

ALGUMAS REFLEXÕES SOBRE A NECESSIDADE DE APROXIMAR A CONTABILIDADE PÚBLICA À CONTABILIDADE NACIONAL: ESPECIAL REFERÊNCIA A PORTUGAL E ESPANHA

Verónica Lima Ribeiro
Cristina Aibar Guzmán

RESUMO

Dada a relação de dependência existente entre a contabilidade nacional e a contabilidade pública, a elaboração da informação macroeconómica de acordo com os critérios estabelecidos pelo SEC 95 requer, por sua vez, que a informação que proporciona a contabilidade pública também seja elaborada em consonância com estes critérios. Tal pressupõe a necessidade de se introduzirem alterações nos sistemas de contabilidade pública dos distintos países da União Europeia a fim de incorporar os critérios do SEC 95 e favorecer a comparabilidade da informação. O presente trabalho faz uma especial referência a Portugal e Espanha.

PALAVRAS CHAVE: Contabilidade Pública, Contabilidade Nacional, SEC 95

ABSTRACT

The dependence relationship between national accounting and public accounting, the elaboration of the macroeconomic information in accordance with ESA 95 requires, in turn, that the information that provides the public accounting is also elaborated in consonance with these requirements. This supposes the need of to introduce changes in public accounting systems of the European Union countries in order to incorporate the requirements of ESA 95 and favour information comparability. The aim of this paper is to analyse the present situation in Portugal and Spain.

KEY WORDS: Public accounting, National Accounting, ESA 95.

1. INTRODUCCIÓN

A globalização da economia e a crescente inter relação entre os mercados internacionais gerou um processo da harmonização contabilística a nível internacional no sentido de fomentar a comparabilidade da informação contabilística entre os diversos países. Assim, actualmente um dos objectivos do Comité do Sector Público (CSP) do *International Federation of Accountants* (IFAC) consiste em providenciar a harmonização/conciliação⁴⁵ entre as normas internacionais de contabilidade do sector público (NICSP) e os sistemas de contabilidade nacionais (SCN93 e o SEC 95) e os princípios contabilísticos geralmente aceites (PCGA). Com este fim, foi criado um grupo de trabalho que tem por objectivo identificar e, se apropriado, eliminar as

⁴⁵ Report meeting of Working Group of the Task Force on the harmonization of Public Sector Accounting (TFHPSA) – “*Comparison of IPSAS, GFSM 2001 nd ES95/EMGDD/SNA* – March 2004. Documento disponível www.imf.org/external/bopage/pdf/99-35.pdf

diferenças entre os critérios e procedimentos de ambos os sistemas que tenham efeitos na elaboração das contas. Prevê-se que em 2008 os sistemas nacionais de contas venham a sofrer uma revisão⁴⁶. A nível da União Europeia, em cumprimento dos objectivos previstos no Pacto de Estabilidade e Crescimento é necessário que se introduzam modificações no subsistema orçamental da contabilidade pública a fim de que a informação fornecida seja mais compatível com os critérios da contabilidade nacional. Neste sentido, Montesinos Julve y Brusca Alijarde (2003) recomendam a introdução de definições e critérios que permitam determinar o que deve considerar-se “dívida pública” de acordo com os critérios contemplados no SEC 95 e a adopção do princípio do acréscimo para a elaboração da informação orçamental. De facto, a informação relativa ao sector público nomeadamente no que respeita ao défice público e à capacidade/necessidade de endividamento, é obtida com base na contabilidade nacional e na contabilidade pública, pelo que a falta de homogeneidade entre os critérios adoptados naqueles sistemas reflecte-se na fiabilidade da informação. Assim, o objectivo deste trabalho consiste numa abordagem conceptual do ponto de vista contabilístico do SEC 95 e a sua comparação com os sistemas contabilísticos públicos de Portugal e Espanha.

2. O SISTEMA EUROPEU DE CONTAS NACIONAL E REGIONAL (SEC 95) : FUNDAMENTOS E CARACTERÍSTICAS

2.1. FUNDAMENTOS PARA A CRIAÇÃO DO SISTEMA EUROPEU DE CONTAS NACIONAL E REGIONAL (SEC 95)

Em 1969, decorrente de estudos e discussões a nível mundial sobre a necessidade de tornar a contabilidade nacional mais abrangente e de construir modelos económicos desagregados, aparece o Sistema de Contas Nacionais das Nações Unidas (SCN 69). Em 1970, foi publicado um documento administrativo, designado «Sistema Europeu de Contas Económicas Integradas» (SEC), elaborado pelo Serviço de Estatística das Comunidades Europeias que pretendia um sistema de contabilidade nacional que respondesse às necessidades da política económica e social da Comunidade e que representasse a versão comunitária do sistema de contabilidade nacional das Nações Unidas, até então utilizado a nível comunitário. Mais tarde, para a actualização do texto inicial, foi publicada uma segunda edição desse documento, designado «SEC 2ª edição», datado de 1979. Em Fevereiro de 1993, a Comissão de Estatísticas das Nações Unidas adoptou o Sistema de Contabilidade Nacional (SCN 93 ou, simplesmente, SCN), elaborado sob a responsabilidade conjunta das Nações Unidas, FMI, Comissão das Comunidades Europeias, OCDE e Banco Mundial, a fim de garantir, em todos os países membros das Nações Unidas, a comparabilidade dos resultados a nível internacional. Em 1995, é publicada uma nova versão do SEC designada por Sistema Europeu de Contas Nacional e Regional (SEC 1995 ou SEC 95) que representa a versão do SCN das Nações Unidas adaptada às estruturas das economias dos Estados-membros, O SEC 95 respeita a arquitectura do SCN, a fim de se poder dispor de informações comparáveis às elaboradas pelos principais parceiros mundiais.

Em síntese apresentamos quadro 1 as datas de publicação dos sistemas de contas nacionais.

