

(a estrutura concetual da informação financeira pública)

1 — Introdução

1 — A Estrutura Concetual (EC) define os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de normas de contabilidade pública (NCP) aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas.

2 — As entidades públicas têm algumas características diferenciadoras que se devem considerar no desenvolvimento de uma EC para as Administrações Públicas. Dentro dessas características destacam-se as seguintes:

2 — Transações sem contraprestação

3 — Numa transação sem contraprestação, uma entidade ou recebe valor de uma outra entidade sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual, ou dá valor a uma outra entidade sem receber diretamente em troca valor aproximadamente igual. Os impostos, multas, as taxas que representem uma retribuição simbólica e as transferências são exemplos de transações sem contraprestação. A prevalência deste tipo de transações tem implicações para avaliar a entidade que presta esses serviços. A natureza involuntária dos impostos e taxas é a maior razão pela qual a responsabilização pela prestação de contas (*accountability*) no setor público é tão importante. A responsabilização pela prestação de contas é um instrumento de avaliação do zelo e responsabilidade do órgão de gestão pelos recursos que lhe foram atribuídos e é abordada na secção «Objetivos e Utilizadores das Demonstrações Financeiras de Finalidade Geral».

3 — Orçamento do Estado e execução orçamental

4 — Outro elemento diferenciador no setor público é o Orçamento do Estado. As entidades públicas preparam o orçamento com as suas receitas e despesas. O Parlamento e outros órgãos controlam os atos de gestão do Governo e das entidades públicas através da execução orçamental. Também o orçamento é a base da política fiscal e das autorizações para fazer despesas. Assim, a informação orçamental é crucial porque permite aos utilizadores fazer comparações entre a receita e a despesa executada e orçamentada, assim como verificar os eventuais saldos orçamentais. O relato orçamental é o mecanismo que permite verificar o cumprimento da lei em termos de finanças públicas. A comparação entre a informação prevista e realizada também facilita uma avaliação da extensão com que as Administrações Públicas cumprem os seus objetivos financeiros e, por isso, promove a responsabilidade pela prestação de contas. As necessidades dos utilizadores de informação orçamental são abordadas na secção indicada no parágrafo precedente.

4 — A natureza dos programas e a longevidade no setor público

5 — Muitos programas do setor público são de longo prazo e a capacidade de fazer face aos compromissos depende de impostos e contribuições futuras. Tal como salientado na secção “Elementos das Demonstrações Financeiras”, muitos destes compromissos e impostos futuros não reúnem as condições para serem considerados respetivamente como passivos e ativos. Consequentemente, as demonstrações financeiras não proporcionam

toda a informação que os utilizadores necessitam relativamente aos programas de longo prazo. As consequências financeiras de muitas decisões podem ter impacto durante vários anos. Por isso, a informação prospetiva sobre a sustentabilidade das entidades públicas é necessária para propósitos de responsabilidade pela prestação de contas e tomada de decisões.

6 — Devido ao poder de soberania, nomeadamente o poder de impor impostos sobre os cidadãos, o princípio da continuidade que está subjacente à preparação das demonstrações financeiras nas entidades públicas, dificilmente estará relacionado com a capacidade de um Estado cumprir as suas obrigações financeiras e dificilmente pode ser avaliado através do património líquido ou capital próprio (como acontece no setor empresarial). Daí que apesar do princípio da continuidade ser importante, a sustentabilidade a longo prazo torna-se mais relevante para avaliar o desempenho do Estado.

5 — A natureza dos ativos e passivos nas Administrações Públicas

7 — Outra característica diferenciadora das Administrações Públicas é a natureza e a finalidade dos seus bens. Enquanto no setor privado, o objetivo de deter ativos é gerar fluxos de caixa e lucros, no setor público o objetivo é prestar serviços. Como grande parte dos ativos são especializados como, por exemplo, as estradas e os equipamentos militares, pode existir apenas um mercado muito limitado para tais ativos. Este facto tem implicações na mensuração destes ativos. A secção «Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras» aborda as bases de mensuração para tais ativos.

8 — O Governo nos seus diferentes níveis pode deter ativos que contribuem para a cultura e a história nacional, como, por exemplo, obras de arte e edifícios históricos. Podem também ser responsáveis por parques naturais e outras áreas com importância para a flora e fauna autóctone. Estes ativos não são de uma forma geral para vender, mesmo que exista mercado. É da responsabilidade do Estado preservar e manter estes bens para as gerações atuais e futuras.

9 — Os governos têm poderes sobre recursos naturais tais como reservas minerais, recursos pesqueiros, florestais ou espetros eletromagnéticos. Estes recursos permitem aos governos licenciar o uso de tais recursos, obtendo *royalties* e impostos de tal uso. A definição de um ativo e dos seus critérios de reconhecimento são abordados nas secções «Elementos das Demonstrações Financeiras» e «Reconhecimento dos Elementos das Demonstrações Financeiras».

10 — O Governo nos seus diferentes níveis assume passivos na prestação de serviços, alguns deles com origem em transações sem contraprestação relacionados com programas que atribuem benefícios sociais. Outros passivos podem surgir por o Estado ter de transferir recursos para aqueles que são afetados por desastres. Adicionalmente, o Estado tem obrigações relacionadas com atividades monetárias, tais como a moeda em circulação. A definição de um passivo e dos seus critérios de reconhecimento são abordados nas secções indicadas no parágrafo precedente.

6 — O papel regulador das Administrações Públicas

11 — O Governo nos seus diferentes níveis tem poder para regular as entidades que operam em alguns setores

da economia quer diretamente, quer através de entidades administrativas independentes, normalmente designadas por entidades reguladoras. O objetivo desta regulação é a salvaguarda do interesse público, de acordo com os objetivos definidos de política económica. A regulação também pode ocorrer em condições de mercado imperfeitas ou quando há incapacidade do mercado para proporcionar determinado tipo de serviços ou para mitigar os efeitos, por exemplo, da poluição. A regulação faz-se de acordo com processos legais.

12 — Podem ser necessários julgamentos profissionais para determinar se tais regulações criam direitos e obrigações às entidades do setor público que tenham que ser registados como ativo e passivo, da mesma forma as alterações em tais regulações podem também ter impactos nesses direitos e nas obrigações. A secção «Elementos das Demonstrações Financeiras» considera tais direitos e obrigações.

7 — Relação com o relato estatístico

13 — Portugal, tal como muitos outros países, prepara dois tipos de informação financeira: na ótica das contas nacionais com o objetivo de análise macroeconómica e tomada de decisões, e demonstrações orçamentais e demonstrações financeiras com vista à tomada de decisões e à responsabilidade pela prestação de contas, a nível individual e consolidado.

14 — A informação construída com objetivos de elaboração de estatísticas macroeconómicas é preparada nos países da União Europeia usando o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC), que proporciona um enquadramento para uma descrição sistemática da economia nacional e das suas componentes.

15 — As demonstrações financeiras preparadas de acordo com as NCP e os relatos com base no SEC têm algumas características comuns:

- a) A informação é preparada na base do acréscimo;
- b) Apresentam os ativos, passivos, rendimentos e gastos das Administrações Públicas;
- c) Apresentam informação sobre fluxos de caixa.

Há por isso, alguma semelhança entre as duas estruturas de relato. Há, contudo, também algumas diferenças como resultado das diferenças nos objetivos das várias entidades agregadas e dos diferentes tratamentos de algumas transações e acontecimentos. A eliminação das diferenças, que não sejam consideradas fundamentais para os seus objetivos específicos, é considerada como benéfica para os utilizadores em termos de relato de qualidade, informação atempada e compreensibilidade. Estas matérias e as suas implicações foram consideradas no desenvolvimento das secções “Objetivos e Utilizadores das Demonstrações Financeiras de Finalidade Geral”, “Entidades de Relato” e “Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras”.

Finalidade da estrutura concetual

16 — As finalidades desta estrutura concetual são:

- a) Ajudar os responsáveis pelas demonstrações financeiras na aplicação das Normas de Contabilidade Pública na base de acréscimo (NCP) e no tratamento de matérias que ainda venham a constituir assunto de uma dessas normas;
- b) Ajudar a formar opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras às NCP;

c) Ajudar os utilizadores na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas; e

d) Proporcionar às entidades normalizadoras da contabilidade os conceitos necessários à formulação das NCP.

17 — Esta estrutura concetual não é uma NCP e, por isso, não estabelece diretamente critérios para o reconhecimento ou uma mensuração particular ou tema de divulgação.

18 — Em alguns casos pode haver um conflito entre esta estrutura concetual e uma qualquer NCP. Nos casos em que haja um conflito, os requisitos da NCP prevalecem em relação à estrutura concetual.

19 — Esta estrutura concetual aborda as seguintes matérias:

- a) Objetivos das demonstrações financeiras;
- b) Características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;
- c) Definição da entidade que relata;
- d) Elementos das demonstrações financeiras;
- e) Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras;
- f) Mensuração dos ativos e passivos das demonstrações financeiras.

