



Contabilidade nas Entidades do Setor Público

Transparência, *Accountability* e Controlo Financeiro

Setor Público



António Joaquim Andrade Gonçalves
REVISOR OFICIAL DE CONTAS



Luís Filipe Quinaz
REVISOR OFICIAL DE CONTAS



Sinopse

Em face das alterações registadas nas últimas décadas ao nível económico-financeiro em geral e, em particular à evolução das economias periféricas da União Europeia, a questão do **modelo de contabilidade a ser aplicado às entidades do sector público** tem vindo a ganhar uma crescente relevância, enquanto mecanismo que proporcione melhorias ao nível da qualidade e transparência do relato financeiro do sector público, facultando informação para a gestão financeira de qualidade para a tomada de decisão.

Diversos autores têm abordado a problemática do relacionamento entre a Contabilidade Pública (**CP**) e a Contabilidade Nacional (**CN**), obtendo esta temática uma particular relevância em Portugal, tendo a Comissão de Normalização Contabilística (**CNC**) tomado no seu plano de atividades, o desafio de iniciar o desenvolvimento de trabalhos conducentes à conceção do Sistema de Normalização Contabilística Pública, tendo por referência as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS).

O principal objetivo do Plano Oficial de Contabilidade Pública (**POCP**) consistia na criação de condições para a integração dos diferentes aspetos - contabilidade orçamental, patrimonial e analítica - numa contabilidade pública moderna, que constituísse um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação.

Os últimos desenvolvimentos ocorridos ao nível do *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, têm subjacente a aplicação do regime do acréscimo de modo a permitir uma efetiva apresentação dos compromissos.

Para serem analisadas as várias dimensões do modelo contabilístico das entidades do setor público, numa primeira etapa vão ser enunciadas, num plano teórico, as principais diferenças entre os dois sistemas contabilísticos, a Contabilidade Pública versus Contabilidade Nacional, no que respeita aos elementos essenciais das suas estruturas concetuais.

Numa segunda etapa irão ser analisadas as diferenças entre o que denominamos por **dimensão externa**, associada à necessidade de produção de demonstrações financeiras elaboradas e preparadas de forma a satisfazer as necessidades dos utilizadores externos e a **dimensão interna** orientada para a gestão da entidade, assim como a produção de informação relevante para as entidades tutelares ou com funções de supervisão e/ou regulação, bem como com responsabilidade pela produção de elementos estatísticos.

Pudemos concluir que qualquer sistema que vise a normalização contabilística das entidades do sector público terá de tomar em consideração estas duas dimensões complementares:

(i) A dimensão interna; e (ii) A dimensão externa.

Ainda que possam ser abordadas isoladamente, cada uma destas dimensões reflete a mesma realidade e, conseqüentemente, devem estar alinhadas de modo a garantir a coerência da análise.

Torna-se relevante e justificada a tomada de decisão em relação à harmonização contabilística das entidades do sector público com a adotada pelas entidades empresariais, para efeitos de relato externo. O quadro seguinte evidencia as questões que carecem de resposta relacionadas com a evolução que deverá ocorrer na dimensão interna face à evolução previsível da dimensão externa, de modo a assegurar:

Questões em aberto

- O reforço da **transparência** e, conseqüentemente, da **confiança** que os utilizadores têm na informação prestada, nomeadamente os financiadores (mercados)
- A responsabilização (**Accountability**) dos gestores das entidades do sector público; e
- O reforço dos mecanismos de **controlo financeiro e orçamental**, essencial à promoção da eficiência operacional das entidades do sector público

Fonte: Elaboração pelos próprios autores

1. Contabilidade Pública versus Contabilidade Nacional

A conceção e implementação de um novo modelo de contabilidade pública obriga a repensar e analisar os aspetos associados à inter-relação entre a Contabilidade Pública (doravante designada por "**CP**") e a Contabilidade Nacional (doravante designada por "**CN**").

A nível europeu como forma de cumprimento do normativo que define a atividade do EUROSTAT (*Statistical Office of the European Communities*), os diferentes Estados-membros da União Europeia têm adotado o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais para a preparação das suas Contas Nacionais, tendo ocorrido reformas consideráveis nos diferentes sistemas de Contabilidade Públi-

ca, designadamente através da introdução do regime do acréscimo, verificando-se um movimento de aproximação com o sistema de contabilidade adotada no mundo empresarial.

A harmonização ao nível das Contas Nacionais, ao nível do espaço europeu, não tem paralelo no que concerne à CP, ainda que possa ser reconhecido um caminho que vise a sua convergência. Nesse sentido, é oportuno avaliar se o processo de reforma da CP deve conduzir a um maior alinhamento com o sistema de Contas Nacionais, na medida em que a informação de base deste, depende da disponibilizada pelo primeiro.

As principais diferenças entre a CP e a CN decorrem das respetivas estruturas concetuais serem, necessariamente, distintas na medida em que visam satisfazer necessidades de informação diferentes.

O IPSASB publicou em 2005 um *Research Report* denominado “*International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases for Financial Reporting: an analysis of Differences and Recommendations for Convergence*”, no qual são identificadas as diferenças entre as duas perspetivas contabilísticas, sendo também efetuado um conjunto de recomendações no sentido da eliminação ou redução das diferenças sempre que tal seja possível e não contrarie os objetivos específicos de cada um dos sistemas.

Os principais aspetos que estão na origem das diferenças entre a CP e a CN centram-se nos seguintes tópicos:

- Definição e âmbito da entidade de relato;
- Critérios de reconhecimento e bases de mensuração adotados por cada um dos sistemas nos registos das operações;
- Relação entre as entidades que integram as Administrações Públicas e as empresas públicas.

O quadro seguinte evidência algumas das diferenças entre a CP e a CN:

	Contabilidade Pública	Contabilidade Nacional
Utilizadores	Credores e investidores, instituições e analistas financeiros, contribuintes, representantes dos eleitores e cidadãos	Governos, instituições comunitárias, analistas e decisores de políticas públicas e outros agentes da vida económica e social
Objetivos	Prestação de contas (Accountability) Tomada de decisões	Análise e avaliação macroeconómica Disponibilizar informação para a monitorização do grau de eficácia das políticas públicas
Necessidades de Informação	Informação relativa à posição financeira, desempenho e fluxos financeiros da entidade	Dados agregados de forma a permitir a disponibilidade de informação para a tomada de decisões no âmbito das políticas públicas
Finalidades	Tomada de decisão por parte dos utilizadores das Demonstrações Financeiras (DFs)	Análise dos efeitos das políticas económicas e outras Tomada de decisão e formulação de políticas públicas
Regras de Reconhecimento	Contabilidade Patrimonial - Base do acréscimo Contabilidade Orçamental - Base de caixa	Base do acréscimo para todas as transações (monetárias e não monetárias)
Regras de Mensuração	Custo histórico (de aquisição ou de produção) Valor de mercado nalgumas situações	Preços de mercado

Fonte: Elaboração pelos próprios autores

É fundamental que os diferentes intervenientes no processo de conceção, desenvolvimento e implementação do futuro Sistema de Normalização Contabilística das entidades do setor público em Portugal, assumam, desde a primeira etapa, que esse sistema vise responder às necessidades dos utilizadores (externos) das Demonstrações Financeiras, devendo encontrar-se alinhado com as restantes dimensões da CP - Orçamental e Tesouraria.

