



Comité de Normalização Contabilística Público – CNCP

**Linhas Orientadoras para o
Sistema de Normalização Contabilística – Administrações
Públicas (SNC-AP)**

Documento preliminar

30 de julho de 2013

Índice

Introdução.....	3
Harmonização internacional em Contabilidade Pública	4
Os trabalhos desenvolvidos pela IFAC-PSC/IPSASB	4
As preocupações e a política de harmonização contabilística da UE	7
Breve historial dos atuais normativos aplicáveis às entidades do sector público em Portugal .	10
O novo Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC-AP)	15
Objetivos e eventuais custos.....	15
Processo de desenvolvimento e implementação	17
Elementos estruturantes.....	18
Estrutura Conceptual	20
Normas Contabilísticas e de Relato Orçamental e Financeiro das Administrações Públicas (NCP).....	21
Plano de Contas Multidimensional	25
Demonstrações orçamentais e financeiras	28
Alterações do SNC-AP face aos normativos vigentes.....	29
Bibliografia	31

Introdução

1. O Comité de Normalização Contabilística Público (CNCP) tem como missão emitir normas contabilísticas e normas interpretativas destinadas ao sector público não empresarial, tendo por referência as Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público (*International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS), bem como contribuir para o seu desenvolvimento, implementação e melhoria¹. Neste sentido, este documento tem como objetivo apresentar as bases orientadoras que estarão subjacentes à elaboração do Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC-AP) – o novo normativo para todas as Administrações Públicas (Administração Central, Administração Regional, Administração Local e Segurança Social) em Portugal.
2. A adoção das normas internacionais de contabilidade, adaptadas à realidade portuguesa pelo sector empresarial e pelo sector privado não lucrativo, torna agora necessário o ajustamento também das normas contabilísticas para o sector público, no sentido da adoção de um modelo contabilístico que tenha como referência diversos normativos internacionais, tais como as *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS), ainda não emitidas. Esta mudança é indispensável por razões de eficiência nos procedimentos contabilísticos, designadamente em sede de consolidação de contas, e de consistência na normalização contabilística nacional. No entanto, este ajustamento deverá ser feito procurando aproveitar, sempre que possível, o que se considerar como mais relevante nos normativos atualmente existentes (e.g. subsistemas da Contabilidade de Custos). Tem-se ainda consciência de que o novo SNC-AP implicará a revisão de um conjunto considerável de normativos, incluindo alguns não diretamente relacionados com os atuais normativos contabilísticos, mas que neles têm alguma influência, como sejam: a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei nº 8/90, de 20 de fevereiro); o Regime da Administração Financeira do Estado (Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de julho); e o Cadastro e Inventário dos Bens do Estado – CIBE (Portaria nº 671/2000, de 17 de abril). No desenho do novo sistema procurar-se-á, sempre que possível, considerar as alterações, sobretudo em relação ao POCP e planos sectoriais dele derivados, para tornar mais clara a evolução que se irá verificar.
3. Dadas as alterações significativas que se antecipam com a entrada em vigor do novo normativo, perspetiva-se também a necessidade de elaborar disposições de transição para o novo normativo, que apoiem as entidades na adoção dos novos procedimentos e no seu desenvolvimento e aplicação.
4. O presente documento encontra-se organizado em quatro capítulos:
 - O Capítulo 1 trata da harmonização internacional em Contabilidade Pública, fazendo referência aos trabalhos do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e às políticas da União Europeia (UE).
 - O Capítulo 2 procede a uma breve abordagem histórica aos normativos contabilísticos atualmente em vigor aplicáveis às entidades do sector público em Portugal.

¹ Ver Decreto-lei nº 134/2012, de 29 de junho.

- O Capítulo 3 apresenta as linhas gerais do novo SNC-AP, designadamente no que concerne: aos principais objetivos do novo sistema de contabilidade e relato público (orçamental e financeiro); ao seu processo de desenvolvimento e implementação; aos elementos estruturantes a incluir; aos principais aspetos a serem abrangidos pela Estrutura Conceptual; às principais Normas (por temáticas) que se esperam vir a incluir no SNC-AP; a uma apresentação geral do que será o Plano de Contas Multidimensional a desenvolver; e, finalmente, às Demonstrações Orçamentais e Financeiras, principais componentes do novo modelo de relato orçamental, financeiro e de gestão das Administrações Públicas em Portugal.
- O Capítulo 4 sintetiza as principais alterações esperadas com o SNC-AP face aos normativos vigentes.

Harmonização internacional em Contabilidade Pública

Os trabalhos desenvolvidos pela IFAC-PSC/IPSASB

5. A *International Federation of Accountants* (IFAC) é uma entidade que reúne profissionais de contabilidade de todo o mundo, tendo sido fundada em 1977. Em 1987 foi criado o Comité para o Sector Público (IFAC – *Public Sector Committee*), em resultado da necessidade dos profissionais disporem de informação contabilística e sobre o relato financeiro das entidades governamentais. Em 2008, por uma mudança de estatuto, o IFAC-PSC deu lugar ao *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), um organismo normalizador independente que desenvolve IPSAS e outras orientações de elevada qualidade, disponíveis para serem usadas por entidades do sector público à escala mundial, na preparação do relato financeiro de finalidades gerais. O enfoque das atividades do IPSASB é o relato financeiro do sector público, deixando de fora as empresas públicas (*Government Business Enterprises – GBE*), que seguem o sistema contabilístico das entidades empresariais (IAS/IFRS)².
6. Os principais objetivos do IPSASB são:
 - Incrementar a qualidade e a transparência do relato financeiro do sector público, através de: estabelecimento de normas contabilísticas a usar pelas entidades do sector público; promoção, adoção e convergência internacional com as IPSAS; disponibilização de informação abrangente para a gestão financeira e para os processos de decisão no sector público (e.g. relato de desempenho e sustentabilidade); e formulação de orientações relativas a temas relevantes para o relato financeiro do sector público.
 - Emitir e promover orientações que sirvam de referência.
 - Facilitar a troca de informação entre contabilistas e outros profissionais que trabalham no sector público.

² Para mais informação, consulte-se <http://www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb>.

7. Entre os membros do IPSASB, nomeados pela IFAC, incluem-se representantes de Ministérios das Finanças, instituições de auditoria pública, profissionais de contabilidade a trabalhar no sector público e académicos³.
8. As IPSAS têm constituído o principal projeto desenvolvido, primeiro pelo IFAC-PSC e posteriormente pelo IPSASB, inserindo-se numa linha de orientação estratégica que tem como principal propósito promover a convergência das IPSAS com as IFRS do *International Accounting Standards Board* (IASB). Para isto, tem desenvolvido linhas orientadoras ou regras de progressiva adaptação e modificação das IFRS no sentido de poderem ser aplicadas às entidades do sector público, pelo que se pode dizer que as IPSAS são derivadas de orientações para a contabilidade empresarial, fundamentalmente de base Anglo-Americana.
9. Assim, desde 1997 o IFAC-PSC/IPSASB já desenvolveu e publicou 32 IPSAS para contabilidade e relato financeiro em base de acréscimo e uma IPSAS para contabilidade e relato financeiro em base de caixa, esta particularmente útil para países que ainda estão no processo de transição para a base de acréscimo.
10. Numa perspectiva temporal o projeto das IPSAS tem vindo a ser desenvolvido por fases. Assim:
11. A Fase 1 decorreu entre 1997 e 2003 e teve como principais resultados os seguintes:
 - *Study 11 – Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices* (maio de 2000), que visava assistir os governos a todos os níveis na identificação de aspetos associados ao relato financeiro;
 - Emissão, até ao final de 2002, de 20 IPSAS principais em base de acréscimo (IPSAS 1 à IPSAS 20), apenas com ligeiras adaptações das IFRS para serem aplicadas ao sector público;
 - Emissão da IPSAS em base de caixa *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting* (2003, revista em 2006).
12. A Fase 2, iniciada em 2003, traduziu-se na continuação da adaptação das IFRS, tendo nesse sentido sido emitidas as IPSAS 21 à IPSAS 32. Nesta fase a actividade do IPSASB incidiu em particular na elaboração de IPSAS que abordassem temáticas específicas do sector público, designadamente:
13. IPSAS 21 – Imparidade de Ativos Não Geradores de Caixa IPSAS 22 – Divulgação de Informação Financeira sobre o Sector da Administração Pública IPSAS 23 – Rébito de Transações sem Troca (Impostos e Transferências) IPSAS 24 - Apresentação da informação Orçamental em Demonstrações Financeiras IPSAS 32 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente Foram também emitidas, neste período, as seguintes orientações:
 - *Study 14 – Transitions to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Governmental Entities* (1ª edição abril 2002, 2ª edição dezembro de 2003; 3ª edição janeiro 2011).
 - Relatório de investigação sobre *Budget Reporting* (maio de 2004).

