

**A CONTABILIDADE PÚBLICA E A CONTABILIDADE PRIVADA:  
ENQUADRAMENTO DO NORMATIVO PORTUGUÊS NO CONTEXTO  
INTERNACIONAL**

**Sónia Paula da Silva Nogueira**

Assistente de 1.º Triénio  
Instituto Politécnico de Bragança  
Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Mirandela  
Departamento de Ciências Empresariais  
Rua João Maria Sarmento Pimentel - Apt. 128  
5370-326 Mirandela - PORTUGAL  
Telefone: +351278201340 Fax: +351278265733  
[sonia@ipb.pt](mailto:sonia@ipb.pt)

**Nuno Adriano Baptista Ribeiro**

Equiparado a Assistente de 2.º Triénio  
Instituto Politécnico de Bragança  
Escola Superior de Tecnologia e de Gestão  
Departamento de Economia e Gestão  
Campus de Santa Apolónia - Apt. 134  
5301-857 Bragança - PORTUGAL  
Telefone: +351273303117 Fax: +351273313051  
[nunoa@ipb.pt](mailto:nunoa@ipb.pt)

## **RESUMO**

Nos últimos anos temos assistido a sucessivos desenvolvimentos na contabilidade pública, em consequência de vários factores de mudança, tais como a internacionalização e globalização da economia.

A harmonização dos sistemas de informação económico, financeiro e orçamental da Administração Pública diverge do processo de harmonização que se vem desenvolvendo no âmbito das empresas privadas.

Apesar de a contabilidade pública e contabilidade privada representarem dois sistemas contabilísticos distintos, o facto de a primeira ter seguido os passos da segunda, faz com que apresentem alguma proximidade entre eles.

Com este trabalho pretendemos efectuar uma abordagem comparativa entre a contabilidade pública e a contabilidade privada, com o objectivo de verificarmos em que medida o normativo português se enquadra no processo internacional de harmonização que se desenvolve em torno das normas emitidas pelos organismos normalizadores, internacionais e nacionais.

**Área Temática:** Contabilidade Pública

**Palavras-Chave:** Contabilidade Pública, Contabilidade Privada, Informação Financeira  
Entidades sem fins lucrativos.

## 1. INTRODUÇÃO

Assistimos nos últimos anos a uma sucessão de importantes modificações na contabilidade, conseqüentes do fenómeno da internacionalização e globalização da economia. Esta evolução contabilística reflectiu-se, inicialmente, no âmbito empresarial e, só alguns anos mais tarde, na Administração Pública. Para Vela BARGUES (1992) este atraso significativo teve pelo menos uma consequência positiva que foi a utilização da experiência normalizadora do sector privado por parte da Administração Pública.

A harmonização dos sistemas de informação económico, financeiro e orçamental da Administração Pública apresenta, a nível internacional, algumas particularidades face ao processo de harmonização que se vem desenvolvendo no âmbito das empresas privadas. Busch GÓMEZ e Cabaleiro CASAL (2006) justificam tal situação pelo facto de as entidades da Administração Pública não desenvolverem uma actividade internacional e estarem alheias aos mercados, o que traduz o reduzido incentivo de homogeneizar os seus sistemas e outputs informativos.

Apesar de tudo isto, desenvolveram-se esforços no sentido de homogeneizar a informação elaborada pela contabilidade pública. No entanto, apesar de a contabilidade pública e a contabilidade privada representarem dois sistemas contabilísticos distintos, o facto de a primeira ter seguido os passos da segunda, faz com que esses sistemas apresentem alguma proximidade entre si.

Com este trabalho, pretendemos realizar uma abordagem teórica comparativa à contabilidade pública e à contabilidade privada, evidenciando o normativo português no contexto internacional.

O trabalho é composto por 6 partes, nas quais se abordam os utilizadores da informação financeira, os objectivos da informação financeira, as características qualitativas da informação financeira, os elementos das demonstrações financeiras, o reconhecimento e valorimetria dos elementos das demonstrações financeiras e os princípios contabilísticos.

## 2. UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

### 2.1. UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA PÚBLICA

O estudo realizado pelo *Governmental Accounting Standards Board (GASB) - Objectives of Financial Reports - Concepts Statement (CS) 1*, classifica os utilizadores da informação financeira em internos (órgãos de gestão) e externos (cidadãos - contribuintes, eleitores, receptores de serviços e cidadão em geral; corpos legislativos e de controlo - órgão máximo de controlo das entidades públicas, órgãos do Governo e representantes directos dos cidadãos; e investidores e credores).

O FASB<sup>1</sup>, na SFAC 4 - *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, para além de mencionar os utilizadores da informação financeira para as entidades lucrativas, refere ainda, que a informação financeira produzida pelas entidades não lucrativas deverá ser utilizada pelos eleitores, pelo Governo e seus corpos, pelos gestores e fornecedores de recursos (§29).

Em 1983, o *National Council on Governmental Accounting (NCGA)* tendo por base um estudo efectuado, em 1981, por Drebin, Chan & Ferguson, designado - *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*, elaborou a sua primeira norma - *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*, onde assinala os seguintes utilizadores da informação: contribuintes, doadores, investidores, receptores de serviços, empregados, fornecedores, corpos legislativos, órgãos de gestão, eleitores e órgãos de controlo.

A Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas - AECA (2001) apresenta, nos §§ 24 e 25, os seguintes utilizadores da informação financeira pública: utilizadores de serviços, entidades responsáveis pela elaboração das contas económicas da Administração Pública, órgãos de representação política, parlamentos e assembleias legislativas, órgãos de controlo interno e externo, credores, intermediários financeiros, analistas económicos e financeiros, empregados, entidades públicas e privadas e gestores.

Mais recentemente, a *International Federation of Accountants (IFAC)*, na *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1*, enumera os seguintes utilizadores (§30): legislador e outros organismos governamentais, cidadãos (contribuintes, eleitores, grupo de

---

<sup>1</sup> Convém assinalarmos que o FASB incide os seus trabalhos sobre os princípios e as normas contabilísticas das organizações orientadas para o lucro (empresas) e organizações não governamentais não orientadas para o lucro. Este facto deve-se ao organismo que tem por finalidade supervisionar o FASB, que se trata de um organismo pertencente ao sector público designado por *Security and Exchange Commission*.

especial interesse e destinatários de bens), investidores e credores, outros Governos, agências internacionais e outros fornecedores de recursos e analistas económicos e financeiros.

Relativamente ao normativo português, no âmbito da contabilidade pública, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) não descreve concretamente quem são os utilizadores da informação financeira. Porém, no §5, o POCP refere, no seu objectivo principal, que a aplicação deste deve constituir “...um instrumento de apoio aos gestores...” e permitir “...a obtenção expedita dos elementos indispensáveis...na óptica da contabilidade nacional.”. Neste sentido, podemos afirmar que os gestores e a contabilidade nacional são os utilizadores da informação financeira produzida pela contabilidade pública no âmbito do POCP.

## **2.2. UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA PRIVADA**

De acordo com o §4 da SFAC 1, o “...relato financeiro deve fornecer informação que é útil para investidores, credores e outros utilizadores, e importante na tomada de decisões...”.

No §9 da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras (1989) do *International Accounting Standards Board* (IASB) são referidos os seguintes utilizadores da informação financeira: investidores, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Governos e seus departamentos e público em geral. No §11, o IASB, acrescenta a gerência como um utilizador da informação, mas refere que ela própria “...pode elaborar informação financeira adicional que responda às suas necessidades específicas.”.