Quadro 1. Datas de publicação dos sistemas de contas nacionais

⁴⁶ Report of the externally chaired review panel on the governance, role and organisation of the international federation of accountants public sector committee. June 2004. Documento disponível em <http://www.ifac.org/Committees/>

	1969	1970	1979	1993	1995
Nações Unidas	SCN 69			SCN ou SCN93	
Comunidades Europeias		SEC	SEC 2ª Edição		SEC ou SEC95

Fonte elaboração própria

Os fundamentos⁴⁷ que apoiam a publicação do SEC 95 são vários, nomeadamente:

- A necessidade de informações comparáveis, actualizadas e fiáveis sobre a estrutura e a evolução da situação económica de cada país e/ou região para a concretização e o acompanhamento da união económica e monetária;
- A necessidade da Comissão contribuir para a gestão da união económica e monetária apresentando um relatório ao Conselho sobre os progressos alcançados pelos Estados-membros no cumprimento das suas obrigações;
- A necessidade de elaborar as contas económicas com base em princípios únicos e não diversamente interpretáveis, considerando que as mesmas representam um instrumento fundamental para a análise da situação económica de um país e/ou de uma região,
- A utilização pela Comissão de agregados das contas nacionais para os cálculos comunitários administrativos e, em especial, orçamentais;
- Um sistema europeu de contas apropriado às características da união económica e monetária que se destine à elaboração das contas nacionais e regionais previstas em actos comunitários;
- A substituição progressiva de qualquer outro sistema enquanto quadro de referência de normas, definições classificações e regras contabilísticas comuns destinado à elaboração das contas dos Estados-membros tendo em vista as necessidades da Comunidade, permitindo, assim, obter resultados comparáveis entre os Estados-membros.

2.2. CARACTERÍSTICAS DO SISTEMA EUROPEU DE CONTAS NACIONAL E REGIONAL (SEC 95)

O Sistema Europeu de Contas Nacional e Regional da UE é de aplicação obrigatória na elaboração das contas de todos os Estados Membros, ou seja, a contabilidade nacional deve fornecer informação de acordo com as normas estabelecidas pelo SEC 95 que agrega todos os dados provenientes dos países membros da UE. É de realçar, nos termos do n.º 3 do artigo 1º do Regulamento (CE) n.º 2223/96, a não imposição da utilização do SEC 95 no que respeita à contabilidade nacional de um país em concreto.

A contabilidade nacional, segundo Carrasco Canals (1999) representa uma estatística de síntese que se serve de outras estatísticas (tal como, estatísticas industriais, do mercado de trabalho, do comércio exterior etc.), e pretende estimar os fluxos económicos que integram o sistema de contas nacionais. Aquela não constitui um fim mas sim um instrumento de análise económica para estimar, de acordo com a sua metodologia, por um lado, os resultados da actividade económica baseada numa tripla óptica: produção, rendimento e despesa e, por outro lado, as inter-relações entre as variáveis económicas. Para este autor, a contabilidade nacional pode definir-se como o “*registo sistemático dos fluxos (operações) de produção, rendimento e despesa da economia durante o período de tempo considerado*” (Carrasco Canals, 1999:14).

⁴⁷ No preâmbulo do Regulamento (CE) n.º 2223/96, do Conselho, de 25 de Junho de 1996, são invocados os considerandos que apoiam a sua publicação.

A primeira característica geral⁴⁸ do SEC 95, é representar um marco contabilístico, aplicável à escala internacional que permita a comparabilidade, com o objectivo de descrever de forma sistemática e detalhada uma economia no seu conjunto (uma região, um país, ou um grupo de países), suas componentes e suas relações com outras economias.

É de realçar, conforme assinala Amengual Antich (2003) que o SEC 95 não é um sistema que se aplica directamente ao orçamento das administrações públicas, isto é não é um sistema de contabilidade orçamental nem um sistema de contabilidade geral mas sim um sistema de contabilidade nacional que agrupa, nos termos do parágrafo 1.05 do SEC oito importantes características dos conceitos que inclui:

- a) *Compatibilidade a nível internacional;*
- b) *Harmonização com conceitos de outras estatísticas sociais e económicas;*
- c) *Coerência;*
- d) *Operacionalidade;*
- e) ***Diferença em relação à maior parte dos conceitos administrativos;***
- f) *Consolidação e fixação para um período longo;*
- g) *Focalização na descrição do processo económico em termos monetários e facilmente observáveis;*
- h) *Flexibilidade e multifuncionalidade.*”

De acordo com este autor a alínea e) *Diferença em relação à maior parte dos conceitos administrativos*, reforça a ideia de que os conceitos da contabilidade nacional são distintos da contabilidade orçamental . Assim, o conceito de estabilidade orçamental associada ao termo capacidade de financiamento de acordo com o definido no SEC 95, resulta num conceito diferente de superávit orçamental ou défice zero e também não é coincidente com o saldo zero ou credor da conta de resultados da contabilidade geral.

A contabilidade nacional agrega a informação económico-financeira de vários sectores de um país. Nos termos do SEC 95, são cinco os sectores que formam o conjunto da economia:

- a) *Sociedades não financeiras;*
- b) *Sociedades financeiras;*
- c) ***Administrações públicas;***
- d) *Famílias;*
- e) *Instituições sem fim lucrativo ao serviço das famílias.*

O conjunto dos cinco sectores constitui o total da economia.” (SEC 95:§1.28).

Por sua vez, o sector «administrações públicas» divide-se em quatro subsectores:

- Administração central;
- Administração estadual;
- Administração local;
- Segurança social.

⁴⁸ Tal como consta no primeiro capítulo do Regulamento (CE) n.º 2223/96.