Por outro lado, um dos grandes desafios que decorre da futura implementação do SNC-AP, consiste em repensar a dimensão orçamental e as suas bases, nomeadamente, se devem assentar no regime de caixa ou evoluir para o regime do acréscimo.

Ainda que a dimensão orçamental possa, evoluir para o regime do acréscimo entendemos que continuará a ser necessário assegurar o registo e controlo dos fluxos financeiros, necessariamente por via do regime de caixa.

2. A Dimensão Externa: - IPSAS como referencial de Relato Financeiro para Utilizadores Externos

Tem-se assistido a um conjunto de trabalhos promovidos pelo **IPSASB** (*International Public Sector Accounting Standards Board*) que visam a conceção e implementação de uma estrutura conceptual (EC) que possa constituir, à semelhança do que acontece com o relato financeiro das entidades empresariais, nas fundações do edifício representado pelas normas de contabilidade e relato aplicáveis ao sector público IPSAS. Ainda que os trabalhos se encontrem em curso, é expectável que a opção que vier ser tomada pela CNC, quanto ao futuro Sistema de Normalização Contabilística das Entidades do Sector Público (SNC-AP), possa ter como base a futura EC a desenvolver no âmbito do IPSASB, bem como as IPSAS em vigor. Neste sentido, pode também avançar-se que se estima que Comissão de Normalização Contabilística venha privilegiar o alinhamento dos desenvolvimentos a realizar nesta matéria com as decisões a tomar no seio da União Europeia, as quais têm recomendado a adoção de **European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)**, que estão baseadas nas atuais IPSAS.

Caso a opção da CNC seja, o de privilegiar o desenvolvimento de um modelo autónomo de modo a antecipar-se aos desenvolvimentos no seio da União Europeia, existirá o risco de o mesmo ter de vir a ser ajustado no futuro.

É comumente aceite, pelos diferentes interlocutores, que para efeitos de relato externo as IPSAS consistem na convenção padrão em relação à qual deverá obedecer o relato financeiro para fins externos, das entidades do sector público.

As demonstrações financeiras preparadas e apresentadas de acordo com as IPSAS são uma componente essencial da transparência do relato financeiro do Governo e outras entidades do sector públi-

co. As Demonstrações Financeiras para Fins Gerais (DFpFG) visam satisfazer as necessidades dos utilizadores externos.

Principais aspetos da Estrutura Concetual proposta pelo IPSASB
- Os utilizadores das DFpFG
- Os objetivos das DFpFG
- A entidade de relato
- Os elementos das DGpFG
- Regras de reconhecimento e mensuração

Fonte: Elaboração pelos próprios autores

As DFpFG são uma componente essencial do processo de escrutínio da atividade do setor público, suportando e reforçando a transparência do relato financeiro dos Governos e outras entidades do setor público. As DFpFG são relatórios financeiros que **visam satisfazer as necessidades de informação dos utilizadores**. Alguns dos utilizadores dos documentos de relato financeiro podem possuir autoridade para requerer relatórios que visem satisfazer as suas necessidades específicas de informação. Ainda que essas entidades possam julgar a informação prestada nas DFpFG útil para os seus objetivos, a mesma não foi desenvolvida de modo a responder às suas necessidades de informação específicas.

As DFpFG são suscetíveis de englobar diversos documentos de relato, cada um respondendo de forma mais direta a determinados aspetos dos diferentes objetivos de relato financeiro. As DFpFG incluem as próprias Demonstrações Financeiras bem como as Notas anexas (seguidamente referidas como Demonstrações Financeiras),

e a divulgação da informação que reforce, complemente e suplemente as Demonstrações Financeiras.

Os **objetivos** do relato financeiro por parte das entidades do setor público, consistem na disponibilização de informação acerca da entidade que seja útil aos utilizadores das DFpFG para efeitos de prestação de contas e responsabilização (**"Accountability"**), assim como para efeitos de **tomada de decisão**.

“Os objetivos do relato financeiro por parte das entidades do setor público, consistem na disponibilização de informação acerca da entidade que seja útil aos utilizadores das DFpFG para efeitos de prestação de contas e responsabilização (“Accountability”), assim como para efeitos de tomada de decisão.”

O relato financeiro não consiste num fim em si mesmo. O seu objetivo consiste em fornecer informação útil aos utilizadores das DFpFG. Consequentemente, os objetivos do relato financeiro são determinados em função dos seus utilizadores e das suas necessidades de informação.

O Governo e as outras entidades financiam-se junto dos contribuintes, doadores, financiadores e outros credores, assim como por via de outros recursos fornecidos por terceiros, para utilização na prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Estas enti-





dades devem prestar contas pela forma como gerem e utilizam os recursos colocados à sua disposição, às entidades que lhes prestam os recursos, assim como em relação aos que dependem dessas entidades para fornecerem os necessários serviços. As entidades que fornecem os recursos e recebem, ou têm a expectativa de receber, os serviços, também requerem informação como um elemento do seu inerente ao processo de tomada de decisão.

Consequentemente, as DFpFG das entidades do setor público, foram desenvolvidas com o objetivo primário de responder às necessidades de informação dos destinatários dos serviços e dos fornecedores dos recursos, que não possuem a autoridade para solicitar a divulgação de informação que necessitam para avaliar o desempenho dos responsáveis da entidade e o processo de tomada de decisão. Os membros do Parlamento constituem, também, utilizadores primários das DFpFG, e podem realizar análises detalhadas e contínuas sobre a informação prestada nas DFpFG quando agem na qualidade de representantes dos interesses dos destinatários dos serviços e dos fornecedores dos recursos. Contudo, para efeitos da EC, os utilizadores primários das DFpFG são os destinatários dos serviços e os seus representantes, e os fornecedores dos recursos e seus representantes.

Os cidadãos recebem serviços e fornecem recursos ao Governo e outras entidades do setor público. Em consequência, os cidadãos são utilizadores primários das DFpFG. Alguns destinatários dos serviços e alguns fornecedores de recursos dependem das DFpFG para obter a informação que necessitam para avaliar o desempenho e tomarem decisões.

As DFpFG elaboradas de modo a responder às necessidades de informação dos destinatários dos serviços e dos fornecedores de recursos permite-lhes avaliar o desempenho e tomarem decisões.

O Governo e outras entidades do setor público são responsáveis perante aqueles que fornecem os recursos, assim como aqueles que dependem do Governo e de outras entidades do setor público para utilizarem esses recursos, com o objetivo de fornecerem serviços no decurso do período de relato e no longo prazo. O cumprimento das obrigações de prestação de contas, exige que sejam dadas informações sobre a gestão da entidade, no que respeita aos recursos que lhe foram confiados para a prestação de serviços aos constituintes, bem como a respetiva conformidade com as disposições legais. Considerando a forma como os serviços prestados por entidades do setor público são financiados (principalmente pelas receitas fiscais e outras que não originam contraprestação) e da dependência dos seus destinatários relativamente a esses mesmos serviços, a longo prazo, o cumprimento da obrigação de prestação de contas também irá exigir que sejam dadas informações sobre matérias, tais como; a evolução da atividade da entidade durante o período de relato e a sua capacidade para continuar a prestar serviços em períodos futuros.