A AECA, na sua Estrutura Conceptual para a Informação Financeira (1999), aplicável às empresas, apresenta um vasto conjunto de utilizadores da informação, nomeadamente: accionistas e/ou proprietários, empregados e seus representantes, investidores, fornecedores e outros credores, gestores, clientes e outros devedores, Governo e seus organismos públicos e público em geral (§24). Se compararmos as estruturas conceptuais de 1999 e 2001, da AECA, facilmente nos apercebemos de que a principal diferença entre ambas, no que respeita ao grupo de utilizadores, é o accionista e/ou proprietário que demonstra ter um papel importante no sector privado contrariamente ao sector público não lucrativo.

No que diz respeito ao normativo português, no Plano Oficial de Contabilidade (POC) e na Directriz Contabilística (DC) 18 - Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites, encontramos descritos os seguintes utilizadores: investidores, financiadores, trabalhadores, fornecedores e outros credores, Administração Pública e público em geral.

## 2.3. UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA PÚBLICA E PRIVADA: ANÁLISE COMPARATIVA

O quadro 1 apresenta um resumo dos utilizadores da informação financeira pública e privada, reconhecidos pelos estudos apresentados anteriormente.

**Quadro 1.** Utilizadores da informação financeira pública *versus* privada

	Entidades não lucrativas				Entidades lucrativas			
	GASB CS 1	NCGA 1983	AECA 2001	IFAC IPSAS 1	FASB SFAC 1	IASB 1989	AECA 1999	POC 1989
Corpos do Governo	•	•	•	•	•	•	•	•
Órgãos de controlo	•	•	•	•	•	•		
Investidores	•	•	•	•	•	•	•	•
Credores	•	•	•	•	•	•	•	•
Fornecedores de recursos	•	•	•	•				
Público em geral	•	•	•	•	•	•	•	•
Empregados	•	•	•	•	•	•	•	•
Gestores	•	•	•		•	•	•	
Instituições financeiras	•	•			•	•	•	
Fornecedores		•			•	•	•	•
Clientes					•	•	•	
Accionistas e/ou proprietários					•	•	•	•
Gerência						•		
Analistas financeiros		•	•	•				

Fonte: adaptado de Vela Bargues (1992:133 a 134)

Como podemos verificar pela análise do quadro 1, os utilizadores da informação financeira dos dois tipos de entidades em análise são, em parte, distintos. É notória, a existência de utilizadores comuns aos dois tipos de entidades (serviços do Estado e governamentais, investidores, credores, fornecedores, público em geral, empregados, gestores e instituições financeiras), utilizadores específicos das entidades não lucrativas (fornecedores de recursos e analistas financeiros) e utilizadores específicos das entidades lucrativas (accionistas e/ou proprietários e clientes). Refira-se que os utilizadores comuns não têm o mesmo significado. Assim, por exemplo, o público em geral que, na maioria das vezes, compreende os contribuintes e os eleitores, será mais importante no caso na Administração Pública do que no empresarial se tivermos em consideração a sua capacidade de influência através dos processos eleitorais. Contrariamente, os empregados poderão ser mais relevantes para as empresas se considerarmos que estes dependem de um contrato de trabalho.

### **3. OBJECTIVOS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA**

#### **3.1. OBJECTIVOS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA PÚBLICA**

A IFAC refere que o objectivo genérico da informação contabilística pública é o de “...proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade, necessária para a tomada de decisões de uma vasta gama de utilizadores e para demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados.” (IPSAS 1, 2001, §13). Assim, as demonstrações financeiras deverão proporcionar informação (IPSAS 1, 2001, §13):

- a) acerca das fontes, atribuição e utilização de recursos financeiros;
- b) sobre como a entidade financiou as suas actividades e satisfaz as suas necessidades de dinheiro;
- c) que seja útil ao avaliar a capacidade da entidade financiar as suas actividades e satisfazer os seus passivos e compromissos;
- d) acerca da situação financeira da entidade e alterações nela; e
- e) útil na avaliação de desempenho da entidade em termos de custos de serviços, eficiência e cumprimento de metas.

No §16 da IPSAS 1, é ainda referido que apesar da informação contida nas demonstrações financeiras poder ser relevante para o cumprimento dos objectivos enunciados, é improvável que todos sejam satisfeitos, quando se trata de entidades cujo objectivo primário não é a obtenção do lucro, como é o caso da Administração Pública.

O FASB, no §3 da SFAC 4, apresenta os seguintes objectivos da informação financeira: ajudar os seus utilizadores na adopção de decisões racionais sobre a afectação dos recursos da organização; permitir que os fornecedores de recursos avaliem os serviços que a organização presta e a sua capacidade para os continuar a prestar; informar sobre os recursos económicos, obrigações, recursos líquidos de uma organização e possíveis transacções, acontecimentos e circunstâncias que modificam os recursos e os interesses neles.

Por outro lado, o NCGA (1983) define, consoante o tipo de informação a proporcionar, seis objectivos da informação:

1. Determinar e descrever os fluxos, fundos e necessidades de recursos financeiros a curto prazo da entidade governamental.
2. Determinar e enunciar a condição económica da entidade governamental e as alterações ocorridas.

3. Avaliar se foram cumpridos os requisitos legais e contratuais.
4. Planificar e orçamentar para determinar o impacto da aquisição e afectação de recursos, no cumprimento dos objectivos operacionais.
5. Avaliar o desempenho alcançado pelos gestores públicos e pela própria entidade.
6. Comunicar a informação relevante da forma que melhor facilite a sua utilização.

O GASB, na sua CS 1, refere três objectivos fundamentais: possibilitar a prestação de contas, permitir a avaliação dos resultados e dar a conhecer o nível dos serviços prestados e a possibilidade de os manter.

Efectuando uma análise comparativa entre os objectivos apresentados, podemos salientar que no caso da IFAC, é feita uma abordagem bastante genérica apesar de evidenciado o tipo de informação que deve constar nas demonstrações financeiras. Contrariamente, os objectivos apresentados pelo NCGA e pelo FASB são bastante completos. O NCGA ao apresentar as diferentes componentes de informação. O FASB pelo facto dos objectivos por si definidos se aplicarem a todas as entidades não orientadas para o lucro. Não podemos, no entanto, descurar algumas diferenças entre estes dois organismos relativamente à definição dos objectivos, como é caso dos aspectos da legalidade e do orçamento a que o NCGA faz referência e sobre os quais o FASB não se pronuncia. Quanto aos objectivos definidos pelo GASB, estes são bastante abrangentes se tivermos em conta a informação necessária para a concretização de cada um deles.

A AECA (2001), refere que a elaboração das demonstrações financeiras deverá ter por objectivo “...a prestação de contas dos gestores para justificar à sociedade a captação de recursos realizada e as finalidades a que se dedicaram, e proporcionar informação útil aos utilizadores para a tomada de decisões de carácter económico, financeiro e social.” (§31).

No caso português, e em matéria de contabilidade pública, não existe nenhuma norma que defina os objectivos da informação financeira das entidades públicas.

### **3.2. OBJECTIVOS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA PRIVADA**

De acordo com os §§32 a 54 da SFAC 1 do FASB, os objectivos da informação financeira privada são:

- ser útil aos investidores, presentes e potenciais, e aos credores e outros utilizadores na tomada de decisões de investimento e de crédito;
- ser útil para a avaliação e conhecimento dos fluxos de caixa; permitir conhecer os recursos da empresa, obrigações relativas a esses recursos, e possíveis transacções,



acontecimentos e circunstâncias que possam modificar os recursos e as obrigações relativas a estes;

- permitir concluir quanto à performance da empresa; permitir analisar a forma como os gestores estão a desempenhar as suas responsabilidades e analisar a sua performance; e, incluir explicações e interpretações que facilitem a sua compreensão por parte dos utilizadores.