³ Ver <http://www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb/ipsasb-members>.

- Relatório de investigação sobre *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and Statistical Bases of Financial Reporting: an Analysis of Differences and Recommendations for Convergence* (janeiro de 2005).
14. Desde 2011 que têm sido publicados manuais com as 32 IPSAS em base de acréscimo e a IPSAS em base de caixa, que têm sido revistas, quando aplicável, à luz das revisões das IFRS que lhes estão subjacentes.
 15. A Fase 3, que se encontra em curso, visa sobretudo dar continuidade ao alinhamento entre as IPSAS e as IFRS na medida apropriada para o sector público, acompanhando as atividades do IASB⁴.
 16. Sendo o IPSASB um organismo normalizador constituído essencialmente por profissionais de contabilidade, é-lhe reconhecida legitimidade para emitir e recomendar a implementação das IPSAS, mas tal não acontece no que respeita à sua imposição, i.e., o IPSASB não tem poder de *enforcement*.
 17. Apesar de não terem força legal, as IPSAS têm vindo a desempenhar um papel cada vez mais importante no desenvolvimento e revisão dos normativos nacionais de contabilidade do sector público à escala mundial, a que não é alheio o facto de terem sido traduzidas do inglês para várias línguas. Para tal tem contribuído também a capacidade de divulgação e persuasão do IPSASB junto dos governos nacionais para as vantagens da adoção do normativo internacional de contabilidade pública⁵.
 18. Dos projetos mais recentes do IPSASB merece especial destaque o relativo à Estrutura Conceptual (*The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*), por sua vez também faseado, com as diversas componentes a serem desenvolvidas nas seguintes quatro fases:
 - I. Âmbito, objetivos e utilizadores do relato financeiro de finalidades gerais, características qualitativas da informação incluída no relato financeiro de finalidades gerais, e entidade de relato;
 - II. Definição e reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras;
 - III. Mensuração de ativos e passivos nas demonstrações financeiras;
 - IV. Apresentação da informação financeira e não financeira no relato financeiro de finalidades gerais.
 19. No momento da redação deste documento, a Fase I encontra-se concluída, tendo sido o respetivo pronunciamento final emitido em janeiro de 2013. Foram emitidos *Exposure Drafts* para as Fases II e III em novembro de 2012, tendo a consulta pública terminado a 30 de abril de 2013; até à data não existem pronunciamentos finais. O *Exposure Draft* da Fase IV foi emitido em abril de 2013, encontrando-se em consulta pública até agosto. Este projeto será tido em consideração para o desenvolvimento de uma Estrutura Conceptual subjacente ao SNC-AP em Portugal.
 20. Também recentemente, e na sequência do Relatório de Investigação de 2005 sobre o relacionamento e convergência entre as IPSAS e as Contas Nacionais (*Government Finance Statistics – GFS*), o IPSASB emitiu, em outubro de 2012, um *Consultation Paper*

⁴ Ver <http://www.ifac.org/public-sector/projects/updating-ipsass-tracking-table-posted-internet-december-2011>.

⁵ Tome-se como exemplo a carta de 11 de outubro de 2011, do presidente da IFAC, dirigida aos líderes do G20, para a sua reunião de 3 e 4 de novembro de 2011 – *Recommendations for the G-20 Nations*.

intitulado *IPSASs and Government Finance Statistics Reporting Guidelines*, onde são identificadas diferenças de reconhecimento e mensuração das transações em sede das IPSAS e das GFS, evidenciando oportunidades de convergência, eliminando discrepâncias, bem como constatando situações específicas próprias de cada um dos sistemas (Contabilidade Pública micro e Contas Nacionais macro) com as quais têm que lidar.

As preocupações e a política de harmonização contabilística da UE

21. No contexto da UE, os Estado Membros relatam sobre o cumprimento dos requisitos do Pacto de Estabilidade e Crescimento, considerando o relato de acordo com o Procedimento dos Défices Excessivos. O sistema de relato aqui considerado assenta nos agregados das Contas Nacionais, cuja preparação segue o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC95), mas que será substituído em 2014 pelo SEC2010⁶ (resultado da revisão do SEC95 face à revisão do sistema de origem, das Nações Unidas – *System of National Accounts* 2008).
22. Os critérios de convergência estabelecidos para os Estados Membros (art.º 103º do Tratado de Maastricht) incidem sobre os limites do défice (3% do PIB) e da dívida (60% do PIB) das chamadas Administrações Públicas que, na perspetiva das Contas Nacionais, compreendem a Administração Central, Administração Regional, Administração Local e Segurança Social.
23. A informação destes subsectores, na ótica das Contas Públicas, constitui assim o *input* essencial para que as Contas Nacionais calculem os agregados necessários e fundamentais para verificação do cumprimento dos referidos critérios de convergência da UE.
24. A fiabilidade das estatísticas económico-financeiras nacionais tem sido uma preocupação crescente na UE nos últimos anos, na medida em que servem de base à avaliação da disciplina orçamental dos Estados Membros, bem como à fundamentação de políticas, sobretudo no contexto da União Monetária, i.e., da sustentação da moeda única.
25. A transparência nas Contas Públicas de cada Estado e a harmonização contabilística a nível dos sistemas de Contabilidade Pública, tornou-se um imperativo, nomeadamente para garantir mais fiabilidade e comparabilidade da informação e, bem assim, aumentar a confiança pública particularmente por parte de investidores nos mercados de capitais, que usam as Contas Públicas como base para aferir o risco dos seus investimentos. Adicionalmente, a harmonização internacional da Contabilidade Pública, contemplando subsistemas de contabilidade e relato orçamental, para além do financeiro, permite maximizar a convergência entre Contas Públicas e Contas Nacionais.

⁶ Regulamento EU n.º 549/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 21 de maio de 2013

26. O reconhecimento de que mais transparência e harmonização na Contabilidade Pública são essenciais para que a informação de apoio à disciplina orçamental dos Estados Membros seja de elevada qualidade, levou à aprovação pelo Conselho da União Europeia, em 8 de novembro de 2011, de um pacote legislativo apelidado de “*The Six Pack*”.
27. Deste pacote legislativo, que constitui um marco importante em termos de reforço da governabilidade económica dentro da UE, destaca-se a Diretiva sobre requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados Membros⁷, onde a Comissão Europeia é chamada a conduzir uma análise sobre a adequabilidade das IPSAS para os Estados Membros até ao final de 2012 (art.º 16º, nº 3). Tal avaliação deveria ser conduzida pelo Eurostat.
28. A consulta pública decorreu entre fevereiro e maio de 2012, sendo materializada num questionário com sete perguntas abertas sobre as vantagens e desvantagens das IPSAS, o processo e momento mais adequados para a sua implementação, e (eventual) ligação entre a implementação de tais normas e o relato para efeitos do Procedimento dos Défices Excessivos (Contas Nacionais)⁸.
29. Os resultados dessa consulta pública foram publicados num Relatório da Comissão Europeia, em dezembro de 2012 e podem sinteticamente resumir-se nos seguintes aspetos⁹:
- Numa perspetiva quantitativa, foram recebidas 68 respostas, mais de 80% das quais oriundas da UE (com predomínio da Alemanha), envolvendo profissionais de contabilidade, organismos governamentais, institutos de estatística e particulares a título individual.
 - No plano qualitativo, sobre a adequabilidade das IPSAS, registaram-se 38,2% de respostas totalmente favoráveis (designadamente de profissionais de contabilidade e auditoria) e 30,9% parcialmente favoráveis (nomeadamente de profissionais de contabilidade, organismos governamentais e de estatística, organizações internacionais, e particulares – incluindo académicos), enquanto 27,9% se pronunciaram desfavoravelmente (especialmente organismos públicos governamentais e de auditoria).
 - Sobre o prazo de implementação das IPSAS, foi genericamente defendido um processo a médio-longo prazo, dados a escala e os custos envolvidos.
30. Na sequência deste processo, a Comissão Europeia pronunciou-se sobre a adoção das IPSAS no contexto da UE, através do relatório de 6 de março de 2013, intitulado *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member*

⁷ Diretiva 2011/85/UE do Conselho, de 8 de novembro de 2011, que estabelece requisitos aplicáveis aos quadros orçamentais dos Estados-Membros.