Os destinatários dos serviços, assim como os fornecedores de recursos, requerem, também, informação como uma peça essencial do seu processo de tomada de decisão. Por exemplo:

- Financiadores, credores, doadores e outros que disponibilizem recursos de forma voluntária, incluindo transações de troca, tomam decisões quanto ao fornecimento de recursos para suportar as atividades correntes e futuras do Governo e outras entidades do setor público;
- Os contribuintes, normalmente, não disponibilizam fundos ao Governo e outras entidades do setor público de forma voluntária ou em resultado de uma transação de troca. Em muitos casos, não têm a opção de aceitar, ou não, os serviços prestados pelas entidades do setor público, ou escolher um fornecedor de serviço alternativo. Consequentemente, possuem uma capacidade de

decisão limitada quanto: (i) ao fornecimento de recursos ao Governo; (ii) aos recursos a alocar de modo a garantir a prestação dos serviços por parte de uma dada entidade pública; ou (iii) a adquirir ou consumir os serviços prestados. Contudo, os destinatários dos serviços e os fornecedores de recursos podem tomar decisões acerca das suas preferências de voto, tendo essa decisão consequências ao nível da forma de alocação dos recursos para certas entidades do setor público.

A informação disponibilizada nas DFpFG, para efeitos de prestação de contas e responsabilização (**Accountability**) contribuirá para o processo de decisão. Por exemplo, informação acerca dos custos, eficiência e eficácia dos serviços prestados no passado, o montante e fonte dos valores associados à recuperação dos custos e os recursos disponíveis para suportar as atividades futuras, será relevante para efeitos de libertação das responsabilidades associadas à prestação de contas. Esta informação será, também, útil para efeitos do processo de decisão dos utilizadores das DFpFG, incluindo as decisões dos doadores e outros credores.

Para efeitos de responsabilização e tomada de decisões, os destinatários dos serviços e os fornecedores de recursos requerem informação que lhes permita suportar a tomada de decisões em matérias, tais como:

- O desempenho da entidade no decurso do período de relato, por exemplo:
 - A prossecução dos objetivos quanto aos serviços prestados e outros objetivos operacionais e financeiros;
 - A forma como os recursos que lhes foram alocados foram geridos; e
 - Cumprimento com as normas relevantes a nível orçamental, legislativo e outros regulamentos emanados das entidades que regulam o financiamento e utilização dos recursos;
- A liquidez (capacidade de cumprir as obrigações correntes) e solvência (capacidade de cumprir as suas obrigações no longo prazo) da entidade;
- A sustentabilidade da prestação dos serviços disponibilizados e outras operações, no longo prazo, assim como as alterações motivadas nas mesmas em resultado das atividades da entidade no decurso do período de relato incluindo, por exemplo:
 - A capacidade da entidade continuar a financiar as suas atividades e a realizar os seus objetivos operacionais no futuro (capacidade financeira), incluindo as fontes de fundos prováveis e o grau de dependência da entidade e quais as suas vulnerabilidades e pressões ao nível do financiamento e procura que estão fora do seu controlo; e
- Os recursos físicos, e outros, atualmente disponíveis para suportarem o fornecimento dos serviços em períodos futuros (capacidade operacional);
- A capacidade da entidade se adaptar às modificações das circunstâncias, quais as alterações no plano demográfico ou modificações nas condições económicas nacionais ou internacionais que podem ter impacto na natureza e composição das atividades que desenvolve e dos serviços que fornece.

Informação Prestada nas DFpFG permite avaliar

- | |
|--|
| - O desempenho da entidade |
| - A liquidez |
| - A sustentabilidade da prestação dos serviços |
| - A capacidade de adaptação da entidade |

Fonte: Elaboração pelos próprios autores

A **informação** que os **destinatários dos serviços** e os **fornecedores de recursos** necessitam para satisfazer as suas necessidades pode ser diversa. Por exemplo, os **destinatários dos serviços** poderão requerer informação para avaliarem matérias, tais como:

- A entidade utiliza os seus recursos de forma económica, eficiente e eficaz e como pretendido, e tal uso é realizado no seu interesse;
- Os serviços prestados, o volume e custos dos serviços prestados durante o período de relato é apropriado, bem como os montantes e fontes dos montantes transferidos para recuperar custos; e
- O nível atual de impostos e outros recursos obtidos é suficiente para manter o volume e a qualidade dos serviços atualmente prestados.

Os **destinatários dos serviços** podem pretender, também, **informação** relativa às consequências das decisões tomadas, e atividades desenvolvidas pela entidade no decurso do período de relato: (i) quanto os recursos disponíveis para suportar o fornecimento de serviços nos períodos futuros; (ii) os serviços a serem prestados pela entidade no futuro, assim como as respetivas atividades e objetivos; e (iii) os montantes e fontes dos recursos necessários a suportar a recuperação dos custos necessários ao desenvolvimento das atividades futuras.

Os **fornecedores dos recursos** podem requerer **informação** para tomarem decisões sobre as seguintes matérias:

- Estão a ser alcançados os objetivos estabelecidos, justificando-se os recursos alocados no decurso do período de relato;
- As operações correntes foram financiadas por recursos obtidos no período corrente junto dos contribuintes, financiadores ou outras fontes; e
- É provável existir a necessidade adicional, ou não, de recursos no futuro e quais as fontes de financiamento prováveis.

Os **financiadores e os credores** podem requerer **informação** para a tomada de decisões, tais como: a avaliação da liquidez da entidade e, consequentemente, se os montantes de reembolsos e os momentos no tempo serão conforme o acordado. Os **doadores** podem requerer **informação** que suporte a sua avaliação em relação à forma económica, eficiente e eficaz da utilização dos seus recursos. Poderão também requerer informação acerca dos serviços que a entidade prevê prestar no futuro e os recursos necessários ao financiamento dessas atividades.

A informação relativa à **posição financeira** do Governo e outras entidades do setor público, deverá permitir aos utilizadores a **identificação dos recursos da entidade e os direitos dos seus credores na data de relato**. Tal deverá possibilitar aos utilizadores disporem de informação útil para poderem tomar decisões nas seguintes matérias:

- Em que medida os responsáveis da entidade cumpriram com as suas obrigações de salvaguarda e gestão dos recursos da entidade;
- Em que medida os recursos estão disponíveis para financiar as atividades que suportarão os serviços a prestar no futuro, assim como quais as modificações ocorridas no período de relato no montante e composição desses recursos e dos direitos sobre os mesmos; e
- O montante e calendarização dos fluxos de caixa futuros necessários à prestação dos serviços e pagamento das dívidas atuais.

A informação relativa ao **desempenho financeiro** do Governo ou de outras entidades do setor público deverá permitir **avaliar as decisões** tomadas em matérias tais como: (i) se a entidade adquiriu os seus recursos de forma económica; (ii) se utilizou os recursos de forma eficiente e eficaz de modo a alcançar os seus objetivos, nomeadamente quanto aos serviços prestados no decurso do período de relato. Informação acerca dos custos dos serviços prestados e os montantes e fontes associados à recuperação desses custos, por exemplo, impostos, taxas, contribuições e transferências, ou se o financiamento ocorreu através do recurso ao aumento do nível de endividamento da entidade.