Paralelamente, o IASB (1989) estabelece que “...o *objectivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e de fluxos de caixa de uma empresa que seja útil a uma larga escala de utentes na tomada de decisões económicas...*” (§5).

Efectuando uma análise comparativa, entre os objectivos definidos pelo FASB e pelo IASB, facilmente nos apercebemos que, no genérico, existe uma determinada correspondência entre esses mesmos objectivos. Porém, verificamos que no caso dos objectivos apontados pelo FASB, não é feita uma distinção tão precisa relativamente aos três elementos definidos pelo IASB - posição financeira, desempenho e fluxos de caixa. Os objectivos referidos pelo FASB relacionam-se, na generalidade, com a posição financeira, sendo que o primeiro e o terceiro objectivos direccionam-se para o desempenho da empresa e o terceiro também, se relaciona com os fluxos de caixa.

A AECA (1999), refere que o objectivo da informação é fornecer informação, para a tomada de decisões, que permita aos utilizadores avaliar: o comportamento económico-financeiro, a estabilidade da empresa e a eficácia no cumprimento das funções por parte desta; e a capacidade da empresa para manter e financiar os seus recursos fixos e circulantes, e para remunerar as suas fontes de financiamento.

No normativo português, o POC, estabelece como objectivo das demonstrações financeiras “...*proporcionar informação acerca da posição financeira, das alterações desta e dos resultados das operações...*” (ponto 3.1 do POC).

### **3.3. OBJECTIVOS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA PÚBLICA E PRIVADA: ANÁLISE COMPARATIVA**

Uma das primeiras diferenças a assinalar, diz respeito ao primeiro objectivo da informação financeira apontado pelas SFAC's 1 e 4 do FASB. De acordo com o objectivo da SFAC 1, a informação financeira “...*deve ser útil aos investidores, presentes e potenciais, e aos credores e outros utilizadores...*” sendo que os principais utilizadores da informação financeira são

*“...os investidores e credores, não só porque se conhece melhor as suas decisões como também porque estas afectam significativamente a aplicação de recursos na economia.”* (§30). A SFAC 4 não se restringe somente a um grupo de utilizadores da informação financeira, direcciona os seus objectivos para uma vasta gama de utilizadores. Neste primeiro objectivo, a SFAC 1, refere ainda que a informação financeira *“...deve ser útil...na tomada de decisões de investimento e de crédito.”*, o que leva a concluir acerca da importância da medição dos resultados por parte dos utilizadores dessa mesma informação. Certamente, que o significado da medida de resultados, não será o mesmo para os utilizadores da informação financeira das entidades não lucrativas e das entidades lucrativas. A preocupação fundamental dos primeiros não se restringe apenas ao retorno monetário, mas sim à satisfação dos serviços prestados, o que permite concluir que os objectivos visados pelas entidades sem ânimo lucrativo são outros que não o lucro.

Em termos conclusivos, podemos afirmar que apesar de se verificarem algumas diferenças nos objectivos da informação financeira, definidos nas SFAC's 1 e 4, o objectivo genérico, apontado por ambas as normas, continua a ser a disponibilização de informação para a tomada de decisões. Ao compararmos os objectivos definidos pelo FASB com os descritos pelo GASB, observamos que as diferenças são diminutas. Aliás, refira-se que o GASB, em 1987, se manifestou no sentido de considerar não existirem diferenças significativas nos objectivos da informação financeira pública e privada. Referiu ainda que, caso existam diferenças, estas são decorrentes do contexto em que se produz a informação. Daqui a razão de o GASB atribuir especial importância à prestação de contas, que é relevada para segundo lugar pelo FASB e pelo IASB.

Por último, resta-nos efectuar a comparação entre as duas estruturas conceptuais elaboradas pela AECA. Enquanto que na estrutura conceptual para as entidades públicas (2001), a AECA, refere que a informação financeira deve ser útil para a tomada de decisões e para a prestação de contas, na outra estrutura (1999), apenas refere a tomada de decisões. A justificação para essa diferença, deve-se ao facto da prestação de contas ser um objectivo da informação financeira pública, mesmo antes da reforma da contabilidade pública. Um outro aspecto diferencial, diz respeito à inclusão do objectivo relativo ao orçamento na estrutura conceptual para as entidades públicas.

## 4. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

### 4.1. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA PÚBLICA

Como características da informação financeira pública, o GASB (1987), no seu documento - *Performance Measurement Information Clearinghouse for Governments*, destaca a compreensibilidade, fiabilidade, exactidão, relevância, consistência e comparabilidade.

O sexto objectivo da CS 1 do NCGA diz respeito às características da informação financeira e não, propriamente, a um objectivo da mesma (Quadro 2).

**Quadro 2.** Sexto objectivo da CS 1 do NCGA *versus* características qualitativas

Sexto objectivo da CS 1 do NCGA	Características qualitativas
6. Comunicar a informação financeira <b>relevante</b> da maneira que melhor facilite a sua utilização:	Relevância
6.1. Apresentar informação <b>clara e consistente</b> ;	Clareza e consistência
6.2. Apresentar informação convenientemente e disponível, de forma <b>compreensiva</b> e o mais <b>detalhada e completa</b> possível;	Compreensibilidade e totalidade ou plenitude
6.3. Aumentar a <b>exactidão</b> da informação;	Exactidão
6.4. Disponibilizar informação <b>atempadamente</b>	Oportunidade ou tempestividade
6.5. Apresentar a informação de forma que seja comparável entre diferentes períodos de tempo e diferentes entidades.	Comparabilidade

Ao compararmos as normas do GASB com as do NCGA, observamos que a clareza, totalidade ou plenitude e oportunidade ou tempestividade, referidas pelo NCGA, não aparecem descritas, directamente, no documento do GASB. Relativamente, à clareza, somos de opinião que apesar do GASB não a ter referido, esta poderá estar implícita à compreensão. Quanto à totalidade ou plenitude e à oportunidade ou tempestividade, características não referidas pelo GASB, parece-nos ser uma falha grave, na medida em que são características de elevado grau de importância para as entidades públicas. O grau de detalhe da informação financeira pública exigido pelos seus utilizadores torna-se tão elevado, que a ausência das características totalidade ou plenitude e oportunidade ou tempestividade, do documento do GASB, pode levar a que a informação não seja útil para os mesmos.

A IFAC aponta como características qualitativas as seguintes: compreensibilidade, relevância (componente: materialidade) e fiabilidade (componentes: representação fidedigna, substância sobre a forma, neutralidade, prudência e integralidade).