⁸ Ver http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/public_consultations/consultations/ipsas.

⁹ *Public consultation – Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States*, Luxemburgo, 18 de dezembro de 2012.

States – The suitability of IPSAS for the Member States, bem como do documento de trabalho que o acompanhou¹⁰.

31. Nesse Relatório, enviado ao Conselho e ao Parlamento Europeu, são identificados alguns problemas que condicionam a aplicação direta das IPSAS nos Estados Membros – permitem vários tratamentos contabilísticos alternativos; não cobrem certos assuntos relevantes para o sector público e têm problemas de aplicabilidade; manifestam insuficiente estabilidade; e no processo da sua elaboração é insuficiente a participação por parte de autoridades contabilísticas da UE – concluindo a Comissão que, na sua atual configuração, as IPSAS, embora constituam um referencial indiscutível, não podem ser diretamente implementadas na UE.
32. Para ultrapassar esses condicionalismos, a Comissão Europeia recomenda, no referido Relatório, a adoção de normas europeias, designadas de European Public Sector Accounting Standards – EPSAS, definidas a partir das IPSAS com as necessárias adaptações (algumas por transposição direta sem qualquer alteração, outras com adaptações menores, outras com alterações significativas e, eventualmente, outras ainda não contempladas nas atuais IPSAS).
33. Segundo a Comissão, o novo modelo proposto, encerra, designadamente, as seguintes vantagens:
 - Permitir à UE desenvolver o seu próprio normativo, atendendo aos requisitos que pretende, com a rapidez desejada;
 - Assegurar um conjunto de normas contabilísticas em base de acréscimo para o sector público, adaptadas aos requisitos específicos dos Estados Membros, podendo facilitar a sua implementação prática;
 - Reduzir a complexidade de métodos e processos de compilação usados para transformar dados (micro) numa base quase-harmonizada, minimizando assim riscos relacionados com a fiabilidade dos dados que os Estados Membros reportam para o Eurostat.
34. No referido Relatório ficou também agendada uma conferência para o final de maio de 2013, a ser promovida pelo Eurostat em Bruxelas, onde os assuntos da harmonização da Contabilidade Pública e das EPSAS seriam discutidos. Entre os principais aspetos discutidos nessa conferência são de destacar¹¹:
 - Uma defesa generalizada da superioridade da contabilidade e relato em base de acréscimo, porque reforça a *accountability* e a transparência das Contas Públicas, facilita a comparação internacional, reforça a qualidade das decisões de políticas económicas e financeiras, é conciliável com a base de caixa (que continua a fornecer informação importante, designadamente sobre a liquidez da posição orçamental), e aumenta a eficiência da produção de informação financeira.

¹⁰ European Commission (2013), Commission Staff Working Document, accompanying the Report from the Commission to the Council and the European Parliament *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States*; [SWD(2013) 57 final], Bruxelas, 6 de março.

¹¹ Ver <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferences/introduction/2013/epsas>.

- As EPSAS, apesar de desenvolvidas a partir das IPSAS, deverão ser independentes do IPSASB, seguindo uma organização inspirada pelo processo legislativo europeu, pelo que devem ser desenvolvidas por um organismo no seio da UE, que seja composto por um representante de cada Estado Membro, e que abranja dois grupos de trabalho (um para normalização e outro para interpretação contabilística).
- Sobre a relação entre o orçamento e a contabilidade, em face do reconhecimento da tradicional existência de um sistema dual de orçamento em base de caixa e contabilidade em base de acréscimo, houve uma defesa generalizada da base de acréscimo para ambos, designadamente com demonstrações financeiras previsionais e históricas com o mesmo formato, com os Parlamentos dos Estados Membros a aprovarem as demonstrações financeiras (Balanço, Demonstração dos Resultados e Demonstração dos Fluxos de Caixa) previsionais e históricas, bem como o apoio generalizado ao desenvolvimento de um Plano de Contas Unificado, para o orçamento e contabilidade.
- Porém, defendeu-se a separação entre o controlo orçamental e os registos na contabilidade financeira, com os controlos orçamentais em bases de compromissos, caixa e acréscimo, e os registos na contabilidade financeira apenas em acréscimo (incluindo caixa resultante do acréscimo).
- No relacionamento entre os subsistemas orçamental e financeiro-patrimonial da Contabilidade Pública, vários países (e.g. Reino Unido, Suíça, Dinamarca, Lituânia e Áustria) têm evoluído para a criação de um Sistema Unificado de Orçamento e Contabilidade em base de acréscimo, em que a informação em base de caixa resulta da informação em base de acréscimo, e integrado num Quadro Plurianual de Programação Orçamental e com orçamentação de desempenho (*performance budgeting*).
- Sobre a implementação da base de acréscimo, discutiu-se a possibilidade de “*big bang*” (como na Lituânia ou no Reino Unido) ou uma mudança faseada (como na Áustria e na Suíça).
- Foram finalmente apresentadas as iniciativas e experiências de reforma do orçamento e da contabilidade pública nos seguintes países:
 - Áustria – iniciativa do Ministro das Finanças e do Tribunal de Contas;
 - Suíça – iniciativa do Parlamento;
 - Lituânia – iniciativa do Ministro das Finanças;
 - Reino Unido – impulsionada por pressão externa (academia);
 - França – iniciativa do Parlamento.

Breve historial dos atuais normativos aplicáveis às entidades do sector público em Portugal

35. Com a adesão à Comunidade Económica Europeia em 1986, Portugal teve de criar novos e melhores mecanismos de controlo do Orçamento de Estado (OE).

36. A Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, complementada com o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, estabeleceram as bases para uma nova Contabilidade Pública e um novo regime de administração financeira do Estado (RAFE). A primeira estabeleceu que o sistema de contabilidade dos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira deveria ser digráfico e moldado no Plano Oficial de Contabilidade (POC), no Plano aplicável às instituições bancárias ou noutra adequado, a par com uma contabilidade orçamental de caixa e compromissos. Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, veio regulamentar que, para efeitos de permitir um controlo orçamental permanente, bem como verificar a correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos, os organismos com autonomia administrativa e financeira utilizariam um sistema de contabilidade que se enquadrasse no POC (art.º 45º).
37. No que se refere à gestão orçamental, fundamental nas Administração Públicas, salienta-se a publicação da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) materializada na Lei nº 6/91, de 20 de fevereiro, que define a estrutura do orçamento e os princípios e métodos de gestão orçamental. Esta lei foi posteriormente revogada pela Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto¹².
38. Esta fase da reforma da Contabilidade Pública e da administração financeira do Estado, marcada pelos diplomas anteriormente referidos, compreende regras para a gestão orçamental, a gestão de tesouraria, a gestão económica e a gestão patrimonial das entidades das Administrações Públicas:
- Na gestão orçamental é introduzida a contabilidade de compromissos, que visa informar sobre os encargos assumidos pelas entidades, complementada pela obrigatoriedade de elaboração do plano anual de atividades, onde são identificados os objetivos a atingir e os recursos a utilizar.
 - Quanto à gestão de tesouraria, os cofres do Tesouro passaram a ser o meio privilegiado para proceder a pagamentos, cabendo à Direção-Geral do Orçamento (DGO) proceder à autorização mensal da libertação de créditos, atento o regime dos duodécimos.
 - No que se refere à gestão económica, o legislador consagrou a obrigatoriedade de uma contabilidade analítica de gestão para as entidades sujeitas ao regime de autonomia administrativa. Para as entidades sujeitas ao regime excecional, ou seja, com autonomia administrativa e financeira, foi prevista a adoção de um sistema de contabilidade tendo por base o POC empresarial de acordo com o método das partidas dobradas e na base do acréscimo.
 - Na gestão patrimonial foram aprovadas regras de inventário e de atualização dos bens móveis e imóveis. Adicionalmente, os organismos com autonomia

¹² Entretanto alterada e republicada pela Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de agosto, e pelas Leis n.º 23/2003, de 2 de julho, n.º 48/2004, de 24 de agosto, n.º 48/2010, de 19 de outubro, n.º 22/2011, de 20 de maio, n.º 52/2011, de 13 de outubro, e n.º 37/2013, de 14 de junho.

administrativa e financeira passaram a incluir nos documentos de prestação de contas o Balanço e a Demonstração dos Resultados.