A informação relativa aos **fluxos de caixa** do Governo e outras entidades do setor público, contribui para os utilizadores poderem **avaliar o desempenho financeiro, assim como a solvência e liquidez da entidade**. Esta informação indica como a entidade se financiou e utilizou os recursos financeiros durante o período, incluindo os empréstimos obtidos no período e os reembolsos de empréstimos, bem como aquisições e venda associadas a decisões de investimento, por exemplo, de terrenos, imóveis e equipamento. Identifica, ainda, os fluxos de caixa recebidos, por exemplo, impostos e recebimentos associados a investimentos e fluxos de caixa para, e recebidos de, outros Governos, agências e institutos públicos e organizações internacionais. A informação relativa aos fluxos de caixa pode também permitir que se já avaliada a ordem de grandeza do montante e fontes dos influxos de caixa, recebimentos, necessários, nos períodos futuros, para suportar os objetivos de serviço a prestar.

É importante que seja assegurada a preparação da informação relativa à Demonstrações dos Fluxos de Caixa, pelo método direto.

A informação sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa são normalmente apresentados nas Demonstrações Financeiras. De modo a auxiliar os utilizadores a melhor compreenderem, interpretar e contextualizarem a informação apresentada nas Demonstrações Financeiras, as DFpFG podem disponibilizar **informação financeira e não financeira (operacional)** que reforce e complemente as Demonstrações Financeiras, incluindo informação sobre as seguintes matérias relacionadas com o Governo e outras entidades do setor público, tais como:

- Cumprimento dos orçamentos aprovados e outros regulamentos relativos às suas operações;

- Atividades desenvolvidas e serviços prestados no decurso do período de relato; e
- Expetativas relativas a atividades a serem desenvolvidas nos períodos futuros e serviços a prestar, assim como as consequências a longo prazo das decisões tomadas e das atividades desenvolvidas no período de relato corrente, incluindo aquelas que possam ter impacto nas expetativas relativas ao futuro.

Esta informação poderá ser disponibilizada nas **Notas Anexas às Demonstrações Financeiras**, ou em relatórios específicos incluídos nas DFpFG.

Usualmente, o Governo e as outras entidades públicas, preparam, aprovam e tornam público o seu orçamento anual. O **orçamento** aprovado fornece às partes interessadas na informação financeira relativa à entidade, elementos sobre os seus planos operacionais para o período seguinte, as suas necessidades de fundos e, frequentemente, as expetativas relacionadas com os objetivos de serviços a prestar. O orçamento é também utilizado para justificar a obtenção dos fundos junto dos contribuintes e de outros fornecedores de recursos, e estabelece a autoridade subjacente à utilização e consumo dos recursos.

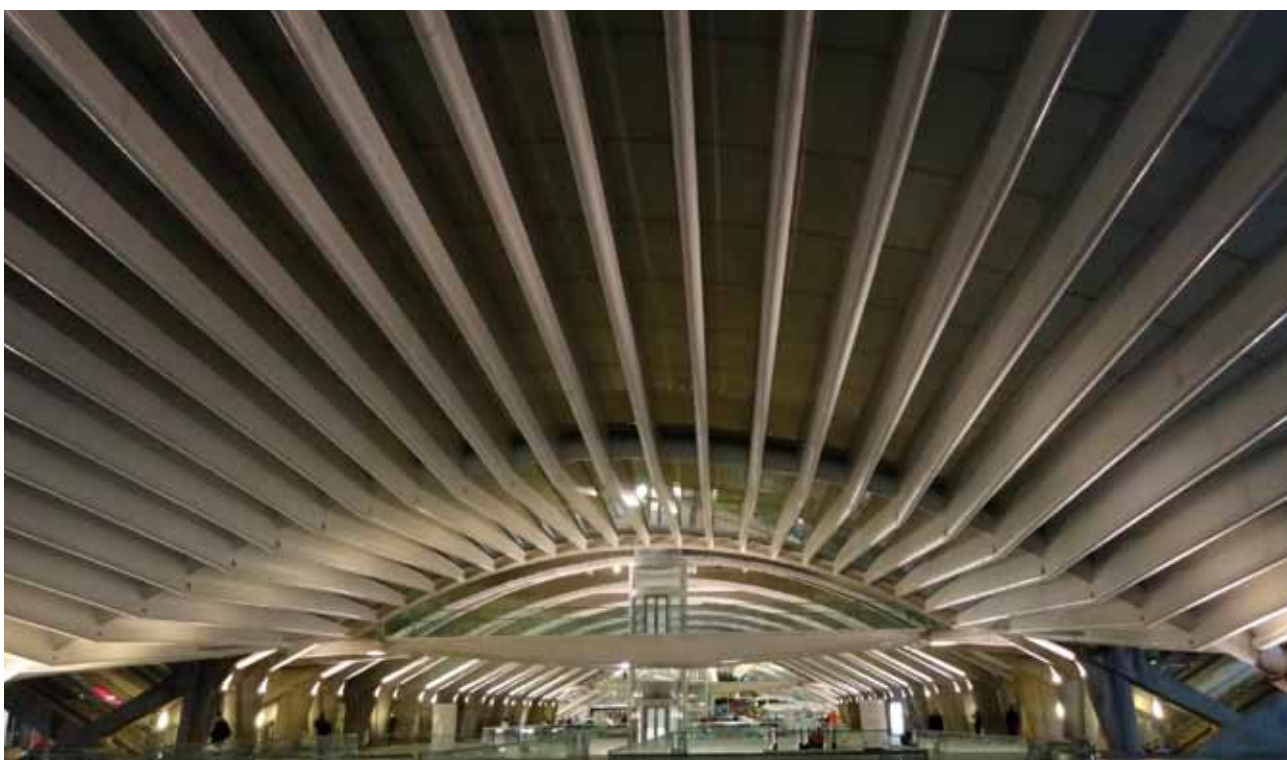
Alguns recursos obtidos para suportar as atividades das entidades do setor público poderão ser recebidos de doadores, financiadores ou em resultado de transações de troca. Contudo, parte significativa dos recursos que suportam as atividades das entidades do setor público são obtidos através de **operações sem contraprestação**, junto dos contribuintes e outros, consistentes com as expetativas refletidas no orçamento anual aprovado.

As DFpFG fornecem informação acerca dos **resultados financeiros** (apresentados como “excedente ou deficit”, “lucro ou perda”, ou por outra terminologia), o **desempenho** e os **fluxos de caixa** de uma entidade durante o período de relato, os seus **ativos e passivos** na data de relato e as alterações ocorridas no período de relato e os **serviços prestados** realizados.

A inclusão nas DFpFG de informação que auxilie os utilizadores na avaliação do grau de **execução orçamental** ao nível dos rendimentos, gastos, fluxos financeiros e resultados financeiros da entidade, bem como a aderência da entidade ao nível do cumprimento da legislação relevante, assim como dos regulamentos relacionados com a obtenção e utilização dos seus recursos, é relevante por permitir a determinação do nível de serviços prestados pelo Governo, ou por outra entidade do setor público, reforçando a responsabilidade dos gestores da entidade (**Accountability**) e fornecendo informação adicional útil ao processo de tomada de decisão.

As DFpFG apresentam informação relativa aos principais fatores que estão subjacentes ao desempenho financeiro e natureza dos serviços prestados pela entidade no decurso do período de relato, assim como os **pressupostos** que suportam os **julgamentos** associados a **estimativas**.