20 — Esta estrutura concetual não trata dos elementos estruturantes da informação orçamental e de gestão.

Objetivos e utilizadores das demonstrações financeiras de finalidade geral

1 — Objetivos

21 — Os objetivos do relato financeiro pelas entidades públicas são proporcionar informação sobre essas entidades que seja útil para os utilizadores das demonstrações financeiras de finalidade geral (daqui em diante designadas por demonstrações financeiras) para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para tomada de decisões.

22 — O relato financeiro não é um fim em si mesmo. O seu objetivo é proporcionar informação útil aos utilizadores das demonstrações financeiras e é determinado pelas suas necessidades.

2 — Utilizadores do relato financeiro

23 — As entidades públicas obtêm recursos dos contribuintes, doadores, financiadores e outros para serem aplicados na prestação de serviços aos cidadãos e outros beneficiários. Estas entidades são responsáveis pela gestão e uso que fazem desses recursos, não só em relação àqueles de quem os obtêm, mas também em relação àqueles que usam os recursos para prestar os necessários serviços, uma vez que tanto uns como outros exigem informação para tomarem decisões.

24 — Os cidadãos recebem serviços das entidades e fornecem-lhes recursos. Consequentemente, o relato financeiro das entidades públicas é desenvolvido para responder às necessidades de informação dos utilizadores dos serviços e dos fornecedores de recursos e contribuintes que não têm autoridade para exigir a divulgação de informação que precisam para efeitos de responsabilização e tomada de decisões. O parlamento e outros órgãos deliberativos são também utilizadores principais do relato

financeiro e fazem uso contínuo dessa informação na sua qualidade de representantes dos utilizadores dos serviços e dos fornecedores de recursos e contribuintes. Assim, para efeitos desta estrutura concetual, os principais utilizadores da informação financeira são os utilizadores dos serviços e seus representantes, os fornecedores de recursos e os contribuintes e seus representantes.

25 — A informação financeira pode também proporcionar informação útil a outros utilizadores das demonstrações financeiras e para outros fins. Por exemplo, autoridades estatísticas, os analistas e consultores financeiros, os órgãos de comunicação social, e outros grupos de interessados podem obter informação útil para os seus próprios fins. Outros organismos públicos com autoridade para exigir a preparação de relatórios financeiros concebidos para satisfazer as suas necessidades de informação como, por exemplo, os organismos de regulação e supervisão, organismos de auditoria, fiscalização e controlo, comissões parlamentares e outros, podem usar a informação das demonstrações financeiras para as suas próprias finalidades. Apesar de estes utilizadores das demonstrações financeiras poderem encontrar informação útil no relato financeiro de finalidade geral, eles não são os utilizadores principais e, assim, o relato financeiro de finalidade geral não é preparado para satisfazer essas necessidades particulares de informação.

3 — Responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões

26 — A principal função do Governo e das entidades públicas é prestar serviços que melhorem o bem-estar dos cidadãos. Estes serviços incluem, por exemplo, a educação, a saúde ou a segurança social. Na maior parte das vezes estes serviços são prestados através de uma transação sem contraprestação num ambiente não competitivo.

27 — O Governo nos seus diferentes níveis é responsável perante todos aqueles que fornecem recursos e aqueles que dependem dele para prestar esses serviços durante o período de relato e a longo prazo. Prestar contas de forma responsável obriga as entidades públicas a mostrarem como usaram os recursos que foram colocados à sua disposição no fornecimento de serviços aos cidadãos e o seu cumprimento com a legislação, regulação ou outros normativos que regem os seus serviços e operações. Por as entidades públicas serem financiadas basicamente por impostos e outras transações sem contraprestação, e por os cidadãos estarem dependentes destas entidades para a prestação dos serviços a longo prazo, as obrigações na prestação de contas incluem a informação sobre os serviços prestados pelas entidades públicas no período e a sua capacidade para continuar a prestá-los no longo prazo.

Necessidades de informação dos utilizadores dos serviços e dos contribuintes e outros fornecedores de recursos

28 — Para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões, os utilizadores dos serviços e os fornecedores de recursos precisam de informação que os ajude a avaliar matérias tais como:

a) O desempenho da entidade pública durante o período de relato no que se refere, por exemplo, à prossecução do serviço e ao cumprimento dos objetivos operacionais e financeiros, à gestão dos recursos sob sua responsabilidade e ao cumprimento das leis e regulamentos sobre a obtenção e uso dos recursos;

b) A liquidez (satisfação das obrigações correntes) e solvência (satisfação das obrigações de longo prazo) das entidades públicas;

c) A sustentabilidade dos serviços prestados pelas entidades públicas no longo prazo incluindo a capacidade de financiar as suas atividades e em atingir os seus objetivos operacionais bem como a existência de recursos materiais e outros que suportem a prestação dos serviços em períodos futuros.

29 — Por exemplo, os utilizadores dos serviços exigem informação para poderem avaliar se:

a) As entidades públicas estão a utilizar os recursos de forma económica, eficiente e eficaz e se essa utilização está a ser feita como pretendido e no seu interesse;

b) O conjunto, a quantidade e o custo dos serviços prestados durante o período de relato são apropriados e se as quantias e as formas de recuperação de custos são adequadas; e

c) Os níveis atuais de impostos e outros recursos obtidos são suficientes para manter o volume e qualidade dos serviços prestados.

30 — Por seu lado, os contribuintes e outros fornecedores de recursos exigem informação para poderem avaliar se as entidades públicas:

a) Estão a atingir os objetivos estabelecidos tendo em conta os recursos obtidos durante o período de relato;

b) Estão a financiar as operações correntes com os recursos obtidos dos contribuintes, dos financiadores ou de outras fontes no período corrente; e

c) Não precisar de mais ou menos recursos no futuro e quais as fontes de recursos mais prováveis.

31 — Os financiadores e os credores precisarão de informação para avaliarem a liquidez das entidades públicas e, conseqüentemente, se as quantias e datas de reembolso serão cumpridas conforme acordado. Os doadores precisarão de informação para avaliarem se as entidades públicas estão a usar os recursos de forma económica, eficiente e eficaz e conforme planeado. Todos eles precisarão de informação sobre as atividades previstas para futuras prestações de serviços e respetivas necessidades de recursos.

4 — Informação proporcionada pelo relato financeiro

4.1 — Posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa

32 — A informação sobre a posição financeira das entidades públicas permite aos utilizadores das demonstrações financeiras identificar os recursos e as utilizações desses recursos na data do relato para avaliarem, por exemplo:

a) O grau de cumprimento pela entidade pública das suas responsabilidades pela salvaguarda e gestão dos recursos;

b) Se existem recursos disponíveis para suportar as atividades futuras da entidade pública bem como as alterações das quantias e composição desses recursos ocorridas no período de relato e sua utilização; e

c) As quantias e as datas dos fluxos de caixa futuros necessários para prestar os serviços e pagar as responsabilidades existentes em relação aos recursos da entidade.

33 — A informação sobre o desempenho financeiro de uma entidade pública proporciona uma avaliação sobre, por exemplo, se obteve fundos de forma econômica e usou com eficiência e eficácia para atingir os objetivos do serviço. A informação sobre os custos do serviço e as quantias e fontes de recuperação dos custos durante o período de relato ajuda os utilizadores das demonstrações financeiras a determinarem se os custos operacionais foram cobertos, por exemplo, por impostos, taxas, contribuições e transferências ou se foram financiados por aumentos do nível de dívida da entidade pública.

34 — A informação sobre os fluxos de caixa da entidade pública contribui para a avaliação do seu desempenho financeiro e da sua liquidez e solvência. Indica, por exemplo, como a entidade pública usou e reembolsou financiamentos durante o período e se adquiriu ou alienou ativos fixos tangíveis. Também identifica os fundos recebidos, por exemplo, através de impostos, e transferências.

35 — A informação sobre a posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa é geralmente apresentada em demonstrações financeiras. Para ajudar os seus utilizadores a melhor entenderem, interpretar e contextualizarem a informação apresentada pelas demonstrações financeiras, o relato financeiro também proporciona informação financeira e não financeira que complementa as demonstrações financeiras em matérias tais como:

a) Cumprimento dos orçamentos aprovados e outras determinações das autoridades competentes que regulam as suas atividades;

b) As atividades prosseguidas durante o período de relato; e

c) As expectativas relativas ao serviço e atividades futuras e as consequências a longo prazo das decisões tomadas e atividades exercidas durante o período de relato.

Esta informação pode ser prestada em notas explicativas às demonstrações financeiras (Anexo) ou em relatórios separados dessas demonstrações.

Informação orçamental e cumprimento da legislação

36 — Tipicamente, uma entidade pública prepara, aprova e torna público o orçamento anual. O orçamento aprovado proporciona aos interessados informação acerca do seu plano operacional para o período que se segue, as suas necessidades de financiamento e, muitas vezes, os objetivos e expectativas do serviço. É preparado para justificar a obtenção de recursos dos contribuintes e outros fornecedores de recursos e estabelece as competências para realizar despesas.