3. ANÁLISE DO SISTEMA EUROPEU DE CONTAS NACIONAL E REGIONAL DO PONTO DE VISTA CONTABILÍSTICO

3.1 ABORDAGEM CONCEPTUAL

A contabilidade divide-se em vários ramos incluindo, num deles, a contabilidade nacional ou macro-contabilidade (Mattessich, 1957)⁴⁹. Outro ramo da contabilidade pode ser a contabilidade pública ou a micro-contabilidade⁵⁰. Como assinalam Jones e Lüder (1996), a contabilidade nacional, por vezes denominada “macro-contabilidade” é usualmente estudada por economistas e estatísticos. A “micro-contabilidade”, por sua vez, é mais do interesse dos profissionais da contabilidade, já que visa a prestação de contas de uma instituição específica. O surgimento do SEC 95 representa um marco importante no que respeita ao interesse dos profissionais da contabilidade pela contabilidade nacional. Neste sentido, o estudo da relação entre a contabilidade nacional e a micro-contabilidade tem vindo a suscitar interesse de alguns académicos desta área.

Uma análise literal desta norma permite, segundo Sierra Molina et al. (2003), o estudo deste sistema de informação dum ponto de vista contabilístico. De facto, com a publicação do SEC 95, “*a contabilidade nacional passa a uma contabilidade de fluxos financeiros baseados em fluxos económicos facilitando a elaboração de um balanço que contempla os activos e os passivos por sectores de actividades, assim como as despesas e as receitas registadas com base no princípio da especialização, aproximando-se, desta forma, aos princípios geralmente aceites aplicados na contabilidade a nível microeconómico*” (AECA, 2001:13). Como assinala Tua Pereda (1996)⁵¹, a análise da estrutura do SEC 95 dum ponto de vista contabilístico, e seguindo um itinerário lógico-dedutivo⁵², permite mostrar que o SEC 95 é uma adequada base teórica para sustentar a elaboração de normas contabilísticas de carácter nacional. Ainda de acordo aquele autor, seguindo um itinerário lógico-dedutivo, típico da investigação na Estrutura Conceptual da contabilidade, podem-se destacar as seguintes fases:

- Características do meio envolvente em que opera o SEC 95;
- Objectivos da informação contabilística “nacional”;
- Características ou requisitos da informação contabilística “nacional”;
- Delimitação dos conceitos básicos utilizados no SEC 95.

⁴⁹ Citado por Sierra Molina *et al.* (2003)

⁵⁰ No âmbito deste trabalho consideramos a micro-contabilidade como sinónimo da contabilidade pública; a macro-contabilidade como sinónimo de contabilidade nacional e a contabilidade orçamental como um subsistema da contabilidade pública.

⁵¹ Citado por Sierra Molina *et al.* (2003).

⁵² “*A Estrutura Conceptual constitui um itinerário lógico-dedutivo, em que cada uma das suas etapas, e por conseguinte o seu produto final, as normas reguladoras da contabilidade pública, é congruente com todas as fases anteriores. São contempladas sucessivamente as seguintes fases:*

- *as características do ambiente económico-jurídico envolvente;*
- *os objectivos da informação financeira;*
- *as condições básicas da informação financeira;*
- *as características qualitativas que deve cumprir a informação financeira para seguir os seus objectivos;*
- *as hipóteses básicas em que se apoia a elaboração da informação financeira;*
- *a definição dos elementos – activos, passivos, fundos próprios, custos e proveitos – das demonstrações financeiras;*
- *a determinação dos critérios para o reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras;*
- *os critérios para a valorização dos elementos das demonstrações financeiras, e*
- *o conceito de capital e os pressupostos para a sua manutenção.” (AECA, 2001:19-20)*

Ainda segundo Sierra Molina *et al.* (2003), o suporte teórico que sustenta o SEC 95 é flexível⁵³, ou seja, representa uma estrutura aberta capaz de dar resposta a mudanças do meio envolvente que se caracteriza por um conjunto de factores legais, políticos, económicos e sociais que condicionam as normas contabilísticas assim como as necessidades dos utilizadores da informação e que, por conseguinte, determina e orienta as fases acima referidas do itinerário lógico-dedutivo. O SEC 95 afigura-se uma estrutura contabilística para a elaboração do sistema de contas nacionais dos Estados Membros pelo que os autores referem duas posturas quanto à definição do meio envolvente:

- A primeira posição consiste em não expressar as **características** do meio envolvente visto tratar-se de uma norma supranacional e, logo, que se aplica a meios envolventes diferentes considerando a diversidade de sistemas políticos, sociais... nos Estados Membros;
- A segunda postura baseia-se na definição das **características** comuns do meio envolvente económico e jurídico da UE, tendo em conta que esta tem por objectivo a união política e económica de todos os Estados Membros.

O principal **objectivo** do SEC 95 (§ 1.01) consiste em descrever de forma sistemática o total de uma economia, seus componentes e suas relações com outras economias, ou seja, pretende proporcionar uma imagem razoável da situação económica de uma região ou nação. Neste contexto, as **principais características da informação contabilística** “nacional” passam pela qualidade da mesma para que consiga atingir os objectivos fixados pelas necessidades dos utilizadores desta informação. Assim, o principal objectivo da informação é a utilidade para os utilizadores na tomada de decisões em termos de políticas de financiamento, de convergência, monetárias etc. Mas para que a informação seja útil a contabilidade nacional deve proporcionar dados relativos à estrutura e evolução económica de cada país e/ou região, que sejam relevantes, isto é, comparáveis e actualizáveis assim como fíáveis.

De acordo com Sierra Molina *et al.* (2003), **os conceitos básicos** na Contabilidade Nacional que contribuem para o cumprimento dos objectivos fixados e das características qualitativas da informação elaborada segundo o SEC 95 são:

- O momento de registo: O SEC 95 regista os fluxos de acordo com o princípio da especialização, isto é, “(...) com base nas operações, quando o valor económico é criado, transformado ou extinto ou quando se criam, transformam ou extinguem os direitos e as obrigações” (§ 1.57);
- Valorimetria⁵⁴: “Os preços de mercado são a referência básica do SEC para a avaliação” (§ 1.57);
- A Gestão Continuada: este princípio supõe que a unidade económica – a nação – deve ser considerada como permanentemente vinculada, isto é, desenvolve continuamente a sua actividade económica.