A AECA (2001), nos §§83 a 174, refere as características qualitativas da informação financeira pública, bem como as suas componentes: relevância (componentes: carácter

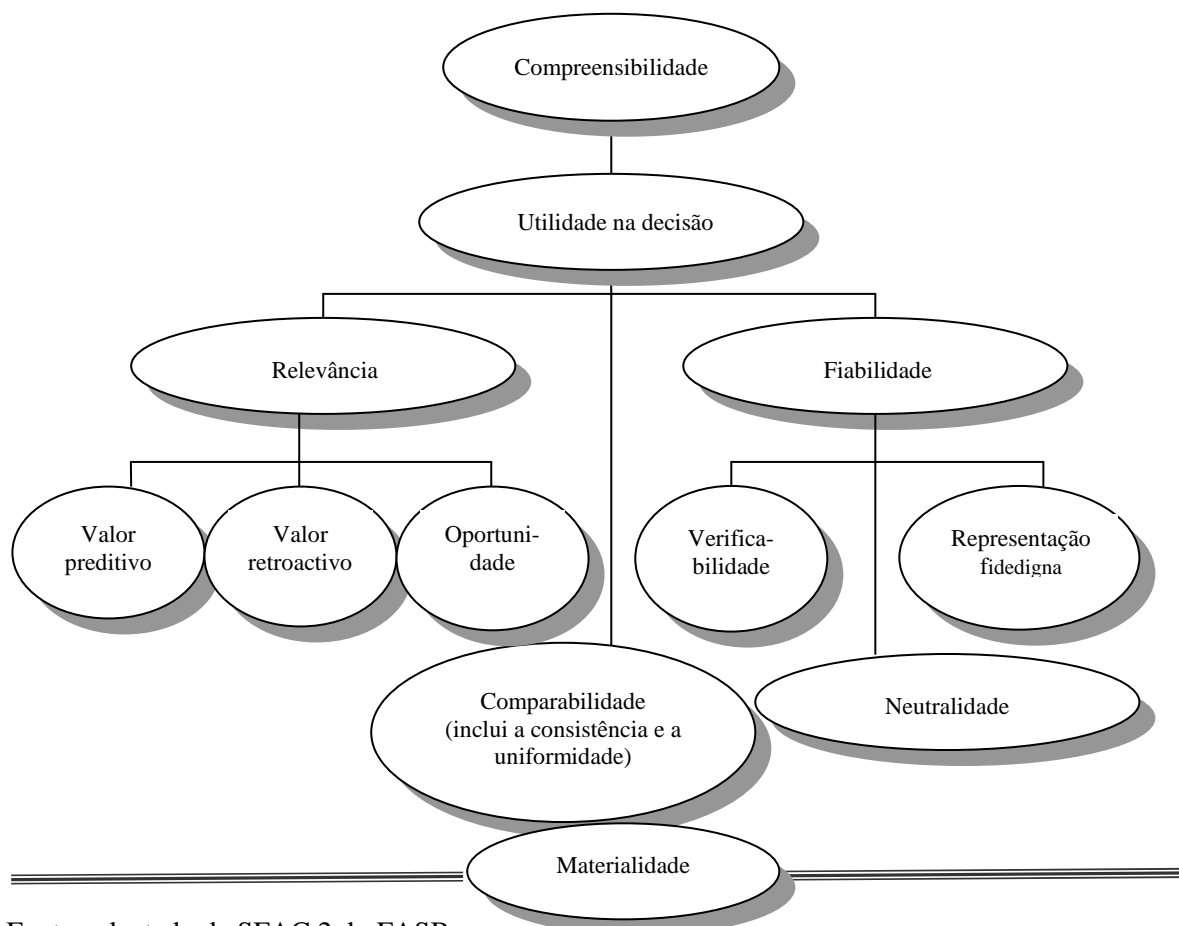
completo, identificabilidade, clareza, comparabilidade, substância sobre a forma e importância relativa) e fiabilidade (componentes: imparcialidade, objectividade, verificabilidade, representação fidedigna e prudência). A AECA apresenta ainda um conjunto de restrições à relevância e à fiabilidade, nomeadamente: oportunidade, razoabilidade, economicidade e equilíbrio entre as características qualitativas.

No que se refere ao normativo português, no POCP existe um «vazio» no que se refere à descrição das características qualitativas, apesar da aproximação ao POC.

#### 4.2. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA PRIVADA

O FASB na SFAC 2 - *Qualitative Characteristics of Accounting Information* (1980) estabelece uma hierarquia das características qualitativas da informação financeira (Figura 1), apresentando uma divisão das mesmas em primárias e secundárias.

**Figura 1.** Hierarquia das características qualitativas da informação financeira



Fonte: adaptado da SFAC 2 do FASB

O FASB apresenta como característica fundamental a compreensão, que deve ser útil na tomada de decisões, como características primárias a relevância e a fiabilidade, e como características secundárias a comparabilidade e a neutralidade. O FASB, na SFAC 2, faz ainda referência a uma outra característica - a materialidade. Esta, deve ser vista como a base sobre a qual devem ser interpretadas as restantes características, e por isso, o FASB, reconhece-a como sendo o limiar para o reconhecimento.

O IASB (1989, §46) refere as seguintes características qualitativas: compreensibilidade (identificabilidade), relevância (componente: materialidade), fiabilidade (componentes: representação fidedigna, neutralidade/imparcialidade, substância sobre a forma, prudência<sup>2</sup> e totalidade/plenitude) e comparabilidade. Para além, destas características o IASB refere também as chamadas restrições à relevância e fiabilidade, assinalando para o efeito as características: tempestividade/oportunidade, balanceamento entre custos e benefícios e balanceamento entre características qualitativas. No §46, da estrutura conceptual do IASB, é ainda salientada a imagem fiel que a informação financeira deve reflectir com a aplicação das características qualitativas e das normas de contabilidade.

Se efectuarmos uma análise comparativa entre as características da informação financeira privada, definidas pelo FASB e pelo IASB, verificamos a existência de alguma semelhança, apesar das diferenças quanto às componentes. Porém, é evidente também, que contrariamente ao FASB, o IASB não estabelece qualquer hierarquia.

A AECA (1999), na sua estrutura conceptual, aplicável à informação financeira das empresas, nos §§77 a 174, descreve as características qualitativas que a informação deve conter. Dado as características serem, em parte iguais, às definidas, anteriormente, para as entidades públicas, vamos apenas salientar as diferenças. Nos §§88 e 89, a AECA, acrescenta que a relevância implica a capacidade da informação para predizer e para confirmar ou corrigir expectativas e predições dos utilizadores, o que o FASB designa por valor preditivo e retrospectivo. No tocante ao normativo português, o POC<sup>3</sup>, no ponto 3.2, refere “...*para que a informação financeira alcance o fim proposto...*” é necessário que a mesma se baseie nos seguintes fundamentos: relevância, fiabilidade e comparabilidade.

---

<sup>2</sup> A substância sobre a forma é considerada, no POC, como um princípio contabilístico, e não como uma característica qualitativa. Paralelamente, no POCP a substância sobre a forma é também considerada um princípio contabilístico, mas não de forma explícita. Quanto à prudência, quer no POC quer no POCP, está consagrada como sendo um princípio contabilístico explícito.

<sup>3</sup> A DC 18 assume as características qualitativas de informação financeira definidas no POC (§1).

### **4.3. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA PÚBLICA E PRIVADA: ANÁLISE COMPARATIVA**

Apesar da envolvente económico-jurídica e do objectivo da contabilidade pública constituírem aspectos diferenciadores do sector privado, as características da informação financeira são, em parte, iguais. Vejamos o caso do FASB, quando na SFAC 6 - *Elements of Financial Statements: a Replacement of FASB Concepts Statements n.º 3 (incorporating and amendment of FASB Concepts n.º 2)* refere que as características qualitativas mencionadas na SFAC 2 também podem ser aplicadas às entidades sem fins lucrativos, incluindo a própria Administração Pública. No entanto, para que tal seja exequível, torna-se necessário ter em consideração possíveis diferenças na interpretação dessas características, mediante o sector onde sejam aplicadas. Como exemplo dessas diferenças, podemos apontar o caso da comparabilidade que é considerada pelo FASB como característica secundária, mas que no caso da contabilidade pública deve ser considerada como característica primária, uma vez que a comparação da informação financeira revela ter um significado extremo (a AECA considera a comparabilidade como componente da relevância). Uma outra situação diz respeito aos valores preditivo e retrospectivo que o FASB refere na SFAC 2 e que não demonstra ter grande importância e interesse para a contabilidade pública.