Os elementos estruturantes da informação orçamental são tratados em norma própria.

4.2 — Prestação do serviço

37 — O objetivo principal das entidades públicas é proporcionar serviços que os cidadãos necessitam. Consequentemente, o seu desempenho financeiro não é total ou adequadamente refletido num qualquer indicador de resultados contabilísticos. Por isso, o seu resultado deve ser avaliado no contexto da prossecução dos objetivos do serviço.

38 — Em alguns casos, os indicadores quantitativos dos resultados e produtos das atividades prosseguidas durante o período de relato proporcionam informação acerca do alcance dos objetivos, por exemplo, informação sobre o

custo, volume e frequência do serviço e a sua correlação com os recursos da entidade pública. Noutros casos, o alcance dos objetivos do serviço têm que ser comunicados através de uma explicação sobre a qualidade do serviço prestado ou o resultado de um programa.

39 — O relato da informação financeira, orçamental e não financeira acerca da prestação de serviços efetuados e outras realizações durante o período de relato proporcionará uma base para avaliação da eficiência e eficácia das operações da entidade. Relatar tal informação é importante para a responsabilização das entidades públicas e para justificar o uso de recursos dos contribuintes e doadores.

4.3 — Informação financeira e não financeira prospetiva

40 — Dada a longevidade das entidades públicas e dos seus programas, as consequências financeiras de muitas decisões tomadas no período de relato apenas se tornam evidentes muitos anos depois. Como as demonstrações financeiras apresentam informação histórica sobre a posição financeira em determinada data e o desempenho financeiro e os fluxos de caixa apresentam informação num determinado período de tempo, devem por isso ser avaliadas num contexto de longo prazo.

41 — As decisões tomadas pelo Governo ou pelas entidades públicas num determinado período sobre programas para prestar e financiar um serviço no futuro podem ter consequências significativas para:

a) Os cidadãos que dependerão desses serviços no futuro; e

b) As gerações atuais e futuras de contribuintes e outros fornecedores de recursos que pagarão impostos e taxas para financiarem os programas e serviços e os respetivos compromissos.

42 — A informação acerca dos objetivos, atividades e serviços previstos pelas entidades públicas, o seu provável impacto nas necessidades de recursos futuros e as prováveis fontes desses recursos, será necessária como elemento para qualquer avaliação da sua capacidade em cumprir o serviço e os compromissos financeiros futuros. A divulgação desta informação no relato financeiro ajuda a avaliar a sustentabilidade da prestação do serviço, aumenta a responsabilização da entidade pública em prestar contas e proporciona informação adicional útil para efeitos de tomada de decisões.

4.4 — Informação explicativa

43 — A informação relativa aos fatores mais importantes subjacentes ao desempenho do serviço das entidades públicas no período de relato e os pressupostos que suportam as expectativas sobre as suas atividades futuras, bem como os fatores que as influenciam, pode ser apresentada no relato financeiro através de notas às demonstrações financeiras ou em relatório separado. Tal informação permite aos utilizadores compreenderem melhor a informação financeira e não financeira e melhorar a utilidade das demonstrações financeiras para efeitos de responsabilização pela prestação de contas das entidades públicas e para tomada de decisões.

5 — Outras fontes de informação

44 — As demonstrações financeiras são fundamentais na prestação de contas das entidades públicas e na dispo-

nibilização de informação útil à tomada de decisões. Contudo, é improvável que estas demonstrações financeiras proporcionem toda a informação necessária à responsabilidade pela prestação de contas e à tomada de decisões. Por exemplo, o Governo nos seus diversos níveis pode emitir relatórios sobre a necessidade e a sustentabilidade dos serviços existentes que podem influenciar os orçamentos e os serviços prestados no futuro. Consequentemente, os destinatários de serviços e fornecedores de recursos podem também precisar de considerar informações de outras fontes, incluindo relatórios sobre a atual e a previsível situação económica, previsões orçamentais e informações sobre iniciativas políticas governamentais, que não são relatadas nas demonstrações financeiras.

Características qualitativas

45 — As características qualitativas da informação incluída no relato financeiro são os atributos que fazem com que essa informação seja útil para os utilizadores das demonstrações financeiras e atinja os objetivos do relato financeiro.

46 — As características qualitativas principais são a relevância, a fiabilidade, a compreensibilidade, a oportunidade, a comparabilidade e a verificabilidade. Estas características qualitativas aplicam-se a toda a informação financeira e não financeira relatada incluindo a informação financeira histórica e prospetiva e as notas explicativas.

47 — Existem porém constrangimentos na informação incluída no relato financeiro como a materialidade, a relação custo-benefício e o equilíbrio entre as características qualitativas abordadas mais adiante.

48 — Cada característica qualitativa deve ser considerada na preparação das demonstrações financeiras. Se na prática isso não for possível, deverá haver um equilíbrio entre elas.

1 — Relevância

49 — A informação financeira e não financeira é relevante se for capaz de fazer a diferença no alcance dos objetivos do relato financeiro, isto é, quando tiver valor confirmativo, valor preditivo ou ambos.

50 — A informação financeira e não financeira tem valor confirmativo se confirma ou altera expectativas correntes ou passadas. Por exemplo, a informação será relevante para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para tomada de decisões se confirmar expectativas acerca, por exemplo, do grau de cumprimento pelos dirigentes das suas responsabilidades pelo uso eficiente e eficaz dos recursos, pelos objetivos da prestação do serviço e pelos requisitos orçamentais e legais aplicáveis.

51 — O relato financeiro pode apresentar informação sobre objetivos, atividades e custos futuros, bem como as quantias e fontes de recursos que se prevê alocar a atividades futuras. Essa informação orientada para o futuro tem valor preditivo e será relevante para efeitos de responsabilidade pela prestação de contas e tomada de decisões. A informação sobre acontecimentos económicos que existiram ou estão a ocorrer também tem valor preditivo para ajudar a construir expectativas sobre o futuro.

52 — As funções confirmativa e preditiva da informação estão interrelacionadas. Por exemplo, a informação acerca do nível e estrutura corrente dos recursos e da sua utilização, ajuda os utilizadores das demonstrações financeiras a confirmar o desfecho das estratégias dos

dirigentes quanto ao uso dos recursos durante o período e a prever a capacidade da entidade pública para responder às alterações de circunstâncias e antecipar as necessidades futuras de serviço. A mesma informação ajuda a confirmar ou corrigir expectativas ou previsões passadas dos utilizadores das demonstrações financeiras sobre a capacidade da entidade pública para responder a tais alterações de circunstâncias.

2 — Fiabilidade

53 — Para ser útil, a informação financeira deve ser uma representação fiel dos fenómenos económicos e outros que pretende representar. Consegue-se uma representação fiel quando a descrição dos fenómenos é completa, neutra e isenta de erros materiais. A informação que representa com fiabilidade os fenómenos económicos descreve a substância da transação, acontecimento, atividade ou circunstância subjacente, a qual não coincide necessariamente com a sua forma legal.

54 — Uma omissão de informação pode fazer com que a representação de um fenómeno económico ou outro possa ser falsa ou distorcida e, portanto, sem utilidade para os utilizadores das demonstrações financeiras. Por exemplo, uma descrição completa do ativo fixo tangível incluirá uma representação numérica da quantia agregada desse ativo em conjunto com outra informação quantitativa, descritiva e explicativa necessária para representar fielmente essa classe de ativos. Nalguns casos, a fiabilidade pode incluir a divulgação de informação sobre as principais categorias de ativos fixos tangíveis, os fatores que influenciaram a sua utilização no passado ou possam influenciar no futuro, e a base e o processo de determinar a quantia representada. De forma semelhante, a informação financeira e não financeira prospetiva e a informação sobre o alcance dos objetivos do serviço e seus resultados devem ser apresentadas com os pressupostos principais que lhes serviram de base e quaisquer explicações necessárias para assegurar que a descrição é completa e útil.

55 — A neutralidade no relato financeiro é a ausência de influências. Tal significa que a seleção e apresentação de informação financeira e não financeira não é feita com a intenção de atingir um resultado pré-determinado, por exemplo, influenciar de uma determinada forma a avaliação dos utilizadores das demonstrações financeiras sobre uma decisão ou julgamento a fazer ou induzir determinado comportamento.

56 — Os fenómenos económicos e outros representados nas demonstrações financeiras ocorrem geralmente sob condições de incerteza. A informação apresentada nessas demonstrações financeiras inclui muitas vezes estimativas que incorporam julgamentos. Para que tais fenómenos possam ser representados com fiabilidade, as estimativas devem basear-se em dados apropriados os quais devem refletir a melhor informação disponível usando a máxima cautela. Por vezes, pode ser necessário divulgar o grau de incerteza na informação financeira e não financeira para relatar com fiabilidade os acontecimentos económicos.