Esta informação deverá ser apresentada ao nível das Notas às Demonstrações Financeiras ou em relatórios separados. Assim permitirá aos utilizadores uma melhor compreensão e contextualização da informação financeira e não financeira (operacional) incluída nas DFpFG, reforçando a função dessas mesmas DFpFG ao disponibilizarem informação útil ao nível da prestação de contas, e responsabili-



zação dos seus responsáveis e do processo de decisão por parte dos seus utilizadores.

A fim de satisfazerem os seus objetivos, as Demonstrações Financeiras são preparadas de acordo com o **regime contabilístico do acréscimo**. Através deste regime, o efeito das transações e de outros acontecimentos são registados no período a que se referem independentemente do seu pagamento ou recebimento. As Demonstrações Financeiras preparadas de acordo com o regime do acréscimo informam os utentes, por um lado, das transações passadas envolvendo o pagamento e o recebimento de caixa, por outro, as obrigações de pagamento no futuro e de recursos que representem caixa a ser recebida em períodos seguintes.

As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no **pressuposto de continuidade** e considerando que a entidade continuará a operar no futuro previsível. A **entidade de relato** ao nível do setor público pode compreender estruturas orgânicas do Governo e/ou entidades do setor público, programas ou áreas de atividade identificáveis (seguidamente referida como uma entidade do setor público) que prepare DFpFG.

Uma entidade de relato do setor público poderá compreender duas ou mais entidades específicas que apresentem DFpFG como se de uma única entidade se tratasse. Tais entidades de relato são denominadas como **entidade de relato do grupo**.

Principais Características das Entidades de Relato do Setor Público

- Aquelas que obtêm os seus fundos, ou em representação, dos constituintes e/ou utilizam os recursos para desenvolverem atividades em benefício, ou em representação, desses constituintes; e

- Possuem destinatários dos serviços ou fornecedores de recursos que dependem das DFpFG da entidade para efeitos de prestação de contas e tomada de decisão

As DFpFG incluem as demonstrações financeiras e informação que as reforce e complemente. As demonstrações financeiras apresentam informação relativa aos recursos da entidade, ou grupo de entidades, e créditos na data de relato, assim como alterações nesses recursos e créditos, bem como os fluxos de caixa ocorridos no decurso do período de relato. Portanto, de modo a serem preparadas as demonstrações financeiras, uma entidade de relato irá necessitar de recursos adicionais, ou alocar os recursos inicialmente destinados às atividades que desenvolve em benefício, ou em representação, dos seus constituintes.

Os fatores suscetíveis de indiciar a **existência de utilizadores das DFpFG** de uma entidade do setor público, ou grupo de entidades, incluem (i) a entidade ter a responsabilidade de obter recursos, (ii) construir ou gerir bens de domínio público, (iii) incorrer em responsabilidades ou desenvolver atividades para atingir os objetivos ao nível dos serviços prestados. Quanto maior forem os recursos alocados, maior serão os passivos incorridos e em consequência maior será o impacto económico ou social das atividades. Paralelamente, maior será a probabilidade de que existam destinatários dos serviços e fornecedores de recursos que estão dependentes das DFpFG para obterem informação para efeito de prestação de contas e tomada de decisões. **Na ausência destes fatores, ou quando os mesmos não sejam significativos, é pouco provável que existam utilizadores da DFpFG dessas entidades.**

A preparação das DFpFG não é um processo isento de custos. Portanto, se a imposição do relato financeiro requerer que o mesmo seja efetivo e eficiente, é relevante que, apenas, as entidades do setor público para as quais existam utilizadores, se vinculem à preparação de DFpFG. Em muitos casos será claro quando, ou não, existem destinatários dos serviços ou fornecedores de recursos que dependem das DFpFG das entidades do setor público para obterem informação que lhes permita avaliar o desempenho e cumprimento das obrigações e, conseqüentemente, tomarem decisões. Por

Fonte: Elaboração pelos próprios autores



exemplo, esses utilizadores poderão existir, provavelmente, ao nível do Estado, do Governo e organizações internacionais associados ao setor público. Tal decorre do facto dessas entidades possuírem a capacidade de obter recursos significativos e alocarem os mesmos em nome dos constituintes, assim como incorrer em responsabilidade. Contudo, nem sempre será possível determinar de forma clara se existem destinatários dos serviços ou fornecedores de recursos que estejam dependentes das DFpFG das entidades do setor público. Consequentemente, **determinar quando estas entidades, programas ou atividades, devem ser entidades de relato e, consequentemente, estarem obrigadas à preparar de DFpFG envolve o exercício de julgamento profissional.**

O Governo e outras entidades públicas constituem entidades com existência jurídica. Contudo, as organizações do setor público, programas ou atividades sem existência jurídica, poderão obter fundos, adquirir ou gerir ativos públicos, incorrer em passivos, desenvolver atividades para assegurar a prestação de serviços. Os destinatários dos serviços e os fornecedores de recursos destas organizações, poderão depender das DFpFG, para efeitos de prestação de contas ou tomada de decisão. Consequentemente, **uma entidade de relato do setor público poderá ser uma entidade juridicamente autónoma, uma organização ou programa sem existência jurídica autónoma.**

As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transações e de outros acontecimentos, agrupando-os em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Estas grandes classes são constituídas pelos **elementos das demonstrações financeiras**. Os elementos diretamente relacionados com a **mensuração da posição financeira** no balanço são os **ativos**, os **passivos**, os **pagamentos e recebimentos diferidos** e o **património próprio**. Os elementos diretamente relacionados com a **mensuração do desempenho** na demonstração dos resultados são os **rendimentos** e os **gastos**. A demonstração de alterações na posição financeira

reflete elementos da demonstração dos resultados e as alterações de elementos do balanço.

A apresentação destes elementos no balanço e na demonstração dos resultados envolve um processo de subclassificação. Os ativos e passivos são classificados pela sua natureza ou função nas atividades da entidade, a fim de apresentar a informação da maneira mais útil aos utentes para fins de tomada de decisões económicas.

Os **conceitos de ativo e passivo** são distintos dos adotados no SNC em virtude dos objetivos também serem diferentes.

Ativos e Passivos

- Um ativo é um recurso controlado pela entidade, como resultado de acontecimentos passados e do qual se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou um potencial de serviço;
- Um passivo consiste numa obrigação presente, motivada por um acontecimento passado do qual decorre uma redução, ou uma alternativa não realista de evitar um exfluxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros da entidade.

Fonte: Elaboração pelos próprios autores

Os rendimentos consistem:

- Num influxo ocorrido durante o período de relato, do qual resulta um aumento do ativo líquido de uma entidade, distinto:
- Das contribuições do seu detentor; e
- Dos aumentos de influxos diferidos;
- Influxos ocorridos no período de relato que resultam de diminuições de influxos diferidos.

Fonte: Elaboração pelos próprios autores

Os gastos consistem:

- Num exfluxo ocorrido durante um período de relato, do qual resulta uma redução do ativo líquido de uma entidade, distinto:
- Das distribuições ao seu detentor; e
- Das reduções de exfluxos diferidos; e
- Exfluxos ocorridos durante o período de relato que resultam de reduções dos exfluxos diferidos.