3.2 ANÁLISE COMPARATIVA COM A CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL E ESPANHA

No quadro 2 referimos quais são as entidades abrangidas pela contabilidade nacional e pela contabilidade pública em Portugal e Espanha.

⁵³ O parágrafo 1.05 do regulamento do SEC 95 refere a flexibilidade como uma das suas características e acrescenta ainda o parágrafo 1.15 que refere “o grau de pormenor do quadro conceptual do SEC proporciona uma aplicação flexível (...)”

⁵⁴ Os conceitos são explanados no § 1.57 do regulamento SEC 95.

Quadro 2. Âmbito de aplicação da contabilidade pública e da contabilidade nacional

Âmbito de aplicação	
Contabilidade Nacional	As normas da Contabilidade Nacional aplicam-se a todas as unidades institucionais da nação, públicas e privadas, que se agregam em sectores institucionais de acordo com critérios puramente económicos, definidos de forma precisa no sistema (tipo de produtor, actividade e função principal) indo para além da regulamentação jurídica e administrativa. A delimitação do sector Administrações Públicas na contabilidade nacional é efectuada com base em regras determinadas no regulamento do SEC 95.
Contabilidade Pública em Portugal	Aplica-se às entidades do Sector Público Administrativo que se estrutura em administração central, regional e local. Neste sentido, a Lei de Enquadramento Orçamental estipula que “os organismos do sector público administrativo ficam sujeitos ao Plano Oficial de Contabilidade Pública...” (Artigo 10º da Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto). O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e 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. Este plano é também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado (n.ºs 1 e 2 do artigo 2º do Decreto-Lei nº232/97 de 3 de Setembro).
Contabilidade Pública em Espanha	Aplica-se às entidades do Sector Público Estatal: Administração Geral do estado, Organismos Autónomos, Entidades do Sistema de Segurança Social, e as Entidades Estatais Públicas, salvo aquelas cujo normativo específico estabeleça a aplicação de outro plano diferente.

Fonte: Elaboração própria

Segundo Martínez Manzanedo (2002), o âmbito de aplicação dos sistemas de contabilidade pública e nacional às entidades públicas explica-se pela dicotomia entre as necessidades nacionais e internacionais que, por sua vez, implicam uma divergência na cobertura institucional dos agregados públicos em ambos os sistemas. Este âmbito de aplicação irá afectar essencialmente a comparabilidade dos resultados obtidos num e noutro sistema.

Assim, como depreende-se do quadro anterior a contabilidade pública em Portugal tem um âmbito de aplicação mais restrito já que apenas se aplica ao sector público administrativo incluindo as organizações de direito privado sem fins lucrativos com receitas maioritariamente provenientes do Orçamento de Estado, enquanto a contabilidade nacional, nos termos do SEC 95, abrange todas as unidades institucionais da nação, tanto públicas como privadas. De igual forma, no caso espanhol observa-se que a delimitação do sector da Administração Pública realizada na contabilidade nacional (SEC 95) pressupõe a inclusão de uma série de unidades públicas submetidas em Espanha ao regime de contabilidade empresarial.

Por outro lado, em termos conceptuais, para Rodríguez Bolívar e Ortíz Rodríguez (2002), poder-se-ia estabelecer uma comparação, em termos de semelhanças e diferenças, entre a contabilidade pública e a contabilidade nacional, segundo o SEC 95, analisando:

- Os utilizadores, necessidades e finalidades do sistema contabilístico;
- As características qualitativas da informação financeira;
- Os pressupostos básicos de reconhecimento;
- Os critérios de valorimetria.

Por analogia ao estudo desenvolvido por estes autores, esboçamos uma análise comparativa da contabilidade pública e nacional, para Portugal e Espanha, seguindo os parâmetros acima referidos.

3.2.1. UTILIZADORES, NECESSIDADES E FINALIDADES DO SISTEMA CONTABILÍSTICO

No quadro 3 efectuamos uma comparação entre os diferentes utilizadores da informação dos sistemas de contabilidade nacional SEC 95 e da contabilidade pública, assim como das necessidades e finalidades de cada uma das contabilidades.

Quadro 3. Utilizadores, necessidades e finalidades do Sistema de contabilidade Pública e da Contabilidade Nacional SEC 95.

	SEC 95	PGCP	POCP
Utilizadores da informação	Instituições comunitárias, governos e agentes económicos e sociais.	Órgãos de representação política, órgãos de gestão, órgãos de direcção e gestão das sociedades e empresas públicas, órgãos de controlo externo, entidades privadas, associações e cidadãos interessados na informação pública.	Omisso
Necessidades de informação	O SEC 95 pode ser utilizado para analisar e avaliar (SEC 95:§ 1.03): <ul style="list-style-type: none"> - A estrutura do total de uma economia; - Partes ou aspectos específicos do total de uma economia; - O desenvolvimento do total de uma economia ao longo do tempo; - O total da economia em relação a outras economias. 	As necessidades de informação de cada um dos distintos grupos de destinatários são diferentes e variadas tanto na quantidade de informação a proporcionar como na sua apresentação. A contabilidade pública deve satisfazer os distintos destinatários, proporcionando informação com a estrutura e no momento oportuno.	Visa dar resposta às necessidades de informação contabilística aos diferentes agentes interessados.
		Ambos os normativos não especificam quais as necessidades de informação dos distintos utilizadores.	
Finalidades da informação	Objectivo de predição, ⁵⁵ uma vez que informação proporcionada pelo SEC 95 desempenha um papel importante na formulação e acompanhamento das respectivas políticas, sociais e económicas (SEC 95:§ 1.04).	<ul style="list-style-type: none"> - Fornecer informação para a tomada de decisões - Controlar a execução do orçamento - Permitir a prestação de contas - Controlar a legalidade, eficiência e eficácia - Fornecer informação para a elaboração das contas nacionais. 	<ul style="list-style-type: none"> - O controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas de forma a reforçar a transparência na AP, concretamente efectuando o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos; - A obtenção de informação na óptica da contabilidade nacional. - A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade.