57 — Considera-se que a informação financeira está isenta de erros materiais quando não existirem erros ou omissões que, individual ou agregadamente, sejam materiais na descrição dos fenómenos e o processo para produzir a informação relatada tenha sido aplicado como prescrito. Nalguns casos, pode ser possível determinar

com exatidão a informação nas demonstrações financeiras, por exemplo, a quantia monetária transferida para uma entidade pública, o volume de serviços efetuados ou o custo de aquisição de um ativo fixo tangível. Contudo, noutros casos pode não ser possível. Por exemplo, a correção de uma estimativa de uma quantia ou custo de um item ou a eficácia de um serviço prestado pode não ser determinável de forma exata. Nestes casos, a estimativa estará isenta de erros materiais se a quantia estiver claramente descrita como estimativa, a natureza e as limitações do processo de estimação estiverem explicados e não tiverem sido identificados erros na seleção e aplicação de um processo apropriado para desenvolver a estimativa.

3 — Compreensibilidade

58 — A compreensibilidade é a qualidade da informação que permite aos utilizadores das demonstrações financeiras compreenderem o seu significado. Por exemplo, as explicações acerca da informação financeira e não financeira e os comentários sobre o serviço efetuado durante o período de relato, bem com as expectativas sobre períodos futuros, devem ser escritos numa linguagem corrente e apresentados de uma forma que seja prontamente perceptível pelos utilizadores das demonstrações financeiras. A compreensibilidade é melhorada quando a informação é classificada, caracterizada e apresentada de forma clara e concisa.

59 — Pressupõe-se que os utilizadores do relato financeiro têm um conhecimento razoável das atividades da entidade pública e do ambiente em que ela opera para analisarem a informação com razoável diligência. Alguns fenómenos económicos e outros são particularmente complexos e difíceis de representar nas demonstrações financeiras e devem ser feitos todos os esforços para que tais fenómenos sejam incluídos de forma que sejam entendidos pelo maior número de utilizadores. Porém, tais fenómenos não devem ser excluídos das demonstrações financeiras apenas com a justificação de que são demasiado complexos ou difíceis para alguns utilizadores os entenderem.

4 — Oportunidade

60 — A oportunidade significa ter a informação disponível para os utilizadores das demonstrações financeiras antes de deixar de ser útil para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões. Ter informação disponível mais cedo pode melhorar a sua utilidade como elemento de avaliação e a sua capacidade de informar e influenciar decisões que precisam de ser tomadas.

61 — Parte da informação pode continuar a ser útil muito depois do período ou data de relato. Por exemplo, para efeitos de tomada de decisões, os utilizadores das demonstrações financeiras podem precisar de avaliar tendências do desempenho financeiro e dos serviços da entidade pública e o seu cumprimento dos orçamentos durante um conjunto de períodos. Adicionalmente, o resultado e os efeitos de alguns serviços e programas podem ser apenas determinados em períodos futuros, por exemplo, com respeito a programas preparados para melhorar o bem-estar económico dos cidadãos, reduzir a incidência de uma doença em particular ou aumentar o nível de literacia de alguns grupos etários.

5 — Comparabilidade

62 — A comparabilidade é a qualidade da informação que permite que os utilizadores das demonstrações financeiras identifiquem semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenómenos. A comparabilidade não é uma qualidade de um item individual de informação mas antes a qualidade da relação entre dois ou mais itens de informação.

63 — A comparabilidade é diferente da consistência. A consistência refere-se ao uso das mesmas políticas e princípios contabilísticos e bases de preparação quer de período para período dentro da mesma entidade pública, quer no mesmo período entre diversas entidades públicas. A comparabilidade é uma meta e a consistência ajuda a atingir essa meta.

64 — A comparabilidade também é diferente da uniformidade. Para a informação ser comparável, o que é igual deve parecer igual e o que é diferente deve parecer diferente. A comparabilidade da informação no relato financeiro não é melhorada fazendo com que coisas diferentes pareçam iguais ou com que coisas iguais pareçam diferentes.

65 — A informação acerca da posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa de uma entidade pública, bem como do cumprimento dos orçamentos aprovados e das leis e regulamentos sobre a obtenção e utilização dos recursos e das atividades prosseguidas, é necessária para a tomada de decisões. A utilidade dessa informação é melhorada se for comparada com, por exemplo:

- a) Informação financeira e não financeira prospetiva previamente apresentada para esse período ou data de relato;
- b) Informação similar sobre a mesma entidade pública para outro período ou data de relato; e
- c) Informação similar sobre o mesmo período ou data de relato, para outras entidades públicas.

6 — Verificabilidade

66 — A verificabilidade é a qualidade da informação que ajuda a assegurar aos utilizadores que a informação incluída no relato financeiro representa os fenómenos económicos e outros que pretende representar. Esta característica implica que observadores independentes e conhecedores podem chegar a um consenso, embora nem sempre estejam de acordo, que:

- a) A informação representa os fenómenos económicos e outros que pretende representar sem erros materiais ou influências; ou
- b) Foi aplicado um método de reconhecimento, mensuração ou apresentação sem erros materiais ou influências.

67 — A verificação pode ser direta ou indireta. Pela verificação direta, uma quantia ou outra representação é verificável por si mesma, por exemplo, fazendo uma contagem de caixa, observando os títulos cotados e as suas cotações, ou confirmando que os fatores identificados como influenciadores do desempenho de um serviço passado estavam presentes e operaram com o efeito identificado. Pela verificação indireta, uma quantia ou outra representação é verificável analisando os dados de base e recalculando os resultados usando a mesma metodologia. Um exemplo é a verificação da quantia escriturada de inventários analisando os dados de base (quantidades e

preços) e recalculando a existência final usando o mesmo pressuposto do fluxo do custo (custo médio ponderado ou outro).

68 — A qualidade da verificabilidade não é absoluta, dado que alguma informação pode ser mais verificável que outra. Quanto mais verificável for a informação mais fiável será.

69 — O relato financeiro da entidade pública pode incluir informação financeira e outra informação quantitativa e explicações acerca de:

a) Influências significativas no seu desempenho durante o período;

b) Os resultados ou efeitos futuros esperados dos programas de serviços realizados no período; e

c) Informação financeira e não financeira prospetiva.

Pode não ser possível verificar a correção de toda a informação quantitativa representada e das explicações sobre tal informação antes de um período futuro.

70 — Para ajudar os utilizadores das demonstrações financeiras a assegurarem-se de que a informação quantitativa financeira e não financeira prospetiva e as explicações incluídas no relato financeiro representam fenómenos económicos e outros, os pressupostos subjacentes à informação divulgada, as metodologias adotadas na compilação dessa informação, e os fatores e circunstâncias que suportam quaisquer opiniões ou divulgações feitas devem ser transparentes. Tal permite que os utilizadores das demonstrações financeiras formem os seus julgamentos acerca da apropriação desses pressupostos e dos métodos de compilação, mensuração, representação e interpretação da informação.

7 — Constringimentos na informação incluída no relato financeiro

7.1 — Materialidade

71 — A informação é material se a sua omissão ou incorreção puder influenciar as decisões que os utilizadores das demonstrações financeiras tomam com base no relato financeiro da entidade pública no período de relato. A materialidade depende tanto da natureza como da quantia do item avaliado nas circunstâncias particulares de cada entidade pública. O relato financeiro compreende informação qualitativa e quantitativa acerca do alcance do serviço durante o período de relato e expectativas sobre o serviço e resultados financeiros futuros. Consequentemente, não é possível especificar um limite quantitativo uniforme a partir do qual um determinado tipo de informação se torna material.

72 — As avaliações da materialidade devem ser feitas no contexto do ambiente legal, institucional e operacional no qual a entidade pública desenvolve a sua atividade e, em relação à informação financeira e não financeira prospetiva, com base no conhecimento e expectativas que os preparadores têm sobre o futuro. As divulgações de informação sobre o cumprimento ou não da legislação ou regulação podem ser materiais dada a sua natureza, independentemente da magnitude das quantias envolvidas. Quando se determina se um item é ou não material nestas circunstâncias, devem ser considerados fatores tais como a natureza, sensibilidade e consequências de transações e acontecimentos passados ou futuros, as partes

envolvidas nessas transações e as circunstâncias que lhes deram lugar.

7.2 — Custo-benefício

73 — O relato financeiro implica custos e os respetivos benefícios devem justificar os custos de a obter. A avaliação sobre se os benefícios da prestação de informação justificam os custos de a obter é uma questão de julgamento porque nem sempre é possível justificar e ou quantificar todos os custos e todos os benefícios da informação.

74 — Os custos de prestar informação incluem os custos de recolher e processar a informação, os custos de a verificar, os custos de apresentar os pressupostos e metodologias que a suportam e os custos de a disseminar. Os utilizadores das demonstrações financeiras também suportam custos para a analisar e interpretar e se houver omissão de informação útil também haverá custos para obter a informação de outras fontes, para além dos custos que resultam de se tomarem decisões com base em informação incompleta.

75 — Os utilizadores das demonstrações financeiras obtêm a maior parte dos benefícios da informação contida no relato financeiro. Contudo, os dirigentes podem usar esta informação para a sua tomada de decisões. A divulgação da informação nos relatórios financeiros melhora e reforça a perceção da transparência do relato financeiro da entidade pública e contribui para uma melhor avaliação da dívida do setor público. Por isso, essas entidades podem também beneficiar de várias maneiras da informação prestada nos referidos relatórios.