39. No âmbito da aplicação desta fase da reforma, era fundamental a aprovação de um plano oficial de contabilidade específico para os organismos públicos. De facto, durante os primeiros anos do RAFE:
- a) As instituições ou organismos apenas com autonomia administrativa, que constituía a regra geral, adotaram um sistema de contabilidade na base de caixa e compromissos utilizando a unigrafia, devendo ainda utilizar como instrumentos de apoio à gestão, o registo e controlo dos cabimentos, o registo e controlo da contabilidade de compromissos e um sistema de contabilidade analítica;
 - b) O regime excecional era aplicado aos serviços e organismos que revestissem a forma de serviços personalizados do Estado e de fundos públicos e não tivessem natureza, forma e designação de empresa pública. Uma vez que era exigida uma contabilidade idêntica à das empresas do sector privado, umas entidades passaram a adotar o POC empresarial, outras aguardaram por um plano oficial de Contabilidade Pública, continuando, deste modo, com um sistema de contabilidade de caixa ou de compromissos.
40. O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, veio colmatar essa lacuna e revolucionar o modelo de contabilidade pública, obrigando todos os organismos da Administração Central, Regional e Local a implementar, de imediato, um sistema integrado de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, em método digráfico.
41. O subsistema de contabilidade patrimonial teve como fonte principal o plano de contas empresarial (POC) no que se refere à informação financeira, económica e patrimonial, sendo dada relevância aos aspetos decorrentes do regime de acréscimo. O subsistema orçamental, particularmente no desenvolvimento da Classe 0 para o registo das operações internas de execução orçamental, foi inspirado principalmente no Plano Geral de Contabilidade Pública espanhol e assenta na base de caixa e de compromissos, disponibilizando informação do orçamento e das diferentes fases de execução da receita e da despesa, sendo evidente a preocupação pelos aspetos de tesouraria.
42. Decorridos 15 anos da implementação do POCP e com a decisão do Governo de se iniciar um novo sistema contabilístico para as Administrações Públicas, aproximando-o do SNC empresarial e das IPSAS, devem ser referidos os seguintes aspetos sobre a implementação do POCP e sobre as dificuldades que este Plano tem levantado:
- 1) Aquando da sua aprovação, era quase nula a experiência entre as Administrações Públicas da aplicação da base de acréscimo e com a própria contabilidade por partidas dobradas ou digrafia. No entanto, e nomeadamente nos organismos com autonomia administrativa e financeira da Administração Central e nos municípios, a implementação do POCP ou dos planos sectoriais aplicáveis, é plena. Deste modo, estes organismos já apresentam documentos na base do acréscimo, nomeadamente o Balanço e Demonstração dos

Resultados, pelo que o tempo e os custos de implementação de um novo sistema contabilístico serão muito inferiores face aos organismos que partem da base de caixa ou de compromissos.

- 2) Conforme definido no POCP, para certos sectores de atividade previa-se a posterior elaboração de planos sectoriais. Assim, foram posteriormente aprovados e publicados quatro planos sectoriais¹³:
- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL);
 - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC-Educação);
 - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS);
 - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e da Segurança Social (POCISSSS).

43. Estes Planos, moldados no POCP, e sem prejuízo de diferenças atentas às especificidades sectoriais, foram importantes para a implementação da contabilidade na base do acréscimo. No entanto, num novo sistema de normalização contabilística público, não parece justificar-se a adoção de planos sectoriais, com exceção eventualmente do que concerne ao subsistema de contabilidade analítica ou de gestão.

- 3) Uma das especificidades desses planos sectoriais prende-se com o desenvolvimento do subsistema de Contabilidade Analítica ou de custos. Uma vez que tal subsistema afigura-se complementar às normas internacionais de contabilidade pública, e considerando o investimento já efetuado por diversos organismos públicos, o novo normativo público deve continuar a contemplar a Contabilidade Gestão como um subsistema obrigatório.
- 4) A necessidade de elaborar estatísticas baseadas em Contas Nacionais mais comparáveis a nível internacional foi um dos objectivos do POCP, sendo este um dos aspetos menos conseguidos até à data.
- 5) O POCP, tal como o POC empresarial, não tem uma estrutura conceptual, dificultando a comparabilidade e obrigando a aprovação de normativos complementares. É exemplo disso a aprovação do CIBE – Cadastro e Inventário dos Bens do Estado, normativo que foi fundamental para a inventariação, avaliação, atualização e registo dos bens móveis e imóveis, mas com o inconveniente de adotar critérios diferentes dos utilizados pelas entidades públicas obrigadas ao SNC.
- 6) Finalmente, em matéria de consolidação de contas, apenas o POC-Educação define regras para o efeito, o que implicou a necessidade de emissão pela CNCAP, em 2010, de uma orientação sobre as regras de consolidação¹⁴,

¹³ Portaria nº794/2000, de 20 de setembro – Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação; Portaria nº898/2000, de 28 de setembro – Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Saúde; Decreto-Lei nº54-A/99, de 22 de fevereiro – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais; Decreto-Lei nº12/2002, de 25 de janeiro – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social.

¹⁴ Orientação nº1/2010, aprovada pela Portaria nº 474/2010, de 1 de julho.

aplicável até à aprovação de um novo normativo contabilístico público. Procedimento similar foi adotado pela Direção Geral das Autarquias Locais (DGAL) que, através do SATAPOCAL, também emitiu orientações para a consolidação e contas nos municípios¹⁵.

44. Assim, pode afirmar-se que a normalização contabilística em Portugal encontra-se atualmente fragmentada e inconsistente. Esta situação resulta, por um lado, do avanço do Sistema de Normalização Contabilística empresarial (SNC)¹⁶ e da Normalização Contabilística para as Entidades do Sector não Lucrativo (SNC-ESNL)¹⁷ no sentido da adoção de normas adaptadas das normas internacionais de contabilidade (IAS/IFRS) e, por outro, da manutenção de um sistema contabilístico no sector público que é baseado em normas nacionais (Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP¹⁸, e diferentes Planos sectoriais do sector público – POC-Educação, POCMS, POCAL e POCISSSS). O POCP, por seu lado, baseou-se no POC empresarial que entretanto foi revogado, desaparecendo assim as suas bases conceptuais e de referência. Neste momento coexistem sistemas contabilísticos baseados em princípios (como são os baseados nas IAS/IFRS, SNC, SNC-ESNL) com a normalização contabilística do sector público, que é mais baseada em regras do que em princípios.
45. Em consequência desta fragmentação e inconsistência, atualmente coexistem no âmbito do sector público entidades que adotam as IAS/IFRS, nos termos do art.º 4º do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de julho (como é o caso de algumas empresas públicas e outras entidades reclassificadas), entidades que adotam o SNC (a maioria das empresas públicas), entidades que adotam o SNC-ESNL (algumas fundações), e entidades que adotam o POCP e os diferentes Planos sectoriais. Esta fragmentação constitui um problema grave, dado que afeta a eficiência na consolidação de contas no sector público e acarreta muitos ajustamentos que não são desejáveis e que questionam a fiabilidade da informação em sede da sua integração. Este problema é sentido em todo o sector público, com particular incidência em entidades como a Direção-Geral do Orçamento (DGO) e a Direção-Geral das Autarquias Locais (DGAL), mas também pelo Instituto Nacional de Estatística (INE), que têm de agregar informação produzida com base em sistemas de informação orçamental e contabilística que são inconsistentes para construir indicadores macroeconómicos

¹⁵ SATAPOCAL - Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do POCAL, *Consolidação de contas pelos Municípios – Instruções para o exercício de 2010* (e seguintes, caso não sejam publicadas, entretanto, normas de consolidação de contas no POCAL ou uma norma única de consolidação de contas aplicável a todas as administrações públicas que compõem o sector público administrativo).

¹⁶ Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho de 2009, aprova o Sistema de Normalização Contabilística e revoga o Plano Oficial de Contabilidade, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro; Aviso n.º 15652/2009, de 7 de setembro, Sistema de Normalização Contabilística, Estrutura Conceptual; Aviso n.º 15653/2009, de 7 de setembro, Normas Interpretativas; Aviso n.º 15654/2009, de 7 de setembro, Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades; Aviso n.º 15655/2009, de 7 de setembro, Normas contabilísticas e de relato financeiro.