Fonte: Elaboração pelos próprios autores

Os rendimentos e gastos relacionam-se com o período de relato corrente. Os mesmos distinguem-se dos **influxos (recebimentos) e exfluxos (pagamentos) diferidos**, relacionando-se estes últimos com os períodos de relato futuros. Influxos e exfluxos relacionados com períodos de relato futuros, não especificados, são atribuídos aos rendimentos e gastos do período de relato corrente. Uma redução de um passivo poderá resultar num rendimento. Os rendimentos e gastos podem ser originados por transações ou acontecimentos, tais como modificação dos preços, aumentos, ou reduções potenciais do valor dos ativos e/ou passivos, assim como o consumo de ativos através do processo de depreciação e redução do potencial de serviço, ou benefícios económicos futuros, associado a imparidades. Os mesmos podem resultar de transações individuais ou grupos de transações.

As definições de **rendimentos** e **gastos** envolvem todos os aumentos ou reduções no ativo líquido que não decorram de contribuições do detentor, influxos diferidos, distribuições ao detentor e exfluxos

diferidos. A definição de rendimento inclui os influxos ocorridos no período de relato corrente que resultem de reduções nos influxos diferidos. A definição de gasto inclui os exfluxos ocorridos no período de relato corrente que resultem de reduções nos exfluxos diferidos.

Todos os itens que satisfaçam as definições de rendimentos e gastos, assim como os **critérios de reconhecimento** devem ser relatados na Demonstração de Resultados. A diferença entre os rendimentos e os gastos do período consiste no excedente / deficit do período, o qual consiste no primeiro indicador de desempenho financeiro.

A nível do setor público as IPSAS identificam, ainda, como elementos das DFpFG os denominados **pagamentos e recebimentos diferidos**.

Um **pagamento diferido** consiste num influxo de potencial de serviço ou benefícios económicos disponibilizado a uma terceira entidade para utilização num período de relato futuro específico que não decorre de uma transação de troca e reduz o ativo líquido.

Os **influxos e exfluxos diferidos** resultam exclusivamente de acontecimentos distintos de transações de troca. Aumentos ou reduções ao nível do ativo líquido relacionadas com transações de troca são reconhecidas como rendimento, ou gastos, contribuições do detentor ou distribuições ao detentor.

O **reconhecimento** consiste no processo de incorporar na respetiva Demonstração Financeira um item que satisfaça a definição de um dado elemento e possa ser mensurado de modo a cumprir com as características qualitativas. O reconhecimento consiste numa etapa específica do processo contabilístico. Portanto, a definição dos elementos das Demonstrações Financeiras não inclui os critérios de reconhecimento. O reconhecimento envolve o processo de **avaliação da incerteza** quanto à **existência** e quanto à **mensuração**. As condições que dão origem à incerteza podem modificar-se, sendo relevante que esta seja avaliada em cada data de relato.

De modo a reconhecer um elemento nas Demonstrações Financeiras é necessário associar um valor monetário ao item. Tal implica selecionar uma **base de mensuração** que esteja alinhada com os objetivos das Demonstrações Financeiras. Poderá existir incerteza associada à mensuração de montantes apresentados nas Demonstrações Financeiras. A utilização de estimativas consiste numa parte integrante do processo contabilístico baseado no regime do acréscimo.

O **desreconhecimento** consiste no processo de avaliar se ocorreram alterações desde a última data de relato que requeiram que um item, que anteriormente havia sido reconhecido nas demonstrações financeiras, seja removido, isto é, desreconhecido. A avaliação quanto à incerteza aquando do desreconhecimento deverá tomar em consideração os mesmos critérios seguidos aquando do reconhecimento.

As Normas de Contabilidade e Relato Financeiro do Setor Público (NCRF-AP) devem especificar os ativos e passivos a reconhecer nas Demonstrações Financeiras e a forma de os mensurar. A EC identifica os conceitos relevantes associados à **mensuração** que estiveram subjacentes na seleção das bases de mensuração adotadas nas NCRF-AP, as quais devem ser seguidas pelos preparadores das DFpFG. A EC centra-se nas bases de mensuração utilizadas na preparação das Demonstrações Financeiras, não tomando em conside-

ração outras que possam ser adotadas na elaboração de Demonstrações Financeiras para Fins Especiais.

Na medida em que as definições dos elementos das Demonstrações Financeiras se encontram relacionadas, o montante pelo qual um ativo, ou um passivo, é mensurado afetará o montante do rendimento, ou do gasto, do outro elemento reconhecido. Consequentemente, a seleção da base de mensuração é importante não apenas para o Balanço, mas, também, para as restantes peças das Demonstrações Financeiras.

Face ao anteriormente exposto, torna-se evidente que as IPSAS, ainda que possam apresentar pontos de contacto com as Normas Internacionais de Contabilidade, terão uma Estrutura Concetual distinta.

3. A Dimensão Interna: - O Controlo Orçamental e a Monitorização da Atividade Desenvolvida

As IPSAS estão focalizadas na produção de informação financeira que satisfaça as necessidades dos utilizadores externos. Contudo, o registo contabilístico das transações e acontecimentos relevantes não se esgota, apenas, na preparação e divulgação de demonstrações financeiras orientadas para satisfazer as necessidades dos utilizadores externos. Existem outros utilizadores cuja necessidade de informação é satisfeita através dos registos contabilísticos e elementos de prestação de contas, os quais são seguidamente apresentados.

Utilizadores Internos
- As entidades que exercem funções de tutela, de forma a poderem avaliar quais os recursos consumidos e serviços prestados;
- A Direção Geral do Orçamento, de modo a realizar as suas funções de controlo orçamental;
- O Tribunal de Contas, visando exercer a sua função fiscalizadora; e
- O Instituto Nacional de Estatística enquanto entidade responsável pela produção dos elementos estatísticos e sua disponibilização junto do Eurostat.

Fonte: Elaboração pelos próprios autores

Torna-se evidente que existem duas dimensões que visam refletir a mesma realidade:

- A **dimensão externa**; e
- A **dimensão interna**.

Quanto à **dimensão externa**, é inequívoco que o referencial a ser seguido deverá partir da futura EC a ser adotada pelo IPSASB e das IPSAS. Coloca-se então a **questão de se clarificar se a dimensão interna poderá partir do referencial adotado no relato externo ou se deverá apoiar-se num referencial distinto**. Em termos práticos, a solução ideal consiste na harmonização da base adotada em ambas dimensões. É nossa convicção que, ainda que possam existir diferenças de tratamento entre o relato para fins externos e o relato

para fins estatísticos, reconhecidos nas próprias IPSAS, afigura-se recomendável que o referencial base seja o do relato externo, sendo o mesmo posteriormente ajustado em função da dimensão estatística.

Ao nível do normativo contabilístico aplicável ao mundo empresarial, tem sido um processo longo a assunção de que as demonstrações financeiras visam as necessidades dos utilizadores externos, não tendo como objetivo único o cumprimento dos requisitos de relato imposto pela Autoridade Tributária. É hoje geralmente aceite que a dimensão fiscal existe para além da dimensão contabilística. É nossa convicção que um problema semelhante irá verificar-se no em sede de Relato Financeiro das Entidades do Sector Público.