76 — A avaliação do custo-benefício envolve a apreciação sobre se os benefícios do relato financeiro justificam os custos suportados para prestar e usar a informação. Quando se faz esta avaliação, é necessário considerar se uma ou mais das características qualitativas devem ser sacrificadas em algum grau para reduzir o custo.

7.3 — Equilíbrio entre as características qualitativas

77 — As características qualitativas operam em conjunto para contribuir para a utilidade da informação. Por exemplo, nem uma descrição que representa fielmente um fenómeno irrelevante, nem uma descrição que não representa fielmente um fenómeno relevante, resulta em informação útil. De forma semelhante, para ser relevante, a informação precisa de ser oportuna e compreensível.

78 — Em alguns casos, será necessário um equilíbrio entre as características qualitativas para atingir os objetivos do relato financeiro. A importância relativa das características qualitativas em cada situação é uma questão de julgamento profissional. A finalidade é que se encontre um equilíbrio apropriado entre as características para que se atinjam os objetivos do relato financeiro.

Entidade de relato

79 — A entidade pública pode ser o Governo ou qualquer organização, programa ou área de atividade identificável do setor público que prepare relatórios financeiros de finalidade geral.

80 — Uma entidade pública pode compreender duas ou mais entidades separadas que preparam demonstrações financeiras de forma individual — tal entidade é referida como um grupo público.

81 — As principais características de uma entidade de relato são:

- a) É uma entidade que recebe recursos dos cidadãos, ou em nome deles, e ou utiliza recursos para realizar atividades para o seu benefício; e
- b) Existem utilizadores do serviço ou fornecedores de recursos que dependem dos relatórios financeiros da entidade como informação para efeitos de responsabilização pela prestação de contas ou de tomada de decisões.

82 — Os relatórios financeiros são preparados para fornecer informações úteis para fins de responsabilização pela prestação de contas e tomada de decisões pelos diferentes utilizadores. Consequentemente, a característica-chave de uma entidade que relata, incluindo um grupo público, é a existência de utilizadores de serviços ou fornecedores de recursos que são dependentes destes relatórios.

83 — Os relatórios financeiros abrangem as demonstrações financeiras e informações que as melhorem e complementem. As demonstrações financeiras apresentam informações sobre os recursos e as obrigações da entidade ou grupo que relata na data do balanço, bem como as alterações a esses recursos e obrigações e os fluxos de caixa durante o período de relato. Portanto, na elaboração das demonstrações financeiras, uma entidade pública relata como obteve recursos e como os utilizou para realizar atividades em benefício dos cidadãos.

84 — Os fatores que revelam a existência de utilizadores de informação financeira de uma entidade pública ou de um grupo público relacionam-se com o facto de uma entidade ter a responsabilidade ou capacidade de obter ou mobilizar recursos, adquirir ou gerir o património público, contrair obrigações, ou realizar atividades com objetivos de prestação de serviços. Quanto mais recursos uma entidade pública obtém ou administra, quanto maiores forem os passivos que assume e quanto maior for o impacto económico ou social das suas atividades, mais provável é que os que fornecem recursos ou dependem dos serviços prestados pela entidade pública necessitem da informação financeira para fins de tomada de decisões e de prestação de contas. Na ausência destes fatores, ou quando não são significativos, é improvável que existam utilizadores da informação financeira destas entidades públicas.

85 — O Governo e outras entidades públicas têm personalidade jurídica. No entanto, há entidades públicas, programas e atividades que não têm uma personalidade jurídica mas também podem obter recursos, adquirir ou gerir património público, contrair obrigações e realizar atividades para alcançar os objetivos de prestação de serviços com vista ao cumprimento de políticas governamentais. Os destinatários dos serviços prestados e os fornecedores de recursos podem necessitar dos relatórios financeiros dessas organizações para efeitos de prestação de contas e tomada de decisões. Consequentemente, uma entidade pública que relata pode ter personalidade jurídica própria ou não.

Elementos das demonstrações financeiras

86 — As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transações e outros acontecimentos agrupando-os em grandes agregados conforme as suas características económicas. Estes grandes agregados são designadas como os elementos das demonstrações financeiras.

87 — Os elementos das demonstrações financeiras são os seguintes:

- a) Ativos;
- b) Passivos;
- c) Rendimentos;
- d) Gastos;
- e) Contribuições para o património líquido; e,
- f) Distribuições do património líquido.

Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição financeira no balanço são os ativos, os passivos, as contribuições para o património líquido e as distribuições do património líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração dos resultados são os rendimentos e os gastos.

O património líquido de uma entidade pública corresponde ao valor agregado dos seus ativos, deduzidos dos passivos, com referência à data do relato financeiro.

1 — Ativos

1.1 — Definição

88 — Um ativo é um recurso presentemente controlado pela entidade pública como resultado de um evento passado.

89 — Um recurso é um item que contém em si a capacidade de proporcionar um influxo de potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros. Esse recurso tem, necessariamente, que ser controlado pela entidade pública, podendo, ou não, assumir substância física. Por outro lado, os benefícios podem ser originados pelo recurso em si próprio, ou pelo direito a dispor desse recurso.

90 — O potencial de serviço consiste na capacidade de um ativo ser utilizado na prossecução dos objetivos da entidade pública, sem que, necessariamente, tenham que ser gerados influxos de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade.

91 — Os ativos do setor público que incorporam potencial de serviço podem incluir ativos com fins recreativos, culturais, históricos, comunitários e outros, que são detidos por uma entidade pública com a finalidade de fornecer bens ou prestar serviços a terceiros. Tais bens ou serviços podem ser de consumo coletivo ou individual. Vários destes serviços podem ser prestados em setores de atividade em que não existe mercado competitivo ou o mesmo é limitado. A utilização destes ativos poderá estar restrita ao setor público, dado que muitos deles incorporam um potencial de serviço muito especializado.

92 — Os benefícios económicos futuros assumem a forma de influxos de caixa ou equivalentes de caixa, ou redução de exfluxos de caixa ou equivalentes de caixa, em resultado designadamente da:

- a) Utilização de um ativo para produzir bens destinados à venda, ou prestar serviços remunerados; ou
- b) Troca direta de um ativo por caixa ou equivalentes de caixa, ou por outros recursos.

1.2 — Controlo pela Entidade Pública

93 — Para reconhecer um ativo, uma entidade pública tem que dispor do controlo sobre o recurso, o qual implica:

- a) A capacidade para utilizar o potencial de serviço ou os benefícios económicos provenientes do recurso em causa; ou,

b) A capacidade da entidade pública em determinar a natureza e forma de utilização que outras entidades fazem dos benefícios originados pelo recurso.

94 — O controlo sobre um recurso pode decorrer de diversos meios, pelo que, ao analisar se existe ou não controlo sobre o recurso, a entidade pública deverá considerar os seguintes indicadores:

- a) Propriedade legal;
- b) Acesso ao recurso, ou a capacidade de restringir o acesso de outras entidades ao mesmo;
- c) Existência de meios capazes de assegurar que os recursos são utilizados para atingir os objetivos propostos; e
- d) A existência de um direito (legal ou outro) ao potencial de serviço ou aos benefícios económicos futuros incorporados no recurso.

Embora estes indicadores não permitam concluir de forma inequívoca sobre a existência de controlo, a sua análise isolada pode contribuir para tal conclusão. Por exemplo, se uma entidade pública não possui a capacidade de evitar o acesso de terceiras entidades a determinado recurso, tal entidade pública poderá não dispor desse ativo.

1.3 — Evento passado

95 — A definição de um ativo exige que o mesmo seja resultante de um evento passado, seja ele uma transação ou outro tipo de evento. Uma entidade pública pode obter um ativo através de compra, troca ou produção própria. Para estes casos, a identificação do evento passado é linear. Os ativos podem também ter origem em transações sem troca, incluindo as que resultem do exercício de poderes soberanos. O poder tributário ou de emissão de licenças, bem como de garantir, limitar, ou negar o acesso a recursos naturais ou minerais, são exemplos de direitos e poderes que entidades não pertencentes ao setor público normalmente não têm. Assim, torna-se essencial determinar em que momento temporal esses direitos e poderes dão lugar à existência de um ativo. Assumindo o exemplo dos impostos, podem-se identificar os seguintes momentos:

- a) A capacidade do Estado em tributar;
- b) O estabelecimento do direito a tributar determinados eventos;
- c) A capacidade de exercer o poder, por forma a criar um direito do Estado a cobrar o imposto; e,
- d) A ocorrência do evento que origina, no contribuinte, a obrigação de pagar o imposto.

Assim, o ativo apenas surge quando o poder é exercido e existe o direito de receber os recursos o que, no caso em apreço, se concretiza com a ocorrência do evento referido em (d).

2 — Passivos

2.1 — Definição

96 — Um passivo é uma obrigação presente originada num evento passado que gera uma saída de recursos.