¹⁷ Decreto-lei n.º n.º 36-A/2011, de 9 de março; Portaria n.º 105/2011, de 14 de março; Portaria n.º 106/2011, de 14 de março; Aviso n.º 6726-B/2011, de 14 de março.

¹⁸ Decreto-Lei nº232/97, de 3 de Setembro.

indispensáveis à tomada de decisão no âmbito das políticas orçamental e monetária ao nível da UE.

46. Pretende-se com a reforma introduzida pelo SNC-AP resolver a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes, ao mesmo tempo que se dota as Administrações Públicas de um sistema orçamental e contabilístico mais eficiente e convergente com os sistemas que existem a nível internacional.

O novo Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC-AP)

Objetivos e eventuais custos

47. Com a introdução do novo normativo SNC-AP pretende-se alcançar os seguintes objetivos gerais:
 - a. Implementar plenamente a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das Administrações Públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada usada no subsistema orçamental.
 - b. Estabelecer os fundamentos visando a futura orçamentação do Estado em base de acréscimo. Para tal é necessária a acumulação de informação contabilística na base de acréscimo, de modo a que a partir dela se desenvolvam as condições para a orçamentação na mesma base.
 - c. Fomentar a harmonização contabilística (nacional e internacional), ao promover um único referencial para as Administrações Públicas em Portugal.
 - d. Institucionalizar o Estado como uma entidade que relata, atribuindo à DGO a responsabilidade por preparar as demonstrações orçamentais e financeiras, individuais e consolidadas do Estado.
 - e. Definir um conteúdo mínimo para o Relatório de Gestão, incluindo indicadores de desempenho orçamental, económico-financeiro e não financeiro.
 - f. Aumentar o alinhamento entre a Contabilidade Pública e as Contas Nacionais, designadamente no que concerne às estatísticas financeiras governamentais.
 - g. Aumentar a qualidade da informação orçamental e financeira (para tomada de decisões e relato organizacional e para efeitos de relato em sede de Contas Nacionais).
 - h. Facilitar os procedimentos e a fiabilidade em sede de consolidação de contas, com uma aproximação ao SNC e ao SNC-ESNL, aplicados no contexto do sector empresarial e das entidades do sector não lucrativo, respetivamente.
 - i. Contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das Administrações Públicas, nomeadamente utentes dos serviços públicos e cidadãos em geral, outros financiadores, Parlamento/Assembleias, órgãos Executivos – Governo Central, Regional ou Local, gestores públicos, autoridade orçamentais, estatísticas e de supervisão e fiscalização.
 - j. Atender a uma análise custo-benefício para o desenvolvimento e implementação do novo SNC-AP, procurando um equilíbrio entre as alterações que este implica e o

- normativo e estruturas de apoio instaladas (e.g. sistemas de informação e plataformas tecnológicas).
48. Admitindo a necessidade urgente da reforma do atual sistema de Contabilidade Pública, reconhece-se também os custos elevados que tal reforma poderá envolver e que, no atual contexto de restrições orçamentais, é um aspeto ainda mais crítico. Na impossibilidade de se proceder, para já, à sua estimativa, podem porém ser antecipados por comparação com experiências de outros países, sendo certo que serão influenciados pela escala e o ritmo a que se querem aplicar as reformas, bem como o tamanho da jurisdição, ou seja, a dimensão daquilo que constitui as Administrações Públicas em Portugal. Os custos esperam-se naturalmente mais elevados se a reforma do sistema contabilístico estiver associada, como acontece, a uma reforma mais alargada dos sistemas de gestão e informação financeira governamentais.
49. Conforme conclui o documento de trabalho que acompanha o Relatório de 6 de março da Comissão Europeia (p.95), “...os possíveis custos para que um país da UE, de pequena-média dimensão, passe de um sistema contabilístico em base de caixa para um sistema contabilístico em base de acréscimo poderão atingir 50 milhões de euros para o governo central, mas não contemplando outros níveis de governo. Este montante incluiria, por exemplo, o custo de implementar novas normas contabilísticas e ferramentas de TI a elas associadas, mas não os custos envolvidos numa reforma completa do sistema de relato financeiro”.
50. No caso de Portugal, face ao estado de implementação da contabilidade em base de acréscimo na generalidade dos subsectores das Administrações Públicas, bem como o desenvolvimento e instalação de plataformas tecnológicas em conformidade, admite-se que estes custos poderão ser minimizados, sendo a grande componente destes custos na área da formação.
51. Não obstante, no Quadro 1 apresentam-se, para alguns países, valores e períodos de tempo estimados para os projetos de transição para o regime do acréscimo, com aproximação às IPSAS, nas respetivas contabilidades públicas.

Quadro 1 – Custos envolvidos na implementação do regime do acréscimo e IPSAS – experiências e estimativas de outros países¹⁹

País	Período de tempo para legislação e normativos	Custos envolvidos	Obs.
Áustria	2007-2013 (7 anos)	23 Milhões de € (desenvolvimento de sistemas, implementação, e formação com o pessoal existente)	Reforma estendeu a base de acréscimo ao sistema orçamental – estão no primeiro ano do novo sistema

¹⁹ Ver documento de trabalho – European Commission (2013), Commission Staff Working Document, accompanying the Report from the Commission to the Council and the European Parliament *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States*; [SWD(2013) 57 final], Bruxelas, 6 de março, p.86 e ss.

País	Período de tempo para legislação e normativos	Custos envolvidos	Obs.
Dinamarca		60 Milhões de € (não incluiu custos de tecnologia, pois tinham adotado antes um sistema ERP já em SAP)	
Eslováquia		21,6 Milhões de € (software, hardware e formação)	
França	2001-2005 (5 anos)	1.500 Milhões de €, só para o governo central e para 10 anos (produção dos normativos, sistemas de informação e formação)	Só envolveu o Governo Central, mantendo a base de caixa no subsistema orçamental
Holanda		13 a 18 Milhões de € de custos estruturais (TIC, pessoal, mudanças de processos, valoração de ativos) 129 a 261 Milhões de € de custos eventuais (TIC, pessoal, valoração de ativos)	
Reino Unido	1990-2000 (10 anos)		Contas consolidadas no governo central pela primeira vez em 2011, remetendo a 2010
República Checa		100 Milhões de € (com licenciamento anual de software de 2,5 Milhões de €)	
Suíça	2000-2008 (9 anos)	38 Milhões de € (inclui substituição de sistema ERP)	Começou no Governo Federal e nos cantões de Zurique e Genebra, estendendo-se aos outros cantões e aos municípios

Processo de desenvolvimento e implementação

52. Em geral sobre a transição para as IPSAS, o já referido documento de trabalho que acompanha o Relatório de 6 de março da Comissão Europeia, faz referência (p.81) à necessidade de um período de transição, que pode ser curto (até três anos), médio (quatro a seis anos) ou longo (mais de 6 anos). Alerta ainda que períodos de transição entre quatro a seis anos permitem mais tempo para planos de implementação mais detalhados, desenvolvimento de políticas contabilísticas, implementação e teste de novos sistemas, proporcionando igualmente tempo suficiente para sensibilizar e formar os grupos envolvidos, designadamente políticos e profissionais das Administrações Públicas – que constituem aspetos-chave para o sucesso das reformas a implementar.
53. No caso do SNC-AP antecipa-se uma implementação faseada, eventualmente considerando entidades piloto e objetivos para cada fase. A aprovação de legislação relevante tem aqui um papel crucial na conferência de autoridade formal às reformas, bem como na definição dos horizontes temporais para os objetivos a alcançar. Adicionalmente no que diz respeito à transição para o novo sistema contabilístico,

serão estabelecidas instruções para a sua adoção pela primeira vez em sede do diploma de aprovação do SNC-AP²⁰.