Fonte: Elaboração própria

⁵⁵ Objectivo assinalado por Rodríguez Bolívar e Ortíz Rodríguez (2002).

Os utilizadores são coincidentes, todavia o SEC 95 tem um carácter mais geral já que abarca os utilizadores da contabilidade pública. Por outro lado, as necessidades de informação que satisfaz a contabilidade pública e o SEC 95, como assinalam Rodríguez Bolívar e Ortíz Rodríguez (2002), respondem a objectivos distintos: de controlo, no caso da contabilidade pública, cujo principal propósito é a prestação de contas de acordo com os princípios legais; e de predição, no caso do SEC 95, que regista os fluxos de investimento e financiamento que são utilizados como instrumento para gerir o conjunto das políticas na UE.

Como se observa no quadro anterior, no caso de Portugal, o POCP não menciona os utilizadores da informação nem as suas necessidades. Contudo, pela leitura do diploma depreende-se que os utilizadores são os órgãos de gestão, o Tribunal de Contas, as entidades fiscalizadoras, a Comissão Europeia, entre outros⁵⁶.

Segundo AECA (2001), a contabilidade nacional não tem por objectivo proporcionar informação para a prestação de contas da actividade realizada por cada entidade pública, mas sim facultar informação que seja útil para uma análise da economia em termos macroeconómicos. Esta finalidade da contabilidade nacional explica a razão pela qual as entidades que constituem a economia estão agrupadas por categorias normalizadoras, tendo como pretensão oferecer uma imagem razoável da actividade agregada da economia de um país através de grandezas como o produto interno bruto ou o rendimento nacional.

Segundo Rodríguez Bolívar e Ortíz Rodríguez (2002), a distinção entre os objectivos de predição para a contabilidade nacional, e de controlo para a contabilidade pública, vem corroborar as divergências que se apresentam noutros conceitos, entre os quais se destacam uma diferente hierarquia das características qualitativas ou uma distinta definição dos critérios de reconhecimento e valorimetria dos elementos das demonstrações financeiras.

3.2.2. PRINCÍPIOS E CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

De acordo com a Estrutura Conceptual da AECA (2001) a informação financeira deve conter determinadas características qualitativas que permitam o cumprimento dos seus objectivos e, por conseguinte, garantam uma utilização eficaz por parte dos seus utilizadores. Em suma, são as características qualitativas da informação financeira que vão permitir a utilidade da informação, isto é, a satisfação das necessidades dos seus utilizadores (nomeadamente contribuir para a tomada de decisão), estando deste modo assegurado o cumprimento dos objectivos da informação financeira.

No quadro 3 enunciamos os requisitos da informação financeira reconhecidos nos seguintes normativos: SEC 95, POCP, PGCP, NICSP e AECA.

⁵⁶ Do mesmo, segundo a NICSP nº1 as demonstrações financeiras cobrem as necessidades dos utilizadores que não estão em condições de exigir um relato à medida das suas necessidades específicas de informação. Exemplos de utilizadores são os contribuintes, os membros dos órgãos legislativos, fornecedores, credores, meios de comunicação e trabalhadores.

Quadro 3. Princípios e características qualitativas da informação financeira nos vários normativos

	SEC 95	NICSP	POCP	PGCP	AECA 2001
Princípios	Entidade contabilística		x	x	
	Continuidade	x	x	x	x
	Consistência	x	x	x	
	Princípio da Especialização	x	x	x	
	Custo histórico			x	x
	Materialidade	x	x	x	
	Não compensação		x	x	
	Prudência			x	
	Registo				x
	Imputação da transacção				x
	Correlação das receitas e despesas				x
	Desafecção				x
	Importância relativa	x			x
	Substância sobre a forma				
Características	Relevância	x	x		x
	Carácter completo	x			x
	Clareza	x	x		x
	Identificabilidade				x
	Economicidade				x
	Comparabilidade	x	x		x
	Razoabilidade				x
	Objectividade				x
	Verificabilidade				x
	Imparcialidade				x
	Fiabilidade	x			
	Oportunidade	x	x		x

Fonte: Adaptado de Rodríguez Bolívar e Ortíz Rodríguez (2002)

Como podemos constatar, destacam-se algumas diferenças entre as características qualitativas da informação financeira dos normativos analisados. Como defendem Rodríguez Bolívar e Ortíz Rodríguez (2002), o facto de não existir uma estrutura coerente para a elaboração de normas contabilísticas nacionais, e estas não estarem harmonizadas com os normativos da contabilidade financeira e pública, faz com que a contabilidade nacional utilize estimativas económicas como instrumento para auferir a informação contabilística básica e os agregados económicos. Assim sendo, os sistemas de contas nacionais prescindem de objectividade. Por outro lado, existe em termos de contabilidade nacional uma certa dificuldade em representar de forma fiel a actividade da economia por não se aplicar o princípio da prudência devido à inexactidão das estimativas estatísticas.

O POCP não especifica as características qualitativas da informação financeira contudo algumas características estão implícitas no normativo tais como a relevância, a comparabilidade e a fiabilidade. Relativamente aos critérios de valorimetria, quer o POCP quer o PGCP considera o custo histórico ou preço de aquisição como princípio básico. Todavia, em Portugal é permitido que, excepcionalmente, se utilizem outros critérios de valorimetria em prol de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e patrimonial, desde que devidamente justificados em anexo. Já no SEC 95 este refere que “(...) *os preços de mercado são a referência básica do SEC para a avaliação.*” (SEC 95: §1. 51).