2.2 — Obrigação presente

97 — Uma obrigação presente é uma obrigação vinculativa, de carácter legal ou outro, relativamente à qual a entidade pública tem pouca ou nenhuma probabilidade de evitar a saída de recursos.

2.3 — Saída de recursos da entidade

98 — Um passivo deve envolver uma saída de recursos da entidade para ser liquidado. Uma obrigação que pode ser satisfeita sem saída de recursos não é um passivo.

2.4 — Evento passado

99 — A complexidade dos programas e atividades do setor público leva a que, particularmente no que se refere a obrigações cujo carácter vinculativo não decorra de uma obrigação legal, possa tornar-se mais complexa a definição do momento em que a obrigação surge, ou seja, do reconhecimento do passivo. Quando um acordo assume uma forma legal (como, por exemplo, um contrato), essa identificação é mais simples. Quando tal não ocorre, a identificação do evento passado implica a determinação do momento em que a entidade pública tem pouca ou nenhuma probabilidade de evitar a saída de recursos.

2.5 — Obrigações vinculativas legais ou não

100 — As obrigações vinculativas podem ser de carácter legal ou não e terem origem em transações com ou sem contraprestação. Para reconhecimento de um passivo, a obrigação é sempre para com um terceiro, nunca para com a própria entidade pública, mesmo que esta tenha assumido um compromisso firme e público em manter um determinado comportamento. A identificação do terceiro com quem se assumiu a obrigação é um indicador da existência de uma obrigação que origina o reconhecimento de um passivo. No entanto, não é essencial conhecer a exata identidade do terceiro antes da data da liquidação, para que exista efetivamente uma obrigação presente e seja reconhecido um passivo.

101 — Uma obrigação legal encontra-se geralmente definida na legislação em vigor, independentemente da forma que esta assuma. Quando assim é, não podem existir dúvidas de que a entidade pública não tem alternativa realista de evitar a obrigação e que por isso existe um passivo.

102 — Os passivos podem, também, ter origem em outras obrigações vinculativas. Estas diferem das obrigações de carácter legal, na medida em que a parte para com quem existe a obrigação, não pode socorrer-se da legislação para obrigar à sua liquidação. Uma obrigação vinculativa assume os seguintes atributos:

- a) A entidade pública deu sinais claros de aceitar certas responsabilidades, seja mediante a criação de padrões de conduta no passado, políticas internas devidamente divulgadas ou pronunciamentos específicos nesse sentido;
- b) Em resultado dos comportamentos referidos em (a), a entidade pública criou expectativas válidas em terceiros, que cumprirá os compromissos assumidos; e,
- c) A entidade pública tem reduzida ou nenhuma alternativa realista de evitar a liquidação da obrigação decorrente dos compromissos assumidos.

3 — Rendimentos e Gastos

3.1 — Definições

103 — Rendimentos são aumentos no património líquido, que não sejam os resultantes de contribuições para o património líquido.

104 — Gastos são diminuições no património líquido, que não sejam as resultantes de distribuições do património líquido.

4 — Aumentos e diminuições no Património Líquido

105 — Os rendimentos e os gastos podem ter origem em transações com contraprestação, ou sem contraprestação, ou em outros eventos, como sejam, alterações de preços, oscilações (não realizadas), positivas ou negativas, nos valores de ativos e ou passivos, a realização de ativos através da sua depreciação ou amortização e a erosão do potencial de serviço ou dos benefícios económicos futuros através da ocorrência de situações de imparidade. Os rendimentos e os gastos podem surgir de transações individuais ou grupos de transações.

4.1 — Resultados do período

106 — Os resultados do período são a diferença entre rendimentos e gastos relatados na demonstração dos resultados.

4.2 — Contribuições para o património líquido e distribuições do património líquido

107 — As contribuições para o património líquido de uma entidade pública são influxos de recursos, efetuados por entidades externas na sua condição de proprietários, que estabelecem ou reforçam o seu interesse no património líquido dessa entidade pública.

108 — As distribuições do património líquido de uma entidade pública são exfluxos de recursos, entregues a entidades externas na sua condição de proprietários, que extinguem ou reduzem o seu interesse no património líquido dessa entidade pública.

109 — É essencial distinguir os rendimentos e gastos dos influxos de recursos dos proprietários e exfluxos de recursos para os proprietários. Para além das entradas de recursos e saídas de dividendos que possam ocorrer, é relativamente comum que sejam transferidos ativos e passivos entre diferentes entidades públicas. Quando tais transferências satisfazem a definição de contribuições para o património líquido e distribuições do património líquido, serão contabilizadas como tal.

110 — A figura do proprietário do património líquido pode surgir sempre que uma entidade pública contribui com recursos para que uma outra entidade inicie a sua atividade. No setor público, as contribuições para o património líquido e as distribuições do património líquido, estão muitas vezes relacionadas com reestruturações orgânicas das administrações públicas, assumindo a forma de transferências de ativos e passivos, ao invés de transações envolvendo caixa e equivalentes de caixa. A detenção de património líquido pode assumir diferentes formas, que não a de um instrumento de capital próprio.

111 — As contribuições para o património líquido criam ou reforçam, para o proprietário, um direito a ser remunerado pelo seu investimento, podendo assumir a forma de uma entrada inicial de recursos para criação de uma entidade pública, o reforço subsequente de recursos, incluindo os casos de reestruturação da entidade pública. As distribuições de património líquido podem decorrer de remuneração do investimento, reembolso (devolução) do investimento ou a devolução total ou parcial do património líquido, nos casos de dissolução ou reestruturação da entidade pública.

Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras

1 — Critérios de reconhecimento e relação com as divulgações

112 — O reconhecimento é o processo de incorporar, numa demonstração financeira adequada, um determinado

item que cumpre a definição prevista de elemento e que pode ser mensurado com fiabilidade, em conformidade com os critérios previstos na presente Estrutura Concetual.

113 — Os critérios de reconhecimento são:

- a) O item satisfaz a definição de um elemento; e
- b) O item pode ser mensurado de uma forma que assegure as características qualitativas e tome em consideração os constrangimentos à informação financeira.

114 — Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos nas demonstrações financeiras e o seu não reconhecimento não deve ser substituído por divulgações das políticas contabilísticas adotadas nem por notas ou outra informação explicativa. No entanto, as divulgações podem revelar-se um auxiliar importante para os utilizadores das demonstrações financeiras, nomeadamente quando se está em presença de itens que não possuem todas as características essenciais de um elemento. As divulgações podem, também, ser relevantes para a prestação de informação sobre itens que cumprem integralmente a definição de um elemento, mas que não são passíveis de ser mensurados com fiabilidade.

2 — Definição de um elemento

115 — Para reconhecer um elemento, o item deve estar de acordo com a definição dos elementos constante na secção «Elementos das Demonstrações Financeiras». A incerteza acerca da existência de um elemento é tratada considerando toda a evidência disponível para permitir um julgamento imparcial sobre se tal item satisfaz todas as características essenciais da definição de elemento à luz dos factos e circunstâncias conhecidas à data de relato.

116 — Se for considerado que um determinado elemento existe, na sua mensuração devem ser tomadas em consideração eventuais incertezas sobre a quantia do potencial de serviço ou a capacidade de geração de benefícios económicos. Os preparadores das demonstrações financeiras devem rever e considerar toda a evidência disponível, formulando um julgamento sobre se existe, ou não, suficiente evidência para o reconhecimento do elemento, se subsequentemente deverá continuar a ser reconhecido ou se ocorreram alterações que devam ser refletidas.

3 — Incerteza sobre a mensuração

117 — O reconhecimento de um item nas demonstrações financeiras implica a atribuição, ao mesmo, de uma quantia monetária. Este processo tem implícita a seleção de uma base de mensuração apropriada e a avaliação sobre se essa mensuração é suficientemente relevante e fiável, para que o item seja reconhecido como um elemento nas demonstrações financeiras. A seleção da base de mensuração apropriada é abordada na secção «Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras» desta Estrutura Concetual.

118 — A incerteza na mensuração de elementos presentes nas demonstrações financeiras é uma situação vulgar. A utilização de estimativas é uma parte essencial da contabilidade

4 — Desreconhecimento

119 — O desreconhecimento consiste no processo de avaliação sobre a ocorrência de alterações que no momento atual justifiquem a remoção de um item das demonstrações financeiras. A avaliação da incerteza, no processo

de desconhecimento, não difere, na essência, da que é efetuada no processo de reconhecimento inicial.

Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras

120 — A mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias através das quais os elementos das demonstrações financeiras são reconhecidos e mostrados nas mesmas. Este processo envolve a seleção de bases específicas de mensuração.

121 — A seleção da base de mensuração para ativos e passivos contribui para alcançar os objetivos de relato financeiro das entidades públicas, proporcionando informação que permite aos utilizadores avaliarem:

a) O custo dos serviços fornecidos nos períodos corrente e anterior;

b) A capacidade operacional — capacidade da entidade fornecer os serviços nos períodos futuros através da utilização de recursos físicos e outros recursos; e

c) A capacidade financeira — a capacidade da entidade de financiar as suas atividades.

