plano Oficial de Contabilidade Pública

Decreto-Lei N.º 26/2002 de 14 de Fevereiro: Classificador Económico das receitas e despesas públicas

Decreto-Lei n.º 105/2007 de 3 de Abril: Lei-Quadro dos Institutos Públicos

Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho: Sistema de Normalização Contabilística

Portaria 474/2010 de 1 de Julho – Orientação n.º 1/2010 do MFAP: Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo

Instrução n.º 1/2004 de 14 de Fevereiro do Tribunal de Contas: Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo POCP e planos sectoriais

Sites consultados entre Abril de 2011 e Maio de 2012

AECA: <http://www.aeca.es/>

Banco de Portugal (BP): <http://www.bportugal.pt/>

CIGAR Network: <http://www.cigar-network.net/>

Comissão de Normalização Contabilística (CNC): <http://www.cnc.min-financas.pt>

CPA Journal online: <http://www.nysscpa.org/cpajournal>

Direcção Geral do Orçamento (DGO): <http://www.dgo.pt/Paginas/default.aspx>

European Commission (EC): http://ec.europa.eu/budget/index_en.cfm

Government Accountability Office (GAO): <http://www.gao.gov/>

Instituto Nacional de Estatística (INE): <http://www.ine.pt/>

International Federation of Accountants (IFAC): <http://www.ifac.org>

International Monetary Fund (IMF): <http://www.imf.org/>

Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro do Brasil:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>

Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP):

<http://www.portugal.gov.pt/pt/os-ministerios/ministerio-das-financas>

National Audit Office (NAO): <http://www.nao.org.uk/default.aspx>

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC): <http://www.oroc.pt/>

Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC): <http://novosite.otoc.pt/pt/>

Tribunal de Contas de Portugal (TC): <http://www.tcontas.pt/>

Anexos

Anexo I

**Modelo de Conciliação constante das Notas explicativas dos mapas consolidados
sobre a execução do orçamento 2010 da UE**

Conciliação: resultados económicos - resultado da execução orçamental

Em milhões de EUR

	2010	2009 reexpresso
RESULTADOS ECONÓMICOS DO EXERCÍCIO	17 232	6 887
Receitas		
Créditos apurados no exercício em curso, mas ainda não cobrados	(3 132)	(2 806)
Créditos apurados em exercícios anteriores e cobrados no ano em curso	1 346	2 563
Receitas acrescidas (líquidas)	(371)	436
Despesas		
Despesas acrescidas (líquidas)	(7 426)	2 951
Despesas do ano anterior pagas no exercício em curso	(386)	(432)
Efeito líquido do pré-financiamento	(678)	(9 458)
Dotações de pagamento transitadas para o exercício seguinte	(2 798)	(1 759)
Pagamentos efectuados a partir de dotações transitadas e anulação de dotações de pagamento não utilizadas	1 760	4 573
Variação das provisões	(323)	(329)
Outros	(257)	(153)
Resultados económicos das agências + CECA	(418)	(209)
RESULTADO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTAL DO EXERCÍCIO	4 549	2 264

Fonte: JOCE 2011/C 332/01, página 127

Anexo II

**Análise da materialidade entre o SO e o RE face à autonomia financeira –
por anos e por grupos**

Análise da materialidade entre o Saldo Orçamental e o Resultado Económico face à autonomia financeira – por anos e por grupos