De acordo com as IPSASs, aquando do estudo das divulgações que devem ser efetuadas relativamente às **Demonstrações Financeiras Consolidadas do Sector Público**, um dos aspetos analisados consiste na necessidade de ser prestada informação que permita aos utilizadores das demonstrações financeiras poderem dissecar os motivos explicativos das diferenças existentes entre as Demonstrações Financeiras Consolidadas do Sector Público e os elementos de Relato Estatístico. É nossa convicção que haverá que assumir que, nos moldes em que atualmente está definido o Referencial Contabilístico e o Estatístico, existirá sempre a **necessidade de reconciliar os documentos de Relato Financeiro produzidos de acordo com cada um dos referidos referenciais**, sendo de evitar as tentações de procurar ajustar as bases adotadas na preparação do Relato Financeiro para fins externos às normas de base estatística.

Tradicionalmente os mecanismos de controlo financeiro das entidades públicas focalizam-se no controlo da execução orçamental, sendo para tal relevante o registo das receitas e despesas de acordo com o denominado **Classificador Económico**. Este último vem introduzir uma terceira dimensão a qual corresponde à **dimensão económica**. Ou seja, ao nível do controlo da execução orçamental sobrepõe-se a dimensão económica às naturezas da dimensão contabilística associadas às rubricas de gastos e rendimentos.

Recentemente, de modo a reforçar o controlo financeiro das entidades do sector público em Portugal, a lógica de tesouraria subjacente ao conceito de Mapa de Gerência, preconizado no Regime de Contabilidade de Caixa, foi publicada a **Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso (LCPA)** -Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, a qual procurou controlar a assunção de compromissos em função da tesouraria das entidades. Ou seja, a assunção de compromissos ficou condicionada à existência de disponibilidades, ainda que possa existir orçamento disponível.

O futuro Sistema de Normalização Contabilística a adotar pelas entidades do sector público (SNC-AP) terá que conviver e dar resposta a estes diferentes desafios de relato interno, obrigando ao alinhamento das opções que vierem a ser tomadas nas diferentes dimensões.

Assim, haverá que promover o alinhamento do futuro SNC-AP com:

- i. O Relato Financeiro para fins Estatísticos, assumindo eventuais divergências e necessária reconciliação;
- ii. O registo, para efeitos de contas públicas, das receitas e pagamento de acordo com o Classificador Económico;

iii. O registo dos pagamentos e recebimentos, de modo a assegurar a elaboração da Demonstração de Fluxos de Caixa e de acordo com a dimensão interna; e

iv. Os elementos necessários à elaboração da posição de tesouraria requerida no âmbito da LCPA.

Torna-se evidente que o desafio subjacente à conceção e definição do futuro SNC-AP irá requerer:

- Uma profunda reflexão sobre a adaptação da futura EC a ser divulgada pelo IPSASB e as IPSAS à realidade portuguesa. Este trabalho encontra-se atualmente em curso pela Comissão de Normalização Contabilística, traduzindo-se num grande desafio. Hoje o modelo adotado no sector publico está baseado no Plano Oficial de Contabilidade Publica e em quatro planos sectoriais, havendo que desenvolver um sistema contabilístico para o sector público que adote como referencial o normativo internacional de contabilidade publica (IPSAS);
- Uma adequada articulação com o Instituto Nacional de Estatística e o alinhamento com a evolução que vier a ocorrer no seio da União Europeia, ao nível das regras do Eurostat e referencial contabilístico; e
- A necessária reflexão sobre os objetivos do Relato Financeiro na dimensão interna junto da Direção Geral do Orçamento no que se refere ao controlo da execução orçamental e controlo financeiro das entidades do sector público, assim como a reflexão sobre o modelo de relato para fins internos que as entidades do sector público devem adotar.

É oportuno sublinhar-se que este processo visa promover a transparência das contas públicas, garantindo a sua **fiabilidade, comparabilidade e o reforço da confiança** por parte dos utilizadores dessa informação.

“...este processo visa promover a transparência das contas públicas, garantindo a sua fiabilidade, comparabilidade e o reforço da confiança por parte dos utilizadores dessa informação.”

Trata-se de um desafio significativo no plano conceptual, ao qual acrescem os problemas decorrentes do processo de implementação.

4. A Tomada de Decisão

Em termos conceptuais, o momento para o arranque do novo referencial contabilístico aplicável às entidades do sector público, deverá ser o mais breve quanto possível. A questão relevante consiste em responder quando é que tal será possível, ou recomendável. A resposta irá depender das opções que vierem a ser tomadas em diversas matérias, como sejam:



- Alinhamento prévio entre o modelo de relato para fins externos e o modelo de relato para fins internos, versus modelos concebidos autonomamente e independentes;
- Adoção de uma plataforma comum a todas as entidades ao nível do sistema de informação contabilístico e financeiro, versus soluções descentralizadas ao nível de cada entidade;
- Definição uniforme de entidade de relato para efeito de relato interno e externo versus conceitos diferenciados de unidade de relato em cada uma das dimensões;
- Definição de um modelo de relato interno assente em princípios comuns no que se refere, por exemplo, a regras de reconhecimento e bases de mensuração através da definição de um Manual de Relato Interno, versus Modelo Autónomo e Descentralizado; e
- Determinação faseada, versus uma implementação “Big-Bang”.

Torna-se evidente que em função das opções tomadas em relação às questões supra mencionadas, o momento para a implementação será distinto. No nosso entendimento existem, ainda quanto a esta matéria, duas questões essenciais que deverão ser tomadas em consideração na definição da abordagem a adotar:

- Pretende-se aproveitar o processo de implementação do SNC-AP para redefinir o modelo de controlo financeiro das entidades do sector público?
- Pretende-se privilegiar um processo centralizado, que assente numa “única\pré-determinada” plataforma informática, ou descentralizado e com opções distintas ao nível das soluções informáticas?

De modo a privilegiar um forte **controlo financeiro** das entidades do sector público e, simultaneamente, tornar de forma **tempestiva o processo de consolidação de contas**, quer no que concerne às demonstrações financeiras para fins externos quer para fins internos, na nossa opinião o processo de implementação do SNC-AP, deveria ser encarado como uma oportunidade para redefinir o modelo de controlo financeiro das entidades do sector público e, consequentemente, privilegiar um **processo centralizado**, assente num **siste-**

ma de informação comum. Estamos cientes do desconforto inicial e utopia que uma posição deste tipo poderá motivar, contudo numa ótica de longo prazo são evidentes os benefícios que esta posição transporta.

Caso seja essa a opção de base, então:

- Deverá existir um **alinhamento prévio entre o modelo de relato para fins externos e o modelo de relato para fins internos**, com as necessárias adaptações;
- Deverá ser adotado um **sistema de informação global e harmonizado**, partindo de um plano de contas padronizado;
- Deverá ser adotado o **conceito de entidade de relato para fins externo, alinhado com as IPSAS, que poderá ser distinto do conceito para efeitos de relato interno**;
- Deverá ser concebido, desenhado e implementado um **Manual de Relato Interno** que defina e uniformize os princípios e critérios a adotar de modo a garantir um adequado processo de consolidação. Este Manual deverá ser elaborado ao nível da entidade responsável pelo processo de consolidação, devendo existir manuais específicos para cada nível secundário do processo de consolidação (setorial); e
- Definido um **calendário de implementação faseado**.