122 — Uma vez que as definições dos elementos das demonstrações financeiras se encontram interligadas, as quantias pelas quais os ativos e os passivos são mensurados afetam diretamente as quantias de rendimentos e gastos, bem como dos demais elementos reconhecidos. Assim, a seleção de uma base de mensuração é relevante não apenas para o balanço mas também para as restantes demonstrações financeiras.

1 — Bases de mensuração

123 — Não é possível selecionar uma única base de mensuração para as demonstrações financeiras, que permita maximizar a extensão em que a informação nelas contidas satisfaça os objetivos das demonstrações financeiras e permita balancear adequadamente as características qualitativas das mesmas. Assim, a presente Estrutura Concetual visa identificar os fatores que são relevantes para a seleção de uma base de mensuração para cada ativo e passivo de forma a ir ao encontro dos objetivos da mensuração.

124 — As possíveis mensurações para ativos e passivos consideradas na presente Estrutura Concetual, baseiam-se no custo histórico ou no valor corrente.

2 — Valores de entrada e valores de saída

125 — As bases de mensuração podem utilizar valores de entrada ou valores de saída.

126 — Para os ativos, os valores de entrada refletem essencialmente o custo de aquisição, enquanto os valores de saída estão associados geralmente ao custo da venda.

127 — Para os passivos, os valores de entrada refletem geralmente o valor da transação pela qual a obrigação foi contraída, ou a quantia que a entidade pública estaria disposta a aceitar para assumir um passivo. Os valores de saída referem-se à quantia necessária para o cumprimento de uma obrigação, ou à quantia necessária para que a entidade pública se liberte da obrigação.

3 — Mensurações observáveis e não observáveis

128 — Algumas mensurações podem ser classificadas como observáveis em mercados ativos, abertos e organiza-

dos. Estas mensurações são mais facilmente compreendidas e verificadas do que as mensurações não observáveis. Também representam de forma mais fidedigna o fenómeno que está a ser mensurado.

4 — Bases de mensuração de ativos

4.1 — Custo histórico

129 — O custo histórico de um ativo é o valor de aquisição, produção ou de desenvolvimento desse ativo, que corresponde à quantia necessária de caixa ou equivalentes de caixa no momento da sua aquisição, produção ou desenvolvimento.

130 — O custo histórico é um valor de entrada específico à entidade. Os ativos registados pelo custo histórico são reconhecidos inicialmente pelo custo suportado no âmbito da sua aquisição, produção, ou desenvolvimento acrescido de custos inerentes à transação em causa.

131 — A principal característica do custo histórico refere-se ao facto de, após o reconhecimento inicial, a mensuração de um ativo não sofrer alterações em função das alterações dos preços.

132 — Para alguns ativos, após o reconhecimento inicial o custo é reconhecido como um gasto nos períodos de relato financeiro subsequentes, na forma de depreciação ou amortização, à medida que o potencial de serviço ou de benefícios económicos provenientes desses ativos são consumidos, durante a vida útil dos mesmos.

133 — A quantia escriturada de um ativo mensurado na base do custo histórico pode ser reduzida também em função da ocorrência de imparidade. A imparidade refere-se à extensão em que o potencial de serviço ou os benefícios económicos inerentes a um ativo tenha sido afetado por um decréscimo motivado por alterações nas condições económicas presentes, e não pelo seu consumo.

134 — Em certas ocasiões, a aplicação do custo histórico implica imputações, nomeadamente em situações em que diversos ativos são adquiridos numa única transação, ou no caso de ativos construídos pela entidade, a incorporação, no seu custo, dos gastos internos suportados no processo.

4.1.1 — Custos dos serviços

135 — Quando o custo histórico é a base de mensuração adotada por uma entidade pública que presta serviços, o custo dos serviços prestados reflete a quantia dos recursos despendidos na aquisição dos ativos consumidos na prestação dos serviços.

4.1.2 — Capacidade operacional

136 — Se um ativo for adquirido numa transação com contraprestação, o custo histórico proporciona informação sobre os recursos disponíveis para prestar serviços em períodos futuros. No momento em que o ativo é comprado, produzido ou desenvolvido, pode ser assumido que o valor para a entidade do potencial de serviço desse ativo é pelo menos idêntico ao custo de aquisição. As depreciações ou amortizações refletem o potencial de serviço desse ativo que já foi consumido. A informação ao custo histórico mostra que os recursos disponíveis para serviços futuros são pelo menos idênticos à quantia escriturada. Em contrapartida, se um ativo for adquirido numa transação sem contraprestação, o preço da transação não proporcionará informação sobre a sua capacidade operacional.

4.1.3 — Capacidade financeira

137 — O custo histórico proporciona informação sobre a quantia dos ativos que pode ser usado como garantia. A avaliação da capacidade financeira também exige informação sobre a quantia por que pode ser vendido o ativo. O custo histórico não dá esta informação se diferir significativamente dos valores correntes de saída.

4.2 — Valor corrente

138 — A mensuração a valor corrente reflete o ambiente económico prevalecente na data de relato.

Base de mensuração	Entrada ou Saída	Observável ou não	Específico à entidade pública ou não
Valor de mercado, em mercado ativo, aberto e organizado	Entrada e saída são iguais	Sim	Não
Valor de mercado, sem existir mercado ativo, aberto e organizado.	Saída	Depende de técnicas de valorização	Não
Custo de reposição	Entrada	Sim	Sim
Valor realizável (ou de liquidação)	Saída	Sim	Sim
Valor de uso	Saída	Não	Sim

141 — O valor de mercado é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado entre duas partes conhecedoras e dispostas a negociar, numa transação entre partes independentes.

142 — Na data de aquisição, o valor de mercado e o custo histórico são equivalentes, desde que se ignorem os custos de transação.

143 — O valor de mercado é particularmente apropriado quando o ativo é detido para ser vendido e quando a diferença entre o valor de entrada e o valor de saída não é significativa.

144 — Para que a informação proporcionada pelo mercado constitua uma base sólida de mensuração, o mercado deve ser ativo, aberto e organizado, e terá necessariamente que possuir as seguintes características:

- a) Não existirem barreiras que impeçam de transacionar as entidades que assim o desejem;
- b) Existir atividade suficiente, em termos de volume de transações, que permita obter informação fiável sobre preços de mercado; e,
- c) Existir um número considerável de compradores e vendedores interessados em transacionar e informados sobre as condições do mercado, o que permite que as transações ocorram a um preço razoável.

145 — A não existência das características referidas no parágrafo anterior coloca sérias objeções à adoção desta base de mensuração, implicando que o valor de mercado seja apurado recorrendo a técnicas de valorização.

Custos dos serviços

146 — Se os ativos usados para prestar serviços forem mensurados ao valor de mercado, a imputação dos custos dos ativos para refletir o seu consumo no período de relato corrente é baseado no seu valor corrente de mercado.

Capacidade operacional

147 — A informação sobre o valor de mercado dos ativos detidos para prestar serviços nos períodos futuros é

139 — O valor corrente dos ativos pode ser proporcionado através da adoção de quatro bases de mensuração distintas:

- a) Valor de mercado;
- b) Custo de reposição;
- c) Valor realizável (ou de liquidação); e,
- d) Valor de uso.

140 — A tabela seguinte sumariza estas quatro bases de mensuração, em termos da utilização de valores de entrada e saída, se os valores são, ou não observáveis num mercado ativo, aberto e organizado, bem como se esses valores são específicos à entidade pública ou não:

141 — O valor de mercado é a quantia pela qual um ativo pode ser trocado entre duas partes conhecedoras e dispostas a negociar, numa transação entre partes independentes.

Capacidade financeira

148 — Uma avaliação da capacidade financeira exige informação sobre a quantia que seria recebida pela venda de um ativo. Esta informação é fornecida pelo valor de mercado.

149 — O custo de reposição é o custo económico exigido para a entidade substituir o potencial de serviço de um ativo (incluindo a quantia que receberia pelo respetivo valor residual, no final da vida útil desse ativo), com referência à data do relato financeiro.

150 — O custo de reposição difere do valor de mercado porque:

- a) No contexto do setor público é explicitamente um valor de entrada que reflete o custo de substituição do potencial de serviço de um ativo;
- b) Inclui todos os custos incluindo os custos de transação que serão necessariamente suportados na substituição de potencial de serviço de um ativo;
- c) É específico da entidade e, por isso, reflete a posição económica da entidade. Por exemplo o custo de substituição de veículos para uma entidade que compra muitos veículos é diferente do custo de substituição de uma entidade que os compra numa base individual.

Custos dos serviços

151 — O custo de reposição proporciona uma medida relevante do custo da prestação de serviços. O custo de consumir um ativo é equivalente à quantia de potencial de serviço incorrido naquele uso. Esta mensuração proporciona uma base válida de comparação entre o custo do serviço e a quantia de impostos e outras taxas recebidas no período.