Segundo a Estrutura Conceptual para a Informação Financeira das Entidades Públicas da AECA “os pressupostos básicas de reconhecimento são as regras fundamentais que regem a elaboração da informação financeira” (AECA, 2001:§ 175). De acordo com o mesmo documento, os pressupostos subjacentes ao sistema contabilístico público são a “gestão continuada”⁵⁷ e o “princípio do acréscimo”.

a) Gestão continuada

No que respeita ao primeiro pressuposto, a AECA estabelece que *“a continuidade das Administrações Públicas está, em princípio, garantida por não encontrar-se vinculada à rentabilidade económica da actividade das mesmas, factores de carácter político e social justificam a necessidade de realizar estimativas razoáveis, no processo de elaboração da informação financeira, para a interpretação e quantificação dos factos económicos.”* (AECA, 2001:§18). Rodríguez Bolívar e Ortíz Rodríguez (2002) assinalam que a continuidade está intimamente ligada ao ambiente económico-jurídico envolvente das entidades microeconómicas públicas e associada à finalidade dos entes públicos⁵⁸. As entidades públicas surgiram para satisfazer uma série de necessidades mediante a prestação de serviços que, de outra forma, não se prestariam, pelo que este facto garante a sua permanência ao longo do tempo. Este pressuposto aplica-se ao caso português sob a forma de princípio da continuidade segundo o qual *“considera-se que a entidade opera continuamente, com duração ilimitada”* (POCP, 1997: cap.3). Ainda na opinião de Rodríguez Bolívar e Ortíz Rodríguez (2002), a nível macroeconómico a continuidade, mais que uma hipótese básica, configura-se como uma característica basilar do próprio sistema contabilístico.

b) Base do acréscimo

A outra hipótese básica que sustenta a informação financeira das entidades públicas é, segundo a norma internacional do sector público nº1 (NICSP 1) e a estrutura conceptual da AECA, a base do acréscimo que se define como sendo *“a imputação temporal de despesas e receitas que se deve fazer em função da corrente real dos bens e serviços e não no momento em que ocorre a corrente monetária ou financeira derivada dos mesmos”* (AECA, 2001:§180). No entanto, o PGCP assinala que as despesas e receitas que surjam da execução do orçamento imputam-se quando ocorrem os correspondentes actos administrativos.

Tradicionalmente, em Portugal, as contas públicas são organizadas segundo um sistema de contabilidade unigráfico e de caixa, pelo qual cada operação tem apenas um registo correspondente às despesas efectuadas ou às receitas liquidadas. Neste sistema não existem registos patrimoniais. A Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro) prevê a adopção, em paralelo à contabilidade de caixa, de um sistema de contabilidade de compromissos para os serviços e organismos da Administração Central. O registo numa base caixa corresponde ao registo das operações no momento em que ocorrem os fluxos monetários associados a determinado fenómeno económico, enquanto que o registo numa base de compromissos é aquele pelo qual as operações são registadas no momento em que se criam ou extinguem as responsabilidades/disponibilidades subjacentes a determinado fenómeno económico.⁵⁹ No entanto, no POCP está consagrado o princípio da especialização, segundo o qual *“os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras do*

⁵⁷ Salvo prova em contrário, presume-se que a actividade económica da entidade irá continuar num futuro previsível, pelo que os critérios contabilísticos não são orientados no sentido de determinar o valor líquido do património (AECA, 2001: §176).

⁵⁸ Uma das características do ambiente económico envolvente que incide sobre a informação financeira facultada pelas Administrações Públicas consiste na sua actividade, não lucrativa, que consiste na prestação de serviços públicos a título gratuito ou semi-gratuito, e/ou operações de redistribuição do rendimento e da riqueza nacional” (AECA, 2001:§12).

⁵⁹ Este método ainda é o seguido por muitas das entidades públicas que ainda não implementaram o POCP e continuam a utilizar a contabilidade pública tradicional.

período a que respeitem” (POCP, 1997: Cap.3). Este princípio aplica-se no sistema de contabilidade patrimonial, todavia a contabilidade orçamental aplica o princípio de caixa⁶⁰.

Quanto ao SEC 95, de igual modo, contempla, em regra, o registo das operações económicas no momento em que “o valor económico é criado, transformado ou extinto ou quando se criam, transformam ou extinguem os direitos e as obrigações” (SEC 95:§1.57), aplicando assim, de uma forma alargada, ao conjunto das suas operações, o princípio da especialização. Esta opção metodológica implica que sejam registados vários fenómenos em contas nacionais, não no momento em que ocorre a correspondente transacção monetária, mas sim no momento em que o referido fenómeno realmente ocorreu.

4. APROXIMAÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA E NACIONAL

A aplicação do princípio do acréscimo que prevê o SEC 95 levanta alguns problemas em relação ao momento de registo das operações em contas nacionais. O Relatório da Comissão para a Análise das Contas Públicas (2002) destaca o facto de as fontes de informação que utilizam as contas nacionais para elaboração das contas do sector «Administrações Públicas» não se basearem, regra geral, em sistemas de contabilização com base no princípio da especialização. Com efeito, as contas nacionais utilizam uma grande variedade de fontes de informação que aplicam diferentes critérios de contabilização. As contas nacionais devem, por isso, fazer ajustamentos à informação utilizada (proveniente das Administrações Públicas) no sentido de, por um lado, aproximar o momento de registo ao princípio do acréscimo e, por outro, compatibilizar a informação proveniente das várias fontes, dado a mesma operação dever registar-se no mesmo momento nas contas das várias unidades institucionais envolvidas. Acresce ainda que no caso específico das contas das Administrações Públicas portuguesas, a informação das mesmas prevalece sobre a informação dos restantes sectores, o que significa que, para a mesma operação, caso a informação disponível para as administrações públicas difira da informação de outro sector, a informação das administrações públicas é sempre privilegiada, alterando-se as contas do outro sector em conformidade⁶¹. Este procedimento, associado ao facto de grande parte das fontes de informação utilizadas pelas contas nacionais para elaboração das contas do sector «Administrações Públicas» não se basearem no princípio do acréscimo, impõe um grande rigor para se garantir um tratamento contabilístico correcto daquele sector, bem como o impacto nas contas dos demais sectores institucionais.

O SEC 95 admite que no sector das Administrações Públicas pode, em alguns casos, ser difícil proceder-se a uma transformação exacta de uma base caixa para uma base de especialização económica. Por esse motivo, para várias rubricas, admitem-se simplificações ao princípio da especialização, aproximando-o a uma óptica de compromissos⁶².