Ao compararmos as normas do FASB com as do GASB, verificamos, desde logo, que o FASB apresenta uma hierarquia das características qualitativas da informação financeira, contrariamente, ao GASB e à AECA que não faz qualquer alusão a este aspecto. Uma outra diferença diz respeito às características referidas pelas normas dos organismos em análise. O FASB e a AECA fazem referência a diversas características que não são abordadas pelo GASB, em virtude do ambiente no qual é aplicada a contabilidade pública. A título exemplificativo, podemos apontar os já referidos, valores preditivo e retrospectivo, que se relacionam com a predição e avaliação de resultados futuros. Como referido, este aspecto na Administração Pública não assume grande importância. O resultado não apresenta o mesmo significado na Administração Pública e nas empresas. As entidades sem fim lucrativo estão sujeitas a um orçamento onde aparecem definidas as orientações a seguir por estas.

Um outro aspecto a referir é o facto das normas do GASB e do NCGA não fazerem qualquer alusão à objectividade, apesar de alguns estudos a considerarem como uma característica implícita à veracidade. Porém, parece-nos que na Administração Pública a vastidão de normas e princípios existentes já garante por si só a objectividade pretendida na informação financeira privada.

No que diz respeito às características qualitativas, apresentados pela IFAC e pelo IASB, parece-nos que a IFAC seguiu muito de perto o definido pelo IASB, na medida em que as semelhanças são muitas. Já a AECA (2001) aproxima-se muito de perto do FASB e do IASB. Embora a elaboração do POCP tenha tido por base o POC foram descurados, entre outros, aspectos importantes tais como a descrição das características qualitativas da informação financeira pública. No entanto, se recorrermos à IPSAS 1 (apêndice 2) damos conta de que as características aí previstas são diferentes das preconizadas pelo POC.

No quadro 3 apresentamos um resumo das características definidas pelos diferentes organismos para a informação financeira pública e privada. Da análise ao quadro verificamos que a relevância, a comparabilidade e a fiabilidade aparecem no mesmo nível.

**Quadro 3.** Características qualitativas da informação pública *versus* privada

	Entidades não lucrativas				Entidades lucrativas			
	GASB 1998	NCGA CS 1	IFAC IPSAS 1	AECA 2001	FASB SFAC 2	IASB 1989	AECA 1999	POC 1989
Comparabilidade	•	•	•	•	•	•	•	•
Oportunidade (Tempestividade)	•	•	•	•	•	•	•	
Compreensibilidade	•	•	•		•	•		
Clareza		•		•			•	
Razoabilidade				•			•	
Consistência	•	•			•			
Identificabilidade				•		•	•	
Exactidão	•	•						
Verificabilidade (Fiabilidade)	•	•	•	•	•	•	•	•
Relevância	•	•	•	•	•	•	•	•
Totalidade (Plenitude)		•	•	•		•	•	•
Objectividade				•			•	
Economicidade			•	•		•	•	•
Neutralidade (Imparcialidade)			•	•	•	•	•	•
Materialidade			•	•	•	•	•	•
Substância sobre a forma			•	•		•	•	•
Prudência			•	•	•	•	•	•
Representação fidedigna			•	•	•	•	•	•

## 5. ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

### 5.1. ACTIVO

Segundo as estruturas conceptuais para o sector empresarial do IASB (1989, §§49 e 53 a 59) e FASB (SFAC 3<sup>4</sup>, §§19 a 24) a definição de activo é entendida em função dos benefícios económicos futuros ou em função do potencial de serviços que pode trazer à entidade ou organização em causa. De uma forma geral, era entendido que a propriedade desta massa patrimonial era posse da empresa porém, o IASB e o FASB vão mais longe nesta definição de activo e salientam também, o conceito de controlo dos benefícios que o bem possa gerar. A AECA (2001, §194) define activo como “...um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados, do qual seja provável a prestação futura de serviços públicos ou a obtenção de rendimentos.”.

No §26 da SFAC 6 do FASB são referidas as seguintes características de um activo: controlo económico, probabilidade de obtenção de rendimentos futuros e resultado de factos passados. Pelo exposto, passar do conceito de activo nas empresas para o conceito de activo nas entidades sem fins lucrativos não levanta grandes problemas. No entanto, devemos ter em conta que, nas entidades públicas, a aquisição de um activo relaciona-se, muito mais, com a prestação de serviços à comunidade do que com a geração de benefícios futuros para essa mesma entidade.

Os activos fixos de domínio público são uma diferença fundamental no activo das entidades sem fins lucrativos e nas empresas (Vela Bagues, 1992). Também, para Brusca Alijarde (2000), o tratamento dos activos fixos não é consensual no que respeita à inclusão (ou não) dos bens de domínio público no balanço ou, se estes, deverão apenas ser considerados no inventário da entidade.

As entidades públicas geram bens públicos, nomeadamente, pontes, estradas, sistemas de saneamento, sistema de iluminação e outros bens similares, com valor não apenas para a organização em causa, cuja construção exige somas avultadas de recursos, e cuja utilização é, pela sua natureza, colectiva (Freitas, 2000).

A questão reside, essencialmente, em sabermos se o conceito de activo das entidades públicas deve ser igual ou não ao das empresas; por exemplo, se os bens de domínio público devem ou não ser considerados no activo e incluídos, portanto, no balanço dessas entidades?

---

<sup>4</sup> A SFAC 3 foi substituída pela SFAC 6, fazendo agora, referência às definições dos elementos das demonstrações financeiras públicas.



A IFAC, no estudo - *Elements of the Financial Statements of National Governments*, refere que no imobilizado só devem ser reconhecidos como tal aqueles elementos que estejam aptos para em qualquer momento se converterem em meios monetários.

A IPSAS 1 refere que um activo é um recurso controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se esperam benefícios económicos futuros ou serviços potencialmente associados ao referido activo (IPSAS 1, §s6 e 10). Atendendo à definição apresentada pela IFAC, podemos dizer que os bens de domínio público, ao serem controlados por determinada entidade sem fins lucrativos, como resultados de acontecimentos passados podem ser considerados no activo desses entes, quer quando proporcionem benefícios económicos futuros, quer quando possibilitem a prestação de um serviço.

Por outro lado, a IPSAS 17 menciona que as entidades não estão obrigadas, nem proibidas, de reconhecer no activo os bens de domínio público que satisfaçam os critérios de reconhecimento de um bem do activo imobilizado tangível. Contudo, caso optem pelo seu reconhecimento, devem aplicar todos os requisitos de representação e exposição explícitos nesta norma e podem, não tendo a obrigação de o fazer, aplicar também, os seus critérios de valorimetria. De acordo com o mesmo normativo, um bem imobilizado tangível só pode ser reconhecido como activo quando se verifiquem cumulativamente duas situações:

- a) existam fortes probabilidades de que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou serviços potencialmente associados ao referido activo; e
- b) o custo ou o justo valor do bem possa ser medido com fiabilidade.

No caso português, os bens de domínio público são considerados activos e registados no activo imobilizado segundo a óptica patrimonial prevista no POCP.

Segundo Vela Bagues (1992), existe outro aspecto que diferencia o conceito de activo das entidades sem fins lucrativos das entidades com fins lucrativos: é o facto de no balanço dessas entidades, não aparecer o potencial de arrecadar impostos, isto é, o potencial para gerar “proveitos”. O potencial de arrecadar impostos nas entidades não lucrativas, de acordo com o POCP, não é reconhecido como um activo, mas sim como um proveito, não figurando, por isso, no balanço da entidade mas na demonstração de resultados (classe 7).