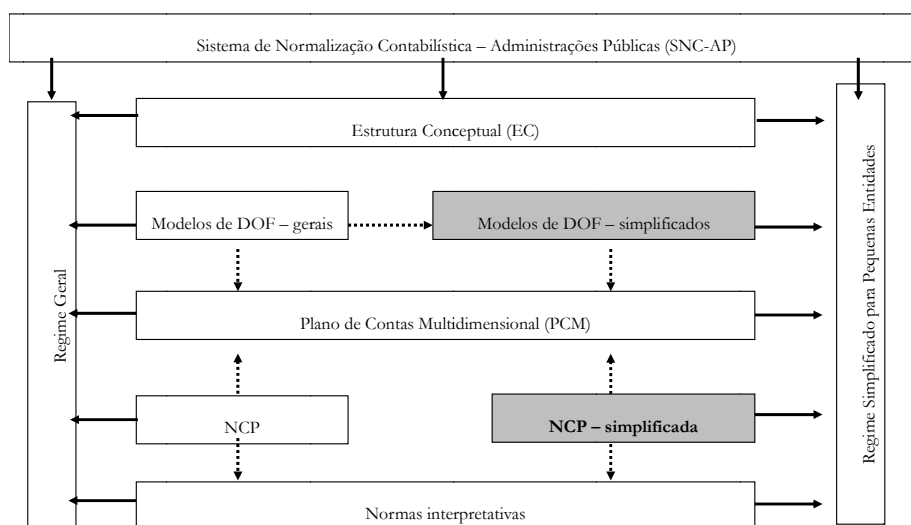
54. O documento da Comissão Europeia acima referido chama a atenção para fatores suscetíveis de influenciar a natureza e velocidade das reformas e que deverão ser atendidos:
- Ambiente político e de desenvolvimento económico, designadamente afetando a vontade e compromisso político – em Portugal atualmente favorável ao impulso de reformas como o SNC-AP.
 - Âmbito da reforma (só contabilidade ou gestão financeira pública) – com o SNC-AP pretende-se, num contexto mais alargado, reformar a gestão financeira pública (compreendendo as áreas administrativa, orçamental e financeira das Administrações Públicas).
 - Processo de implementação (“*Top Down*” ou “*Bottom Up*”) – a tradição centralizadora das reformas em Portugal leva a definir um SNC-AP único para todas as Administrações Públicas, com vista a alcançar um sistema integrado que conduza, no futuro, à preparação das contas consolidadas para o Estado *lato sensus*.
 - Bases contabilísticas e Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC) já utilizadas e integralidade da informação – dada a existência do POCP (e Planos sectoriais) desde 1997 e a sua extensão recente aos serviços integrados da Administração Central, pode dizer-se que a maior parte das Administrações Públicas está já familiarizada com a contabilidade financeiro-patrimonial na base de acréscimo (ativos e passivos, gastos e rendimentos), assim como algumas estão já familiarizadas com a contabilidade de gestão, o que constitui um fator favorável ao sucesso da implementação do SNC-AP. Problemas a ultrapassar poderão estar associados à falta de integração da informação, o que tem vindo também a ser colmatado com os sistemas de informação locais e centrais.
 - Mudanças na base contabilística usada no orçamento, designadamente para passar a assentar na base do acréscimo – o novo SNC-AP pretende criar as condições para que, no futuro, se possam preparar orçamentos em base de acréscimo, nomeadamente com a exigência e instruções, para todas as Administrações Públicas, de preparação de demonstrações financeiras previsionais.
 - Capacidade e competências técnicas das pessoas – no sentido de assegurar a melhor implementação do SNC-AP algum investimento será necessário no sentido de assegurar o reforço das competências técnicas (incluindo um profissional habilitado responsável pela contabilidade) e abrangendo todos os níveis hierárquicos.
55. A fim de reforçar a credibilidade da informação produzida e reportada, poderá ser considerada a necessidade da emissão de uma opinião independente sobre as DOF.

Elementos estruturantes

²⁰ Todavia, uma importante referência a ter em conta poderá ser a IPSAS *First-time adoption of IPSASs*, se entretanto vier a ser desenvolvida pelo IPSASB, conforme projeto apresentado em junho de 2011.

56. Os elementos estruturantes do SNC-AP, que devem constar do diploma legal de aprovação, devem incluir, entre outros:
- **Objeto** (contabilidade e relato orçamental, financeiro e de gestão) e **elementos principais do sistema** (estrutura conceptual, normas, plano de contas e demonstrações orçamentais e financeiras).
 - **Base contabilística**, que será de caixa modificada para a Contabilidade Orçamental, e de acréscimo completo para a Contabilidade Financeira (atualmente designada de Contabilidade Patrimonial) e para a Contabilidade de Gestão (atualmente designada de Contabilidade Analítica ou de Custos).
 - **Estrutura Conceptual** que, proporcionando um enquadramento básico para todo o normativo: estabeleça conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das Demonstrações Orçamentais e Financeiras (DOF); ajude os preparadores das DOF na aplicação das normas contabilísticas e no tratamento de assuntos nelas não contemplados; e ajude os utilizadores na interpretação da informação contida nas DOF.
 - **Um Regime Geral e um Regime Simplificado**, com a definição do âmbito de aplicação de cada um; o regime simplificado funcionará também com Contabilidade Financeira em regime de acréscimo completo e com uso da digrafia.
 - **Normas Contabilísticas e de Relato Orçamental e Financeiro (NCP)** relativas à apresentação da informação, à posição financeira e ao desempenho económico-financeiro, à consolidação de contas e a outros assuntos relevantes.
 - **Normas Interpretativas**, se necessárias, para esclarecer e completar algum assunto das NCP.
 - **Plano de Contas Multidimensional**, a ser usado na Contabilidade Financeira, na Contabilidade Orçamental e na Contabilidade de Gestão, contribuindo para um maior rigor nos registos e também para um melhor apuramento dos valores das contas individuais, consolidadas e dos agregados das Contas Nacionais.
 - **Modelos de DOF**, designadamente demonstrações orçamentais em base de caixa modificada, demonstrações financeiras em base de acréscimo e notas.
57. Com base no acima referido, o SNC-AP pode ser estruturado como se apresenta na Figura 1.

Figura 1 – Estrutura geral proposta para o SNC-AP



Legenda: NCP – Normas Contabilísticas e de Relato Orçamental e Financeiro; DOF – Demonstrações Orçamentais e Financeiras.

Estrutura Conceptual

58. O novo SNC-AP deverá conter como elemento estruturante uma Estrutura Conceptual. Como referências para a sua elaboração deverão ser tidos em consideração, particularmente, o projeto do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB)²¹, bem como os referenciais francês²² e espanhol²³, sem prejuízo de a própria estrutura conceptual do Sistema de Normalização Contabilística do sector empresarial se poder vir a mostrar uma referência também válida.

59. Os elementos a incluir na Estrutura Conceptual devem passar pelos seguintes:

- **Autoridade e validade** da Estrutura Conceptual face às normas.
- **Conceito de entidade que relata**, passando necessariamente pela definição da entidade “Estado”. Esta entidade deverá preparar DOF individuais e consolidadas, cabendo à DGO essa função²⁴.
- **Regimes de contabilidade**, definindo critérios que permitam conduzir à definição de um regime de contabilidade e relato orçamental e financeiro simplificado para algumas entidades²⁵. Este regime simplificado deve contemplar, além de um subsistema de contabilidade e relato orçamental em base de caixa, um subsistema de contabilidade e relato financeiro em base de acréscimo. Sem prejuízo da pouca materialidade que os organismos/entidades a aplicarem este regime poderão

²¹ Disponível em <http://www.ifac.org/public-sector/publications-resources>.

²² Ministère de L’Economie et des Finances (2013), *Central Government Accounting Standards – France*.

²³ Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el *Plan General de Contabilidad Pública*.

²⁴ Nos termos do artigo 2.º, n.º 2, alínea j) do Decreto-Lei n.º 191/2012, de 23 de agosto, uma das atribuições da DGO consiste em superintender na elaboração e divulgação de normas de contabilização de receitas e despesas públicas e colaborar na definição de regras e procedimentos necessários à elaboração das demonstrações financeiras do Estado, de acordo com o modelo conceptual definido pela Comissão de Normalização Contabilística.

²⁵ Para isto pode ser particularmente útil o *Study 8 – The Government Financial Reporting Entity* (de julho de 1996) do IFAC-PSC.

representar no todo das Administrações Públicas, entende-se que uma contabilidade financeira em base de acréscimo é importante em todas as entidades, no sentido de promover um relato orçamental e financeiro integrado, mais informativo e transparente.