UM: 10³ €

Ano	Tipo de Autonomia	Variáveis	n°. IP	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Percentil 25	Mediana	Percentil 75	Máximo
2008	Grupo I	Saldo Orçamental	2	1.403	3.618	-1.155	-1.155	1.403	3.961	3.961
		Res.Económico	2	1.276	2.528	-512	-512	1.276	3.063	3.063
		Diferença SO-RE	2	127	1.089	-643	-643	127	897	897
		Peso Dif (1-RE/SO) - %	2	39	23	23	23	39	56	56
	Grupo II	Saldo Orçamental	22	8.400	55.829	-173.348	273	2.190	7.624	151.637
		Res.Económico	22	-2.639	39.247	-163.515	-919	822	4.239	72.442
		Diferença SO-RE	22	11.039	34.937	-9.833	-256	710	4.784	153.533
		Peso Dif (1-RE/SO) - %	22	140	274	6	21	63	112	1.262
2009	Grupo I	Saldo Orçamental	6	1.594	2.470	-196	51	916	1.403	6.477
		Res.Económico	6	1.985	2.755	54	494	1.117	1.636	7.495
		Diferença SO-RE	6	-391	4.107	-7.444	-251	-135	169	5.451
		Peso Dif (1-RE/SO) - %	6	2.499	5.995	3	17	55	128	14.736
	Grupo II	Saldo Orçamental	22	-1.881	21.069	-79.750	-690	1.045	5.994	25.983
		Res.Económico	22	-1.683	21.130	-85.627	-155	666	1.617	43.663
		Diferença SO-RE	22	-198	23.325	-80.679	-1.461	250	9.026	45.293
		Peso Dif (1-RE/SO) - %	22	275	480	3	71	101	230	2.184
2010	Grupo I	Saldo Orçamental	7	389	829	-431	-210	235	803	2.025
		Res.Económico	7	174	365	-374	-122	148	552	554
		Diferença SO-RE	7	215	732	-357	-319	-69	925	1.554
		Peso Dif (1-RE/SO) - %	7	92	54	13	45	87	135	170
	Grupo II	Saldo Orçamental	21	1.455	49.682	-105.944	-9.952	9	3.088	187.006
		Res.Económico	21	132.690	626.343	-69.153	-2.514	151	1.744	2.865.364
		Diferença SO-RE	21	-131.235	584.384	-2.678.358	-4.763	626	4.120	52.038
		Peso Dif (1-RE/SO) - %	21	2.731	11.367	2	98	116	225	52.314

Anexo III

Lista de IP's do Universo de Trabalho

Abreviatura	Denominação
ARH Alentejo	Administração da Região Hidrográfica do Alentejo, I. P.
ARH Algarve	Administração da Região Hidrográfica do Algarve, I. P.
ARH Centro	Administração da Região Hidrográfica do Centro, I. P.
ARH Norte	Administração da Região Hidrográfica do Norte, I. P.
ARH Tejo	Administração da Região Hidrográfica do Tejo, I. P.
ICNB	Instituto da Conservação da Natureza e da Biodiversidade, I.P.
IFDR	Instituto Financeiro para o Desenvolvimento Regional, I.P.
AMA	Agência para a Modernização Administrativa, I.P.
ERSAR	Entidade Reguladora dos Serviços de Águas e Resíduos, I.P.
IVV	Instituto da Vinha e do Vinho, I.P.
IAPMEI	Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação, I.P.
IFAP	Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I.P.
IGTCP	Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, I.P.
IDP	Instituto do Desporto de Portugal, I.P.
INPI	Instituto Português da Propriedade Industrial, I.P.
INML	Instituto Nacional de Medicina Legal, I.P.
IPA	Instituto Português de Acreditação, I.P.
IPQ	Instituto Português da Qualidade, I.P.
LNEG	Laboratório Nacional de Energia e Geologia, I.P.
TDP	Turismo de Portugal, I.P.
IVDP	Instituto do Vinho do Douro e Porto, I.P.
IGFIJ	Instituto de Gestão Financeira e de Infra-Estruturas da Justiça, I. P.
IMARPOR	Instituto Portuário e dos Transportes Marítimos, I. P.
IHRU	Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana, I. P.
CGA	Caixa Geral de Aposentações, I. P.
ICI	Instituto da Construção e do Imobiliário, I. P.
ICA	Instituto do Cinema e do Audiovisual, I. P.
FRI	Fundo para as Relações Internacionais, I. P.
INAC	Instituto Nacional de Aviação Civil, I. P.