Vela Bagues (1992) assinala ainda outras diferenças para distinguir o conceito de activo, nomeadamente, a classe das existências<sup>5</sup>, as contas de acréscimos e diferimentos e os activos fixos. O POCP contempla as existências numa classe própria (classe 3-«Existências») como componente do activo das entidades públicas.

---

<sup>5</sup> No que diz respeito às existências podemos considerar o facto de, na maioria dos casos, as existências poderem ser consideradas custos no momento de aquisição e não quando o seu consumo. No caso espanhol, as compras de mercadorias são registadas de imediato como custos (Grupo 6).

## 5.2. PASSIVO

O IASB (1989, §49) define o passivo como sendo uma “*Obrigação presente da empresa, proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos.*”. Por outro lado, descreve como principal característica de um passivo, a existência de uma “obrigação real”.

No SFAC 6 (§28), os passivos são entendidos como “*Sacrifícios futuros prováveis de benefícios económicos resultantes de uma entidade provenientes de obrigações presentes pela transferência de activos ou de proporcionarem serviços a outras entidades no futuro como consequência de transacções ou eventos passados.*”.

A AECA (2001, §209) define passivo de forma idêntica às definições do FASB e do IASB, porém altera a designação de passivo para passivo exigível. A AECA (2001, §208), refere ainda, no seu normativo, que as entidades públicas para fazerem face à satisfação de uma obrigação têm de despender recursos.

Vela Bargues (1992) assinala que as definições apresentadas pelo IASB e pelo FASB podem ser aplicadas às organizações sem fins lucrativos desde que se exceptue a possibilidade da conversão de um passivo em capital próprio, referida na estrutura conceptual do IASB<sup>6</sup> (§62, alínea e)). A conversão da obrigação em capital próprio não tem aplicabilidade possível nas entidades sem fins lucrativos, na medida em que o seu capital (designado, em todos os planos de contabilidade pública, por património) não é constituído por participações sociais. Existe uma grande diferença entre o passivo de uma empresa e o de uma entidade não lucrativa, nomeadamente, no que concerne à relação passivo *versus* activo, uma vez que numa organização sem fins lucrativos, o passivo aparece garantido pelo activo o que não se verifica, nos mesmos moldes, numa entidade pública (Vela Bargues, 1992). Muitos dos activos das entidades públicas não podem ser vendidos ou dados como garantias reais para contratação de passivos, dado, na maioria dos casos, não pertencerem à organização em causa, mas às entidades que encerram a sua tutela (Vela Bargues, 1992). Relativamente às particularidades que caracterizam as entidades com e sem fins lucrativos, será conveniente, acrescentarmos uma outra ideia à de Vela Bargues - a origem dos passivos. A AECA (1999:§210) prevê, para além das aquisições de bens ou serviços a prazo e a obtenção de empréstimos, aspectos

---

<sup>6</sup> De acordo com o §62 da estrutura conceptual do IASB, a liquidação de uma obrigação real pode ocorrer de diversas maneiras, por exemplo:

- a) pagamento em dinheiro;
- b) transferência de outros passivos;
- c) prestação de serviços;
- d) substituição de uma obrigação com outra obrigação; ou
- e) conversão de uma obrigação para o capital próprio.

também contemplados pelo IASB e pelo FASB, como a origem de um passivo (ainda que de carácter excepcional) e a «redução de fundos próprios». Contudo, para a AECA (2001), esta origem não é contemplada o que revela algum avanço no domínio da contabilidade pública.

Deste modo, não é possível medir a capacidade de endividamento das entidades sem fins lucrativos contrapondo, como acontece nas empresas, activos e passivos. Assim, para aferir da capacidade de solvência das obrigações, das entidades sujeitas à aplicação da contabilidade pública, teremos de confrontar, como refere Vela Bagues (1992:222), “...a capacidade do Estado no respeitante à arrecadação de impostos.” (que, como vimos aquando a definição de activo, não aparece no balanço).

Segundo a IFAC (IPSAS 1, §6), passivos são “...obrigações presentes da entidade provenientes de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporam benefícios económicos ou serviço potencial.”.

### **5.3. CAPITAL PRÓPRIO (FUNDO PATRIMONIAL)**

No que diz respeito à definição de capital próprio, o IASB e o FASB são coincidentes ao defini-lo como sendo “...o interesse residual nos activos da empresa após a dedução dos seus passivos.”<sup>7</sup> (IASB, 1989, §49 e 65 a 68; FASB, 1980, §43).

Segundo Vela Bagues (1992), a diferença entre o activo e o passivo numa entidade não lucrativa não se pode estabelecer extrapolando o significado que as referidas grandezas têm numa empresa. Do ponto de vista do autor, existe um facto importante que sobressai da problemática em torno do elemento conceptual «fundo patrimonial», dos organismos submetidos ao regime de contabilidade pública, e que se traduz numa diferença importante entre os referidos organismos do âmbito empresarial: a impossibilidade de aplicar a teoria do proprietário (*Proprietary Theory*). Neste sentido, segundo a perspectiva do autor, a teoria da entidade (*Entity Theory*) tem uma maior aplicabilidade, nas entidades não lucrativas, ao considerar a entidade como uma organização totalmente separada dos interesses dos seus proprietários.

A principal diferença verificada no balanço das entidades não lucrativas é, como nos recorda Freitas (2004), o facto de nas organizações com fins lucrativos estarmos na presença de um sistema fechado, onde a equação Activo = Passivo + Capital Próprio faz algum sentido, o que

---

<sup>7</sup> Convém salientarmos que esta definição foi também, a que a IFAC adoptou na sua estrutura conceptual (IPSAS 1, §6). No entanto, a IFAC substituiu a designação «capital próprio» por «activo líquido/capital próprio» e admite ainda, a utilização de outros termos, desde que o seu sentido seja claro (IPSAS 1, §12).

não se verifica nas organizações em estudo, onde esta equação não encerra os equilíbrios verificados entre as três grandezas em confronto.

#### 5.4. CUSTOS E PROVEITOS

Segundo a perspectiva do FASB (SFAC 3), o custo é uma componente das demonstrações financeiras que pode ser vista como “...um fluxo de saída, actual ou esperado, ou outras diminuições de activos ou aumentos de passivos (ou mesmo uma combinação dos dois) durante um período, como consequência da actividade principal da entidade.” (§65). Um proveito é “...um fluxo de entrada, actual ou esperado ou outros aumentos de activos ou diminuições de passivos (ou mesmo a combinação dos dois), durante um período, como consequência da actividade principal da entidade.” (§63).

A IFAC (2001, §6) utiliza os termos rédito e gasto como equivalentes a proveito e custo. De acordo com a perspectiva deste normativo, o rédito “...é o influxo bruto de benefícios económicos ou serviços potenciais durante o período de relato quando esses influxos resultam num aumento do activo líquido/capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de proprietários.”. Por analogia, os gastos são entendidos como “...diminuições em benefícios económicos ou serviço potencial durante o período de relato quando esses exfluxos resultam em diminuições do activo líquido/capital próprio, que não sejam diminuições relacionadas com distribuições aos proprietários.” (IPSAS 1, §6).

Comparativamente, à estrutura conceptual do IASB, a IFAC não distingue rédito de ganho e custo de perda; os réditos e os gastos que se vierem a verificar resultantes de outras actividades que não as consideradas ordinárias, serão, segundo a IFAC, classificadas por este, como rubricas extraordinárias.