Adicionalmente esta abordagem deverá permitir:

- O desenvolvimento do trabalho de conceção e desenho do modelo de relato interno e mecanismos de controlo financeiro, em paralelo com o trabalho a desenvolver pela CNC na definição e conceção do modelo de relato externo e suas bases;
- Que o trabalho a desenvolver pela CNC acompanhe os desenvolvimentos que venham a ocorrer no seio da União Europeia ao nível da implementação das IPSAS; e
- O alinhamento entre o trabalho a desenvolver pela CNC e o trabalho a desenvolver pela entidade à qual for atribuída a responsabilidade pela preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras Consolidadas das Entidades do Sector Público.

5. Antecipar e Gerir

Face ao exposto, consideramos essencial:

- Antecipar os impactos do processo de implementação do SNC-AP; e
- Gerir o processo de mudança.

Na atual situação financeira do Estado Português, o **reforço dos mecanismos de controlo financeiro e disciplina orçamental** constituem **objetivos fundamentais da governação e das políticas públicas**. Tendo tal como pressuposto base, é essencial antecipar os impactos do processo de implementação do SNC-AP nas suas diferentes dimensões.

Sem procurarmos sermos exaustivos, consideramos oportuno a conceção e correspondente apresentação de um cronograma de macro atividades, de modo a asseverar que o processo de implementação do SNC-AP constitua um verdadeiro ponto de viragem e uma oportunidade de repensar a materialização de um processo de excelência, para efetivar o controlo financeiro e a disciplina orçamental das entidades do sector público:

1. Definir o modelo de articulação / alinhamento entre a dimensão interna e a dimensão externa;
2. Definir os aspetos essenciais da dimensão interna:
 - Bases do relato para fins estatísticos;
 - Instrumentos e princípios do controlo orçamental;
 - Instrumentos e princípios do controlo financeiro; e

- Definição dos princípios e bases a adotar nos diferentes patamares do processo de consolidação.

3. Definir os aspetos essenciais da dimensão externa:

- Modelo isolado versus modelo alinhado com a União Europeia;
- Estrutura Conceptual;
- NCRFs-AP;
- Modelos de Demonstrações Financeiras; e
- Modelo de Relato e Processo de Consolidação.

4. Decidir quanto à plataforma informática:

- Sistema aplicacional baseado numa plataforma única; ou
- Sistemas independentes ao nível das diferentes entidades.

5. Planear a Mudança / Antecipar impactos:

- Dimensão do relato externo; e
- Dimensão do relato interno.

6. Gerir a Mudança:

- Decidir quanto à estratégia;
- Decidir quanto ao momento;
- Gerir a mudança cultural;
- Gerir as expectativas e formar;
- Gerir o processo de implementação; e
- Monitorizar os resultados.

Em consequência, caso exista a coragem e ambição de ser projetado este desafio para além da dimensão técnica, o processo de implementação do SNC-AP é a oportunidade para:

- Ser **reforçada de forma significativa a transparência do Relato Financeiro** para Fins Externos;
- Refletir sobre o que se pretende ao nível do **controlo financeiro e disciplina orçamental das entidades do sector público**;
- Definir uma estratégia e um plano de ação que integre a dimensão externa e a dimensão interna do Relato Financeiro das entidades do sector público, que permita **ganhos de eficiência e de transparência**, elevando o atual patamar.

Existem contudo **ameaças e constrangimentos** que devem ser ponderados e consequentemente tomados em consideração. Por exemplo:

- Com a implementação da LCPA ficou demonstrado que a via legislativa não produz, necessariamente, resultados imediatos.



Caso não exista um **adequado planeamento**, que antecipe os potenciais problemas, e uma **apropriada monitorização, os resultados divergem em face das expectativas desenvolvidas**; e

- Torna-se pertinente avaliar se é vantajoso e oportuno sermos pioneiros na implementação de um modelo de relato tendo por base as IPSAS, caso outros países mantenham referenciais distintos, sem que tal seja tomado em consideração ao nível do Eurostat.

Sobre este último apontamento, é oportuno relembrar para eventuais impactos que decorrem da adoção do referencial das IPSAS, por exemplo, nas seguintes áreas:

- Reconhecimento de imparidades, em ativos fixos tangíveis e ativos fixos intangíveis;
- Provisões, para processos judiciais em curso, planos de reestruturação e contratos onerosos;
- Realização de contas a receber e inventários;
- Mensuração ao justo valor,

Matérias que, certamente, terão impacto na posição financeira ao nível das contas consolidadas, para além de uma maior complexidade decorrente da aplicação do regime do acréscimo.

Conclusões

É nossa convicção que a implementação do futuro SNC-AP consiste numa oportunidade para:

- Definir as bases de cada uma das dimensões da Contabilidade Pública: Patrimonial Orçamental e Tesouraria, garantindo o seu alinhamento;
- Definir os objetivos do Relato Financeiro ao nível da dimensão externa e da interna;
- Adotar o futuro SNC-AP como base do Relato Externo; e
- Conceber, desenhar e implementar um Manual de Relato Interno que consista numa base do efetivo controlo financeiro.

O desafio consiste em asseverar o alinhamento harmonioso destas diferentes dimensões, assim como a ligação entre a Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional, sem desvirtuar as estruturas concetuais de ambas. Caso a resposta a ser dada a este desafio seja convenientemente planeada e implementada, será possível reforçar, de forma significativa:

- A transparência do processo de prestação de contas das entidades do setor público; e
- O controlo financeiro e orçamental das entidades em questão.

Um adequado sistema de Contabilidade Pública constitui num pilar essencial:

- Do **reforço da transparência** e, conseqüentemente, da **confiança** que os utilizadores têm na informação prestada, nomeadamente os financiadores (os mercados);
- Da responsabilização (“**Accountability**”) dos responsáveis das entidades do setor público; e
- Do reforço dos mecanismos de **controlo financeiro e orçamental**, essencial à promoção da eficiência operacional das entidades do setor público.

Este desafio é simultaneamente uma oportunidade única, a qual deverá exigir um forte compromisso, na medida em que não é expectável que o mesmo seja superado no curto ou médio prazo.

Cabe a cada um dos intervenientes, nomeadamente aos Revisores Oficiais de Contas e aos responsáveis técnicos das entidades do sector publico, pugnar de forma empenhada e construtiva na participação ativa deste compromisso.

“Um adequado sistema de Contabilidade Pública constitui num pilar essencial:

- *Do reforço da transparência e, conseqüentemente, da confiança que os utilizadores têm na informação prestada, nomeadamente os financiadores (os mercados);*
- *Da responsabilização (“Accountability”) dos responsáveis das entidades do setor público; e*
- *Do reforço dos mecanismos de controlo financeiro e orçamental, essencial à promoção da eficiência operacional das entidades do setor público.”*

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board (2005), Research Report: *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence*, New York: January

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board (2010), Consultation Paper, *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements*, New York: December

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board (2012), Consultation Paper, *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Presentation in General Purpose Financial Reports*, New York, January

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board (2012), Conceptual Framework Exposure Draft 2, *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Elements and Recognition in Financial Statements*, New York, November

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board (2012), Conceptual Framework Exposure Draft 3, *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements*, New York, November

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board (2013), Final Pronouncement, *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, New York, January

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board (2013), Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities

IPSASB - International Public Sector Accounting Standards Board (2013), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2012 Edition (Volume 1 and 2)*, New York

Pinto, A. C. e Santos, P. G. e Melo, T. J. (2013), *Gestão Orçamental e Contabilidade Pública*, Lisboa, ATF