- **Objetivos e utilizadores da informação das DOF** do SNC-AP, com referências particulares a decisores (políticos representantes dos cidadãos e gestores), cidadãos e órgãos de controlo e supervisão (e.g. Assembleia da República e Tribunal de Contas). Devem ser também atendidas as necessidades de informação das autoridades estatísticas nacionais (e.g. INE, Banco de Portugal) enquanto entidades de relato para o EUROSTAT e, como tal, utilizadores fundamentais da informação das Contas Públicas.
- **Características qualitativas da informação orçamental, financeira e de gestão** relatada, com referências explícitas à aplicação do princípio do primado da substância sobre a forma, bem como ao conceito de controlo, distinguindo os conceitos de propriedade legal e propriedade económica (distinção particularmente importante em sede de reconhecimento dos bens de domínio público).

60. Neste ponto serão ainda atendidos os princípios orçamentais em articulação com a (nova) Lei de Enquadramento Orçamental.

- **Conceitos** de ativo e passivo (corrente e não corrente), bens de domínio público e de domínio privado, património líquido (*equity*), gastos e rendimentos, e conceitos orçamentais (receitas e despesas, cabimentos, compromissos, liquidações e outros).
- **Critérios de reconhecimento e mensuração** dos elementos das demonstrações orçamentais e financeiras.

Normas Contabilísticas e de Relato Orçamental e Financeiro das Administrações Públicas (NCP)

61. Tal como para a Estrutura Conceptual, serão tidas em consideração as IPSAS do IPSASB²⁶, bem como outros normativos de outros países e ainda o SNC empresarial em vigor em Portugal.
62. Na proposta das NCP dar-se-á especial atenção aos pronunciamentos no seio da UE sobre o assunto, e também ao conteúdo do já mencionado relatório de 6 de março da

²⁶ Designadamente o *Handbook of Public Sector Accounting Pronouncements 2013* – Vols. I e II, disponível em <http://www.ifac.org/publications-resources/2012-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.

Comissão Europeia, que indica o grau de adaptação das IPSAS no processo da sua adoção pelos Estados Membros da UE, conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 – IPSAS sugeridas pela Comissão Europeia

Normas que podem ser adotadas com adaptações menores ou sem adaptação	Normas que precisam ser adaptadas ou que precisam de análise cuidada	Normas que precisam de ser emendadas antes da sua implementação
IPSAS 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras	IPSAS 7 – Investimentos em Associadas	IPSAS 6 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas
IPSAS 2 - Demonstração de Fluxos de Caixa	IPSAS 8 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos	IPSAS 28 – Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 3 – Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros	IPSAS 13 – Locações	IPSAS 29 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 4 – Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio	IPSAS 17 – Ativos Fixos Tangíveis	IPSAS 30 - Instrumentos Financeiros: Divulgação
IPSAS 5 - Custos de Empréstimos Obtidos	IPSAS 18 - Relato por Segmentos	
IPSAS 9 – Rédito de Transações com Troca	IPSAS 20 – Divulgações de Partes Relacionadas	
IPSAS 10 – Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias	IPSAS 21 – Imparidade de Ativos Não Geradores de Caixa	
IPSAS 11 - Contratos de Construção	IPSAS 22 – Divulgação de Informação Financeira sobre o Sector da Administração Pública	
IPSAS 12 – Inventários	IPSAS 23 – Rédito de Transações sem Troca (Impostos e Transferências)	
IPSAS 14 – Acontecimentos Após a Data de Relato	IPSAS 24 - Apresentação da informação Orçamental em Demonstrações Financeiras	
IPSAS 16 – Propriedades de Investimento	IPSAS 25 – Benefícios de empregados	
IPSAS 19 – Provisões, Passivos contingentes e Ativos contingentes	IPSAS 26 – Imparidades de Ativos Geradores de Caixa	
IPSAS 27 - Agricultura	IPSAS 31 – Ativos Intangíveis	
IPSAS 32 – Acordos de Concessão de Serviços: Concedente		

Fonte: Comissão Europeia (2013, pp.125-126, ver nota 9).

63. No caso particular do normativo a desenvolver para Portugal, entende-se, pela importância para efeitos da gestão das entidades públicas, que deverá considerar-se uma norma sobre a estrutura e conteúdo do Relatório de Gestão (para a qual parece ser de particular interesse o *Recommended Practice Guidance (RPG) 2*, emitido em julho de 2013 e também a norma da INTOSAI²⁷ sobre a mesma matéria), bem como uma norma sobre a Contabilidade de Gestão (para a qual parece ser importante considerar como referência o *Study 12 – Perspectives on Cost Accounting for Governments* (setembro 2000) do IFAC-PSC).
64. Considerando a existência de entidades públicas de reduzida estrutura e dimensão, entendeu-se também apropriado introduzir uma norma consagrando um **Regime Simplificado** que, à semelhança da NCRF-PE do SNC, resuma os aspetos das normas do regime geral que sejam considerados mais relevantes para aplicar a este tipo de entidades.
65. Nas normas sobre os ativos fixos tangíveis, intangíveis e propriedades de investimento, deverá ser dada especial atenção aos Bens de Domínio Público que, de acordo com o seu caráter e uso, sejam passíveis de se enquadrar nas mesmas. Ainda neste âmbito, os designados “bens do património histórico, artístico e cultural” (*heritage assets*) beneficiarão de um enquadramento específico de reconhecimento, mensuração e divulgação.
66. No reconhecimento e mensuração dos ativos fixos tangíveis, deve ter-se em consideração a articulação com o normativo CIBE – Cadastro e Inventários dos Bens do Estado, que define critérios de mensuração, depreciação e amortização. Deve ser equacionada a hipótese do CIBE vir a ser revisto na sequência da aprovação do SNC-AP.
67. O conteúdo das normas deve limitar, sempre que possível, os tratamentos alternativos de reconhecimento, mensuração e divulgação das transações, preconizando um único caminho a ser seguido pelas entidades que as aplicam.
68. O Quadro 3 apresenta a proposta de normas a considerar no SNC-AP, bem como as respetivas IPSAS de referência.

Quadro 3 – Normas a incluir no SNC-AP

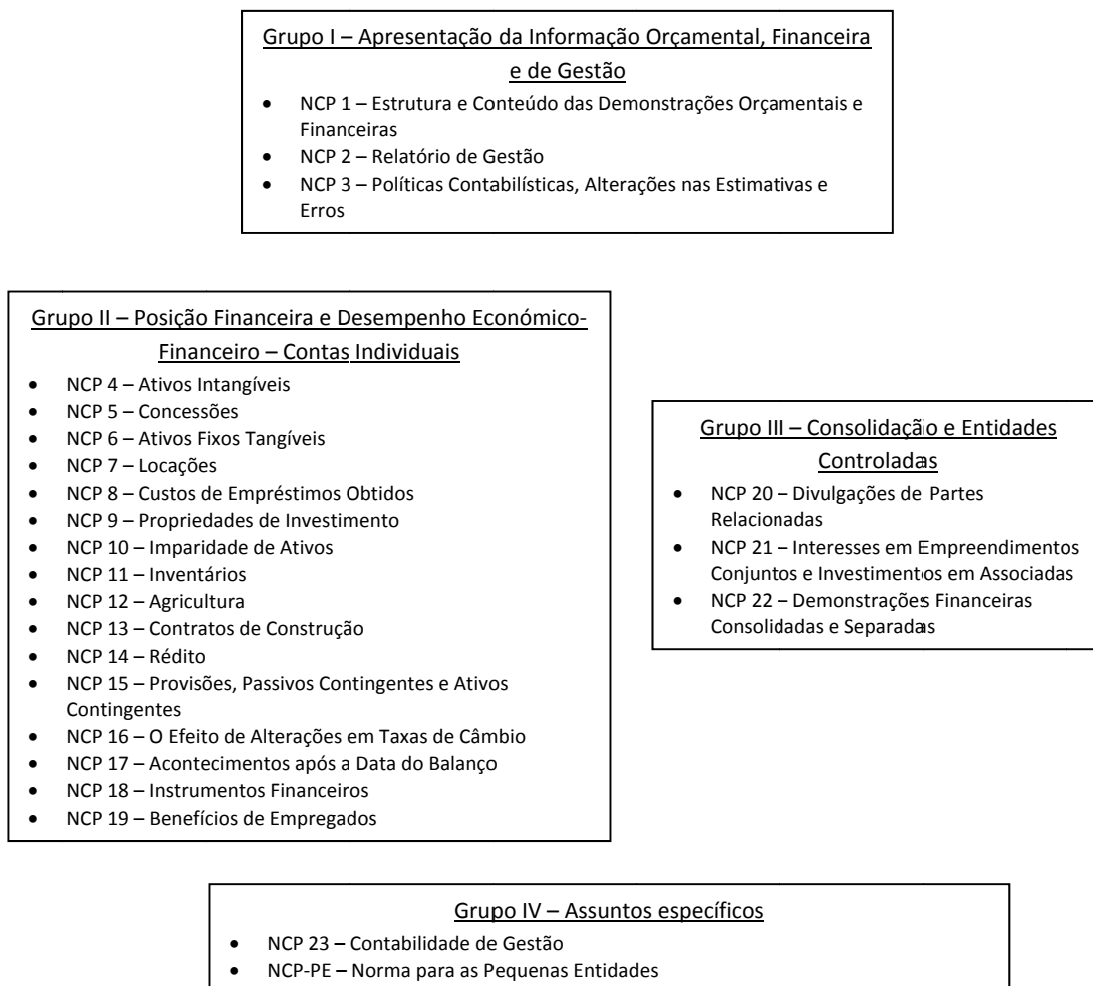
Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sector Público	IPSAS
NCP 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Orçamentais e Financeiras	IPSAS 1 IPSAS 2 IPSAS 24
NCP 2 – Relatório de Gestão	-----
NCP 3 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas e Erros	IPSAS 3
NCP 4 – Ativos Intangíveis	IPSAS 31
NCP 5 – Concessões	IPSAS 32
NCP 6 – Ativos Fixos Tangíveis	IPSAS 17
NCP 7 – Locações	IPSAS 13
NCP 8 – Custos de Empréstimos Obtidos	IPSAS 5
NCP 9 – Propriedades de Investimento	IPSAS 16
NCP 10 – Imparidade de Ativos	IPSAS 21