Freitas (2000:16) alerta para a particularidade do tratamento dos fluxos (proveitos e custos) que temos vindo a tratar, entre as organizações lucrativas e não lucrativas, pois, nestas últimas, os proveitos deverão ser entendidos como os “...fundos colocados à disposição da entidade para o prosseguimento da actividade.” em que a sua determinação apresenta grande dificuldade. Nas entidades sem fins lucrativos, os proveitos resultantes dos serviços prestados são somente uma compensação parcial dos custos. As entidades sem fins lucrativos não «recebem» os valores reais pelos serviços que prestam (ou seja, no caso de um serviço prestado com contraprestação, esta é sempre inferior ao valor real do serviço prestado, não constituindo por isso a principal fonte de recursos para a entidade pública) o que as distingue das empresas (Freitas, 2000). No que diz respeito aos custos, segundo o mesmo autor, esta

terminologia “...não apresenta divergências face às empresas, uma vez que, ambas as organizações, se “abastecem” de recursos, de uma forma geral, no mesmo mercado...” (2000:16).

## 5.5. RESULTADO LÍQUIDO

O POCP impõe a elaboração da demonstração de resultados por natureza de custos e proveitos por parte das entidades que ficam sujeitas à sua aplicação. Este mapa financeiro, similar ao do POC, faz aparecer no meio da contabilidade pública uma nova grandeza - o resultado líquido do exercício (RLE).

De acordo com Freitas (2000), o RLE é normalmente considerado como a medida de desempenho das organizações inseridas no âmbito das actividades lucrativas.

As empresas incorrem em custos com a esperança de vir a gerar proveitos posteriores, de forma a obter um resultado positivo, isto é, a actividade e o resultado das vendas orientam-se para a obtenção de fluxo de caixa positivo como forma de permitir o contínuo financiamento das operações da empresa (Simões, 1998).

Freitas (2000:17) considera ainda que, através do RLE, podemos conhecer outras informações como, o retorno do investimento ou os ganhos por acção, o que “...torna esta grandeza das de maior dificuldade de definição no âmbito das organizações sem fins lucrativos...”.

Na contabilidade privada, são tidas em consideração, na determinação do RLE, duas perspectivas, activo *versus* passivo e proveitos *versus* custos. Solomons (1997:22) considera estas perspectivas como “...abordagens rivais à contabilidade empresarial.”. Da mesma opinião são Storey e Storey (1998:76), que afirmam que estas duas perspectivas são “...essencialmente incompatíveis...” uma vez que a primeira perspectiva vê “...o resultado como um aumento da riqueza ou domínio sobre recursos económicos...”, enquanto a segunda vê “...o resultado como indicador do desempenho de uma empresa e da sua agência.”.

No § 21 da SFAC 6, o FASB põe em evidência o sistema de «*articulation*» entre os elementos que compõem as perspectivas, acima referenciadas, e afirma que os elementos da segunda perspectiva dependem dos da primeira.

Na perspectiva proveitos *versus* custos, a determinação do resultado de um período “...faz-se através da identificação dos proveitos e dos custos desse período e do seu correcto balanceamento e os activos são considerados como resíduos que devem ser transportados para períodos futuros em ordem a assegurar um balanceamento adequado e a evitar distorção dos resultados.” (Belkaoui, 1992:190).

No §70 da SFAC 6, o FASB define resultado líquido como “...a alteração nos capitais próprios da empresa durante um período resultante de transacções e outros acontecimentos ou circunstâncias, excepto os que resultem das distribuições aos e dos investidores.”.

O IASB (1989, §69), na sua estrutura conceptual, define resultado líquido como “...medida de desempenho do retorno de um investimento ou dos ganhos por acção.”.

Na IPSAS 1, o termo RLE foi substituído por excedente ou défice líquido, o qual inclui o excedente ou défice das actividades ordinárias e das rubricas extraordinárias (§6).

O POCP designa excedente ou défice das actividades ordinárias e das rubricas extraordinárias por resultados correntes e resultados extraordinários.

## **6. RECONHECIMENTO DOS ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**

O reconhecimento é o processo de incorporação no balanço ou na demonstração de resultados de um elemento que satisfaça a definição da sua classe e satisfaça os seguintes critérios de reconhecimento (IASB, 1989, §83):

- seja provável que qualquer benefício económico futuro, associado com o elemento, flua para a empresa; e
- o elemento tenha um custo ou valor que possa ser quantificado com fiabilidade.

Com a reforma da contabilidade pública, verificou-se a inclusão de novo regime de contabilidade - o acréscimo. Como consequência desta alteração, o GASB viu a necessidade de aplicar à contabilidade pública novos momentos de reconhecimento (CS 11, §3):

- **base do acréscimo**, as transacções devem ser registadas de acordo com a corrente real dos bens e serviços que estas representam; e
- **base do acréscimo modificado**, articulação entre a base de caixa (já existente na contabilidade pública tradicional) e a base do acréscimo.

Em consonância com o GASB, a IFAC, na IPSAS 1, também prevê dois critérios de reconhecimento: caixa e acréscimo (§78). Dado tratar-se de sistemas contabilísticos opostos, prevê, entre ambos os extremos, que se utilizem critérios de caixa ou do acréscimo “modificados”. O registo numa base de caixa “...mede o fluxo de recursos de tesouraria, isto é, reconhece as operações apenas quando se efectua o recebimento ou o pagamento.” (IPSAS 1, §82). O critério do acréscimo regista as “...operações no momento que se produzem, independentemente do seu recebimento ou pagamento.” (IPSAS 1, §87).

A AECA (2001, §176) prevê a utilização dos seguintes critérios: “gestão continuada” e acréscimo.

No que diz respeito ao caso português, quer o regime de “gestão continuada” como o do acréscimo estão previstos no POCP, através da aplicação dos princípios da continuidade e da especialização (ou do acréscimo).

No tocante aos critérios de reconhecimento dos elementos da demonstração de resultados o IASB (1989) estabelece os seguintes requisitos:

- *Custos:*

- se se verificou uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição de activos ou um aumento de passivos; e
- se o seu valor puder ser determinado com fiabilidade.

- *Proveitos:*

- se se verificou um aumento dos benefícios económicos futuros relacionados com um aumento de activos ou uma diminuição de passivos; e
- se o seu valor puder ser determinado com fiabilidade.

## 7. PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS

A evolução da contabilidade pública, no sentido de contabilidade privada, permitiu a definição dos seus princípios contabilísticos em consonância com os da contabilidade privada sem prejuízo do cumprimento da legalidade (Quadro 4).

**Quadro 4.** Princípios contabilísticos

	Normas internacionais			Normas nacionais	
	Estrutura conceptual do IASB (1989)	IASB IAS 1/IAS 2	IFAC IPSAS 1	POC/DC	POCP
Continuidade	§ 23	IAS 1	•	POC	•
Consistência	§s 112 a 118	IAS 1	•	POC	•
Especialização ou do acréscimo	§s 39 a 42	IAS 1	•	POC	•
Prudência	§ 37	IAS 2		POC	•
Substância sobre a forma	§ 35	IAS 1		POC	
Materialidade	§s 29 e 30	IAS 1	•	POC	•
Custo histórico	§ 100			POC	•
Não compensação			•		•
Entidade contabilística				DC 23	•

Fonte: adaptado de Simões (1998)

Da análise ao quadro 4, podemos dizer que na estrutura conceptual do IASB, não encontramos nenhuma secção relativa a princípios contabilísticos, mas sim relativa a

hipóteses básicas. Nestas é feita, ainda que implicitamente, referência ao princípio da continuidade - §23 e especialização ou do acréscimo - §39 a 42 (note-se que estes são considerados princípios básicos). Os restantes encontram-se associados às características qualitativas (comparabilidade - §23; fiabilidade - §§35 a 37; relevância - §§29 e 30) ou aos critérios de reconhecimento ou de mensuração dos elementos das demonstrações financeiras - §100. A IV Directiva Comunitária (1978), refere ainda dois princípios (ambos não explicitados no POC, mas um deles explícito no POCP): o princípio da valorização separada dos elementos do activo e passivo (designado no POCP e nos planos, por princípio da não compensação dos saldos) e o princípio da identidade entre o balanço inicial de um período e o balanço final do período anterior.