Capacidade operacional

152 — Em princípio, o custo de reposição proporciona uma mensuração útil dos recursos disponíveis para pro-

porcionar serviços em períodos futuros, uma vez que se foca no valor corrente dos ativos e no seu potencial de serviço para a entidade.

Capacidade financeira

153 — O custo de reposição não proporciona informação sobre as quantias que seriam recebidas na venda dos ativos. Por isso, não facilita a avaliação da capacidade financeira.

154 — O valor realizável (ou de liquidação) de um ativo consiste no valor que a entidade pública obteria pela venda do mesmo à data do relato financeiro, após dedução dos custos inerentes a essa venda.

155 — O valor realizável difere do valor de mercado, uma vez que a sua determinação não exige a existência de um mercado aberto, ativo e organizado. Refere-se ao preço de venda do ativo, num dado momento, considerando os condicionalismos inerentes a essa venda. Trata-se, portanto, de um valor específico à entidade.

Custos dos serviços

156 — Não é apropriado calcular o custo dos serviços com base no valor realizável. Tal abordagem envolveria o uso de um valor de saída como base de relato do gasto.

Capacidade operacional

157 — Mensurar os ativos detidos na prestação de serviços pelo valor realizável não proporciona informação útil na avaliação da capacidade operacional. O valor realizável mostra a quantia que pode ser obtida pela venda do ativo e não o potencial de serviço que pode ser obtido a partir desse ativo.

Capacidade financeira

158 — A avaliação da capacidade financeira requer informação sobre a quantia que seria recebida pela venda de um ativo. Esta informação é proporcionada pelo valor realizável. Contudo, esta mensuração não é relevante para ativos que são mais valiosos a prestar serviço.

159 — O valor de uso é o valor presente, calculado com referência à data do relato financeiro, do potencial de serviço ou de benefícios económicos futuros do ativo, para a entidade pública, na medida em que o ativo continue a ser utilizado pela mesma, acrescido do valor que a entidade pública espera obter do seu desreconhecimento no final da sua vida útil.

160 — O valor de uso é um valor de saída, específico à entidade pública, uma vez que reflete o valor que a entidade pública pode recuperar desse ativo, caso continue a utilizá-lo e o desreconheça apenas no final da sua vida útil.

161 — Em muitas ocasiões, o valor de uso é superior ao custo de reposição e ao custo histórico. Nestes casos,

a utilização do valor de uso é de utilidade limitada, uma vez que, por definição, o potencial de serviço ou de benefícios económicos desse ativo pode ser assegurado a um valor mais baixo.

162 — O valor em uso também não constitui uma base de mensuração apropriada quando o valor realizável de um ativo é superior ao seu valor de uso, uma vez que, para esses casos, a forma economicamente mais eficiente de utilizar o ativo em causa consiste em vendê-lo.

163 — Assim, o valor de uso é apropriado como base de mensuração apenas quando for inferior ao custo de reposição e superior ao valor realizável. Tal ocorre quando um ativo não precisa de ser substituído, mas o valor dos seus benefícios económicos ou potencial de serviço é superior ao valor de venda. Nessas circunstâncias, o valor de uso representa o valor desse ativo para a entidade pública.

164 — Na prática, o valor de uso é uma base de mensuração apropriada apenas para situações de análises de imparidade de ativos, na medida em que é utilizado na determinação da quantia recuperável dos mesmos.

165 — O cálculo do valor de uso pode ser tecnicamente complexo. Para ativos geradores de caixa e equivalentes de caixa, a determinação do valor de uso implica o recurso a técnicas assentes na estimativa do valor proveniente de fluxos de caixa futuros.

166 — No setor público é comum a existência de ativos que não se destinam, prioritariamente, à geração de caixa e equivalentes de caixa. A inexistência de fluxos de caixa futuros inviabiliza o cálculo do valor de uso, pelo que a seleção do custo de reposição como base de mensuração é, nestes casos, a opção mais apropriada.

Custos de serviços, capacidade operacional e capacidade financeira

167 — Devido à sua complexidade, à sua aplicabilidade limitada e ao facto da sua operacionalização no contexto dos ativos não geradores de caixa envolver o custo de reposição como alternativa, o valor de uso não é geralmente apropriado para determinar os custos dos serviços. Também a sua utilidade para avaliar a capacidade operacional está limitada ao caso em que a entidade tem um número grande de ativos que não vale a pena substituir, e o seu valor de uso é superior ao valor realizável líquido. A sua aplicação limitada reduz também a sua relevância para avaliar a capacidade financeira.

5 — Bases de mensuração de passivos

168 — A mensuração de passivos decorre em princípios similares à dos ativos, exigindo, no entanto, uma adaptação da terminologia. As bases de mensuração para ativos, a correspondente terminologia para passivos e a determinação da utilização de valores de entrada ou saída são definidas na Tabela seguinte:

Base de mensuração	Entrada ou Saída	Observável ou não	Específico à entidade ou não
Custo histórico	Entrada	Sim, geralmente	Sim
Custo de cumprimento	Saída	Não	Sim
Valor de mercado, em mercado ativo, aberto e organizado	Entrada e saída	Sim	Não
Valor de mercado, sem existir mercado ativo, aberto e organizado.	Saída	Depende de técnicas de valorização	Depende de técnicas de valorização
Custo de libertação	Saída	Sim	Sim
Preço de assunção	Entrada	Sim	Sim

5.1 — Custo histórico

169 — Ao utilizar o custo histórico como base de mensuração, os passivos são reconhecidos pela quantia da transação que origina a assunção da obrigação.

170 — Quando o valor temporal de um passivo é relevante (horizonte temporal da liquidação extenso), o valor poderá ter que ser objeto de desconto financeiro para refletir o valor temporal do dinheiro.

171 — As vantagens e desvantagens da utilização do custo histórico na mensuração de passivos são similares às dos ativos. No entanto, o custo histórico não é apropriado para mensurar uma obrigação que não foi originada numa transação (por exemplo, uma responsabilidade futura de pagamentos por danos), sendo também de difícil aplicação a passivos que variam ao longo do tempo (por exemplo, responsabilidades com pensões futuras de empregados).

5.2 — Custo de cumprimento

172 — O custo de cumprimento refere-se ao valor corrente necessário para cumprir as obrigações associadas a determinado passivo. Quando a obrigação é financeira, o cumprimento será feito através dos pagamentos exigidos; quando a obrigação consiste na entrega de bens e serviços, o cumprimento consiste na entrega desses bens e serviços.

173 — O custo do cumprimento inclui todos os custos que a entidade irá suportar no cumprimento das obrigações representadas pela responsabilidade, assumindo que o faz da forma menos onerosa. Esses custos incluem não apenas pagamentos à contraparte, mas também outros custos que possam surgir de cumprir a obrigação.

174 — Caso o cumprimento não aconteça por um longo período, os custos precisam de ser descontados para refletir o valor do passivo na data do relato.

175 — Sempre que o custo de cumprimento depender de acontecimentos futuros incertos, todos os resultados possíveis deverão ser refletidos no custo estimado de cumprimento de uma maneira imparcial. Se o cumprimento exigir um trabalho a ser feito, por exemplo, quando existir a responsabilidade de corrigir os danos ambientais, os custos relevantes são os que a entidade irá suportar. Este pode ser o custo de fazer o trabalho em si, ou da contratação de um empreiteiro para fazer o trabalho em seu nome.

5.3 — Valor de mercado

176 — O valor de mercado é a quantia pela qual um passivo será liquidado entre duas partes conhecedoras e dispostas a negociar, numa transação entre partes independentes.

177 — As vantagens e desvantagens do valor de mercado para os passivos são as mesmas dos ativos. Esta base de mensuração pode ser apropriada quando o passivo varia em função de taxas de juro, preço ou câmbio numa transação realizada num mercado aberto, ativo e organizado. Contudo, a utilização do valor de mercado como base de mensuração de passivos é altamente restrita, uma vez que, em muitos casos, a capacidade de venda de um passivo no mercado, é diminuta, quando não inexistente.

5.4 — Custo de libertação

178 — O custo de libertação refere-se à quantia a despende que permitiria a extinção imediata da obrigação.

179 — O custo de libertação consiste no mais baixo de entre a quantia que o credor aceitaria, para liquidação imediata, e a quantia que um terceiro aceitaria, para assumir esse passivo.

180 — Para considerar a aplicabilidade do custo de libertação, é necessário, em primeiro lugar, considerar se existem opções realísticas da entidade ou do Estado em ceder o passivo. Em segundo lugar, é necessário considerar se é eficiente, do ponto de vista económico, extinguir de forma imediata a obrigação. Apenas cumpridas estas premissas, o custo de libertação assume alguma relevância como base de mensuração de passivos.

5.5 — Preço de assunção

181 — O preço de assunção é referido no contexto dos passivos como o equivalente ao custo de reposição nos ativos.

182 — O preço de assunção refere-se à quantia que a entidade pública estaria disposta a aceitar em troca da assunção de um determinado passivo, já existente como obrigação de um terceiro.