⁶⁰ De acordo um estudo económico da OCDE (2003:6) relativo a Portugal “os esforços em curso para desenvolver a aplicação da contabilidade de acordo com o princípio da especialização do exercício de acordo com as normas do SEC95, devem ser acelerados e concluídos. Neste contexto, a entrada em vigor do princípio da especialização do exercício no Plano Oficial de Contas Públicas não deve continuar a ser adiada, pois, através dele será possível obter informações mais exactas sobre os custos e, como tal, melhorar a sua eficiência”.

⁶¹ Esta primazia das administrações públicas na hierarquia de fontes para compilação de contas nacionais não é uma regra do SEC 95, mas um princípio aplicado nas contas nacionais portuguesas (Comissão para análise das contas públicas, 2002).

⁶² No caso dos impostos, por exemplo, esta simplificação significa que podemos imputar determinada receita fiscal ao período em que o montante a pagar é determinado, em lugar de o atribuir ao período em que ocorreu o fenómeno económico subjacente àquele imposto, como seria correcto numa óptica de especialização económica.

A Comissão para a Análise das Contas Públicas recomenda que se proceda a ajustamentos nas rubricas da receita e da despesa para as quais se verificam maiores divergências entre a base de caixa e do acréscimo. Segundo o relatório desta Comissão, deve-se, em primeiro lugar, fazer ajustamentos nas rubricas em que o sector público é devedor ou credor do resto da economia. Embora não exista contabilidade patrimonial em muitos organismos das Administrações Públicas, é possível, em determinadas situações, avaliar aqueles débitos e créditos. As rubricas em que é possível fazê-lo são, no lado da receita, os impostos e contribuições sociais, para os quais existam registos de dívida fiscal, e, no lado da despesa, as rubricas em que os organismos recebam fornecimentos de bens e serviços sem procederem de imediato (no mesmo exercício) ao respectivo pagamento e os juros. Para efeitos de contas nacionais, o procedimento a adoptar consiste em incorporar os débitos nas despesas com um correspondente registo de passivo e, por outro lado, os créditos nas receitas com um registo no activo. Estas operações ficam, deste modo, registadas numa óptica de compromissos, estabelecendo-se assim uma aproximação ao princípio do acréscimo. Para além do procedimento anteriormente mencionado, sempre que possível, devem efectuar-se ajustamentos que aproximem o momento de registo das operações do momento em que ocorreu o facto económico em causa. Refiram-se, como exemplo⁶³, os juros para os quais é possível determinar, com alguma exactidão, o momento de registo numa base de especialização económica.

O SEC 95⁶⁴ reconhece que a aplicação deste princípio não é simples pelo que admite flexibilidade em certos casos nomeadamente no registo de impostos e outros fluxos relativos às administrações públicas que são frequentemente registados na contabilidade pública com base no princípio de caixa. É por vezes difícil transformar de forma exacta estes fluxos de uma base caixa para uma base de especialização económica sendo necessário recorrer a alguns ajustamentos. Por outro lado, a divergência das regras de contabilidade pública dos diferentes Estados Membros da UE ocorre, principalmente, no momento de registo e nos princípios de valorimetria de determinadas operações que vão, por conseguinte, causar diferenças na aplicação da contabilidade nacional (devidas ao facto da própria informação de base ser diferente) ou levar a interpretações não coincidentes. Para colmatar essas discrepâncias devem ser estabelecidos critérios de imputação das operações que garantam uma coerência a nível internacional.

Como assinalam Montesinos Julve y Brusca Alijarde (2003), o facto da contabilidade nacional e a contabilidade pública perseguirem objectivos distintos implica diferenças nos princípios contabilísticos aplicáveis em cada caso e, por sua vez, origina diferenças no momento de registo das operações e os critérios de valorimetria. A este respeito, seguindo as recomendações do IFAC acerca da necessidade de desenvolver mecanismos que permitam a aproximação e a coordenação entre a contabilidade pública e a contabilidade nacional, o “Libro

⁶³De acordo com o relatório da Comissão para Análise das Contas Públicas (2002:43), “*Os ajustamentos efectuados nas contas nacionais portuguesas aos valores das contas públicas (relacionados com alterações ao momento de registo) cingiam-se, até à alteração ao Orçamento de 2002, às seguintes operações:*

- *Imposto sobre o valor acrescentado;*
- *Impostos sobre o rendimento (IRS e IRC);*
- *Contribuições sociais do Orçamento da Segurança Social;*
- *Juros pagos pelo Estado;*
- *Despesa do Serviço Nacional de Saúde;*
- *Ajustamentos pontuais: juros recebidos pelo Estado, Imposto sobre os Produtos Petrolíferos (ISP) e transferências de capital da União Europeia;*
- *Período complementar de gerência.”*

⁶⁴ O SEC 95 estipula relativamente ao momento de registo que “*O sistema regista os fluxos com base nas operações, isto é, quando o valor económico é criado, transformado ou extinto ou quando se criam, transformam ou extinguem os direitos e as obrigações. Por conseguinte, a produção é registada aquando do acto de produção e não quando é paga pelo comprador e a venda de um activo é registada quando o activo muda de mãos e não quando é efectuado o pagamento correspondente. O juro é registado no período contabilístico em que se vence, independentemente de ser efectivamente pago nesse período. Esta base aplica-se a todos os fluxos, monetários ou não monetários, internos ou entre várias unidades” (SEC 95:§1.57).*

Blanco para la reforma de la Contabilidad en España” apresenta no seu capítulo 14 uma série de aspectos da contabilidade pública que devem ser tidos em consideração:

- Regime contabilístico: no momento de determinar o regime contabilístico, ou seja aplicar o “Plan General de Contabilidad” ou o “Plan General de Contabilidad Pública”, deve ter-se em consideração o carácter económico das actividades que se desenvolvem, que deve prevalecer sobre a forma jurídica adoptada.
- Orçamento: deve reduzir-se o peso da informação de tipo orçamental contemplada nas normas de contabilidade pública e no PGCP, e aumentar a informação de carácter económico-patrimonial.
- Contabilidade Nacional: a contabilidade pública deve fornecer informação elaborada em conformidade com os critérios da Contabilidade Nacional (SEC 95).
- Grupo de entidades públicas: é necessário que se desenvolvam contas consolidadas para os grupos de entidades públicas. Contempla-se a possibilidade destas contas se elaborarem unicamente de acordo com os critérios da Contabilidade Nacional
- Níveis central, regional e local: devem harmonizar-se os critérios contabilísticos aplicados pelas entidades públicas pertencentes aos âmbitos central, autónomos e local do Sector Público espanhol para alcançar a comparabilidade das demonstrações financeiras.
- Publicidade: tal como nas empresas lucrativas, deve existir um Registo Público para o depósito obrigatório das contas das entidades públicas.
- Contas Anuais: rever o conteúdo de alguns mapas das contas anuais, especialmente o da Conta de Resultados Económico-Patrimonial e o Anexo, de modo a incluir dados em termos de Contabilidade Nacional e uma conciliação entre os resultados da Contabilidade Pública e da Contabilidade Nacional.

Por outro lado, também se defende que entre os objectivos da contabilidade pública se contemple o fornecimento de informação relativa ao cumprimento da estabilidade orçamental.

5. CONCLUSÃO

Embora a contabilidade nacional seja tradicionalmente um tema de estudo para os economistas e estatísticos, nestes últimos tempos tem sido um centro de interesse para os profissionais da contabilidade pública no sentido de conciliar/aproximar os dois sistemas de informação em termos de critérios e princípios, muito embora as duas contabilidades visem objectivos distintos.

A integração de Portugal e Espanha na UE e a adesão ao PEC obrigou a uma consolidação das finanças públicas tendo a informação contabilística pública um contributo fundamental na elaboração da contabilidade nacional no que se refere ao reporte para a UE. Todavia tanto o POCP como o PGCP ainda contém muitas limitações no que se refere às Contas Nacionais ou agregadas.

O acompanhamento sistemático e contínuo pelo Conselho Europeu das contas de cada país membro obriga a mudanças nos seus sistemas de contabilidade pública. No caso de Portugal e Espanha destacam-se alguns desses efeitos, decorrentes do processo de reforma da contabilidade pública. Não obstante, devido à existência de diferentes objectivos em ambos os sistemas contabilísticos não se pode falar de uma integração total entre a contabilidade pública e a contabilidade nacional mas sim de uma aproximação e conciliação dos critérios utilizados nos mesmos.

BIBLIOGRAFIA

- Amengual Antich, J. (2003), “La estabilidad presupuestaria: su medición”, *Auditoria Pública*, n.º 30, Junio, pp. 46-59
- Asociación española de contabilidad y administración de empresas (AECA) (2001), *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, Documento de Sector Público n.º 1, Madrid.
- Carrasco Canals, F. (1999), *Fundamentos del Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC 1995)*, Madrid, Ediciones Pirámide
- Comissão para análise das contas publicas (2002), Relatório emitido pelo Banco de Portugal, Instituto Nacional de Estatística e Direcção Geral do Orçamento do Ministério das Finanças. Documento disponível em [http:// www.dgo.pt/](http://www.dgo.pt/)
- International Federation of Accountants - IFAC (2001), NICSP N.º 1 - “Apresentação de Demonstrações Financeiras”.
- Martínez Manzanedo, R.(2002), “Contabilidad Pública y Contabilidad Nacional”, VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública – ASEPUC, Murcia, Abril
- Montesinos, V.; Brusca Alijarde, I.; (2003), *La Estabilidad Presupuestaria: Implicaciones en el Ámbito de las Entidades Locales*, Estudios Académicos de Contabilidad. En homenaje a D. José Rivero Romero. Departamento de Economía Financiera, Universidad de Murcia. pp. 621 – 638
- Organização de cooperação para o desenvolvimento económico (OCDE) (2003), “Estudo económico – Portugal: Avaliação e Recomendações”, Janeiro, Documento disponível <http://www.oecd.org/>
- Rodríguez Bolívar, M.; Ortíz Rodríguez, D.(2002), “Contabilidad Pública versus Contabilidad Nacional. Comparación desde un enfoque conceptual”, VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública – ASEPUC, Murcia, Abril
- Senés García, B. (2002), “Contabilidad Pública versus Contabilidad Nacional. Comparación desde un enfoque conceptual”, VII Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública – ASEPUC, Murcia, Abril
- Sierra Molina, G.; Pérez López, Á.; Duarte Atoche, M. T. (2003), “Análisis Conceptual del SEC-95 desde un punto de vista contable”, XIII Jornadas Hispano - Lusas de Gestión Científica – La empresa familiar en un mundo globalizado, Lugo, Febrero
- Legislação**
- Circular Série A n.º 1294, da Direcção Geral do Orçamento, de 15 de Julho 2002
- Decreto-lei n.º 232/97, de 3 de Setembro - Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)
- International Federation of Accountants - IFAC (2004), “Report of the externally chaired review panel on the governance, role and organisation of the international federation of accountants public sector committee”. June 2004. Documento disponível em <http://www.ifac.org/Committees/>.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND (2004). Report meeting of Working Group of the Task Force on the harmonization of Public Sector Accounting (TFHPSA) – “Comparison of IPSAS, GFSM 2001 nd ES95/EMGDD/SNA – March 2004. Documento disponível www.imf.org/external/bopage/pdf/99-35.pdf
- Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro - Lei de Bases da Contabilidade Pública
- Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto - Lei de Enquadramento Orçamental
- Oden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- Regulamento (CE) n.º 2223/96 do Conselho, de 25 de Junho de 1996, relativo ao Sistema europeu de contas nacionais e regionais na Comunidade, *Jornal Oficial n.º L 310 de 30/11/1996 p. 0001 – 0469*