O POCP incorpora ainda um outro princípio contabilístico não referenciado no normativo do sector empresarial - o princípio da entidade contabilística. No entanto, convém salientarmos que apesar do POC não referenciar o princípio da entidade contabilística, este está explícito na DC 23 no tratamento de entidades contabilísticas que se integram numa mesma entidade jurídica. Relativamente ao POC, o POCP não menciona o princípio da substância sobre a forma como princípio contabilístico, apenas indica a sua utilização em determinadas situações. No que concerne aos princípios contabilísticos com aplicabilidade na contabilidade pública, a IPSAS 1 refere os mesmos que o POCP com excepção dos seguintes: prudência, substância sobre a forma, custo histórico e entidade contabilística.

## **8. CONCLUSÃO**

As reformas introduzidas nos sistemas contabilísticos públicos, na maioria dos países, tiveram como principal objectivo melhorar a informação financeira.

A contabilidade pública, com um atraso significativo, seguiu de perto os passos dados pela contabilidade privada no que diz respeito à harmonização contabilística.

A contabilidade pública e a contabilidade privada representam dois sistemas contabilísticos diferentes, mas evidenciam uma elevada proximidade entre si. Ao longo deste trabalho efectuamos uma análise comparativa das diferentes temáticas, entre os organismos que regulamentam a contabilidade pública e a contabilidade privada e concluímos que existe uma convergência muito estreita entre ambas. Contudo, não podemos descurar que existem aspectos diferenciadores entre elas. Estas divergências são justificadas, desde logo, pelo âmbito de actuação de cada uma. Assim, enquanto que a contabilidade pública é produzida pelas entidades que não visam a obtenção do rendimento e têm por objectivo o bem-estar



social, a contabilidade privada é utilizada por entidades que têm como objectivo primordial o lucro. Outro aspecto que também podemos apontar é facto das entidades públicas estarem sujeitas a um orçamento. A existência deste documento, na maioria das vezes, limita a aplicabilidade de determinadas regras e princípios contabilísticos utilizados no sector empresarial.

Em síntese, referimos que a aproximação da contabilidade pública à contabilidade empresarial é uma realidade. No entanto, note-se que os objectivos das entidades sujeitas à aplicação destas contabilidades são distintos, o que faz, desde logo, com que estas contabilidades apresentem objectivos, igualmente, diferentes. Paralelamente, os utilizadores da informação financeira são em parte, distintos, e conseqüentemente, as suas necessidades informativas, variam. Tal situação fica a dever-se ao facto de a contabilidade pública proporcionar, para além de informação sobre o património e os custos, informação sobre a execução orçamental. Quanto às características qualitativas, aos elementos das demonstrações financeiras e aos princípios contabilísticos, também se verificam algumas particularidades, no entanto a convergência entre a contabilidade pública e a contabilidade privada continua a ter maior predominância.

## **9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2001) *“Marco conceptual para la información financiera de las Administraciones Públicas”* Documento n.º 1, Madrid.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1999) *“Marco conceptual para la información financiera”*, Madrid.

Belkaoui, A.R. (1992) *“Accounting theory”* (3.<sup>a</sup> ed.) Academic Press Limited, London.

Brusca Alijarde, I. (2000) “La diversidad de los sistemas contables públicos en el contexto internacional” Comunicação apresentada na *VI Jornada de Trabajo de Contabilidad Pública*, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, Oviedo.

Busch Gómez, E. J. e Cabaleiro Casal, R. (2006) “La información externa de las administraciones locales españolas ante los pronunciamientos del IPSASB” *Comunicação apresentada nas IX Jornadas de Contabilidad Publica da ASEPUC*, Febrero, La Rioja.

Comissão de Normalização Contabilística (1997) *Directriz contabilística n.º 18 “Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites”*, Lisboa.

Comissão de Normalização Contabilística (1998) *Directriz contabilística n.º 23 “Relações entre entidades contabilísticas de uma mesma entidade jurídica”*, Lisboa.

Decreto-Lei n.º 232/1997 de 3 de Setembro “*Plano oficial de contabilidade pública*”.

Decreto-Lei n.º 410/1989 de 21 de Novembro “*Plano oficial de contabilidade*”.

Directiva n.º 78/660/CEE (IV Directiva do Conselho, de 25/07/78) “*Relativa às contas anuais de certas formas de sociedade*”.

Financial Accounting Standards Board (1978) *SFAC n.º 1 “Objectives of financial reporting for business enterprises”* Stanford, Connecticut.

Financial Accounting Standards Board (1980) *SFAC n.º 2 “Qualitative Characteristics of accounting information”* Stanford, Connecticut.

Financial Accounting Standards Board (1980) *SFAC n.º 3 “Elements of financial statements of business enterprises”* Stanford, Connecticut.

Financial Accounting Standards Board (1980) *SFAC n.º 4 “Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations”* Stanford, Connecticut.

Financial Accounting Standards Board (1985) *SFAC n.º 6 “Elements of financial statements: a replacement of FASB concepts statements n.º 3 (incorporating and amendment of FASB Concepts n.º 2)”* Stanford, Connecticut.

Freitas, G. (2000) “Os elementos das demonstrações financeiras públicas. Algumas particularidades” Comunicação apresentada no *VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria*, Março, Aveiro.

Freitas, G. (2004) “Serão as demonstrações financeiras públicas adequadas à divulgação da posição financeira e do desempenho das entidades sujeitas a contabilidade pública?” Comunicação apresentada nas *XIV Jornadas Luso Espanhola de Gestão Científica - Gerir a competitividade regional num mundo globalizado*, Fevereiro, Açores.

Governmental Accounting Standards Board (1987) *Concepts Statement n.º 1 “Objectives of financial reports”*.

Governmental Accounting Standards Board (1998) “*Performance Measurement Information Clearinghouse for Governments*”.

International Accounting Standards Board (1989) “*Framework for the preparation and presentation of financial statements*”, London.

International Accounting Standards Board (1993) *IAS n.º 2 “Inventories”*, London.

International Accounting Standards Board (1995) *IAS n.º 1 “Presentation of financial statements”*, London.

International Federation of Accountants (2001) *IPSAS 1 “Presentation of Financial Statements”*, London.

International Federation of Accountants (2001) *IPSAS 17 "Property, Plant and Equipment"*, London.

International Federation of Accountants. *Study 2 "Elements of the financial statements of national governments"*, London.

National Council on Governmental Accounting (1983) *Concepts Statement n.º 1 "Objectives of accounting and financial reporting for governmental units"*, Chicago.

Simões, V. M. (1998) "O plano oficial de contabilidade pública" *Revisores & Empresa*, Out./Dez, pp. 53-61.

Solomons, D. (1997) *"Guidelines for financial reporting standards"* New York & London. Garland Publishing (ed. original, 1989, London - Institute of Chartered Accountants in England & Wales).

Storey, R. e Storey, S. (1998) *"Special report - the framework of financial accounting concepts and standards"*, Connecticut: FASB.

Vela Bargues, J. (1992) *"Concepto y principios de contabilidad pública"*, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Madrid.