²⁷ *Management Discussion and Analysis of Financial, Performance and Other Information*, de outubro de 2001.

Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sector Público	IPSAS
	IPSAS 26
NCP 11 – Inventários	IPSAS 12
NCP 12 – Agricultura	IPSAS 27
NCP 13 – Contratos de Construção	IPSAS 11
NCP 14 – Rédito	IPSAS 9 IPSAS 23
NCP 15 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NCP 16 – O Efeito de Alterações em Taxas de Câmbio	IPSAS 4
NCP 17 – Acontecimentos após a data do Balanço	IPSAS 14
NCP 18 – Instrumentos Financeiros	IPSAS 28 IPSAS 29 IPSAS 30
NCP 19 – Benefícios de Empregados	IPSAS 25
NCP 20 – Divulgações de Partes Relacionadas	IPSAS 20
NCP 21 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas	IPSAS 7 IPSAS 8
NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas	IPSAS 6 IPSAS 22
NCP 23 – Contabilidade de Gestão	-----
NCP-PE – Norma para as Pequenas Entidades	-----

69. Como se observa, as *IPSAS 10 — Relato Financeiro em Economia Hiperinflacionárias* e a *IPSAS 18 — Relato por Segmentos*, não foram consideradas relevantes no contexto atual. Em contrapartida, conforme referido anteriormente, foram consideradas três normas adicionais não contempladas nas IPSAS. Entende-se ainda que algumas IPSAS poderão, pela sua complementaridade, ser integradas numa única NCP, conforme se evidencia no quadro acima.
70. Numa perspetiva sistémica e tal como proposto no documento de trabalho que acompanha o relatório da Comissão Europeia (p. 39), as NCP do SNC-AP podem ser agrupadas conforme se apresenta na Figura 2.

Figura 2 – Sistematização das NCP de acordo com o seu âmbito principal



Plano de Contas Multidimensional

71. O plano de contas é um elemento essencial da gestão financeira pública, pois assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente.
72. Atualmente, dado o desenvolvimento dos sistemas de informação contabilísticos, os planos de contas públicos já se encontram estruturados por segmentos que representam várias dimensões de análise (natureza, organizacional, atividades, fontes de financiamento e classificação funcional).
73. Alguns autores²⁸ sugerem que é através do sistema de contabilidade e relato que se captura, classifica, regista e comunica informação comparável, fiável e relevante pelo menos para os seguintes propósitos: i) contabilidade e relato orçamental, incluindo o

²⁸ Cooper e Pattanayak (2011).

- relato da execução face às estimativas constantes no orçamento; ii) preparação de demonstrações financeiras de finalidades gerais; e iii) relato estatístico.
74. Neste sentido, o futuro SNC-AP deverá integrar num único plano de contas os classificadores orçamentais e contabilísticos, sem prejuízo de o Orçamento e a Contabilidade assentarem, numa primeira fase, em bases diferentes: a de caixa modificada para o primeiro e a do acréscimo para a segunda.
 75. A classificação orçamental estabelece o modo como as receitas, despesas e os itens relacionados com ativos e passivos financeiros (receita e despesa não efetiva) são categorizados e apresentados no orçamento. Num sistema de orçamento em base de caixa, os classificadores orçamentais não preveem informação sobre a posição em termos de ativos e passivos.
 76. Conforme referem alguns autores²⁹, um Plano de Contas incorpora os classificadores orçamentais. Tal significa que, para além de todas as contas associadas aos classificadores orçamentais (e.g., fonte de financiamento, classificação orgânica, funcional, económica e programática), um Plano de Contas deve conter contas necessárias para efeitos de contabilidade e relato. Por exemplo, deverão existir contas para ativos e passivos que não são necessárias num sistema de orçamento em base de caixa.
 77. Nesse sentido, o SNC-AP consagra na normalização contabilística pública o conceito de **Plano de Contas Multidimensional (PCM)**, cuja característica consiste em, a partir do mesmo, ser obtida informação vertida em relatórios em base de acréscimo e em base de caixa.
 78. O PCM do SNC-AP apresentará as contas e códigos para classificar, contabilizar e relatar todas as transações e acontecimentos que satisfaçam as exigências de reconhecimento, mensuração e de divulgação da atividade das Administrações Públicas, nas mais variadas vertentes legais, orçamentais, contabilísticas e estatísticas.
 79. Como princípio geral, no modelo de PCM deverá privilegiar-se a integração dos classificadores orçamentais com a classificação contabilística, devendo tal integração ser suportada pela classe de contas relativa ao orçamento, que deverá continuar a ser a “Classe 0” integrando todas as fases da receita e da despesa.
 80. O desenho do PCM deve visar os seguintes seis objetivos³⁰:
 1. Controlo e gestão orçamental – contempla todas as fases desde a aprovação do orçamento até à prestação de contas individuais e consolidadas, incluindo os mecanismos de controlo orçamental.
 2. *Accountability* – identifica a entidade contabilística que gere os recursos públicos e que é responsável pela apresentação do relato financeiro e de desempenho. Inclui ainda quem autoriza as etapas de realização da despesa;
 3. Planeamento e gestão financeira – inclui a gestão de tesouraria, ativos e passivos, bem como o grau de agregação para monitorização;

²⁹ Khan e Mayes (2009).

³⁰ Adaptado de Cooper e Pattanayak (2011).

4. Gestão de informação – diferentes formatos de apresentação da informação financeira, em função do nível hierárquico da entidade contabilística (maior agregação no nível mais alto; maior detalhe no nível mais baixo);
 5. Relato financeiro de finalidades gerais – abrange a apresentação de demonstrações orçamentais e financeiras e relatórios de gestão de acordo com o SNC-AP;
 6. Relato estatístico – integralmente compatível com o SEC95/SEC2010 e com a classificação funcional; é desejável que a classificação económica prevista no PCM seja compatível com as classificações estatísticas.
81. Para o efeito, no desenho do PCM devem ser respeitados os seguintes princípios³¹:
- **Plenitude** – O plano de contas deve ser suficientemente abrangente de modo a capturar toda a informação orçamental e contabilística.
 - **Segmentação** – Os segmentos e subsegmentos do PCM devem ser concebidos de modo a responder às necessidades de informação dos diversos níveis hierárquicos e dos diferentes destinatários (e.g., parlamento, governo, órgãos de controlo, imprensa, cidadãos).
 - **Exclusão mútua** – Os segmentos do plano de contas e os seus atributos devem ser definidos de modo a não gerar sobreposições. Tal significa que a mesma informação não deve ser obtida a partir de dois segmentos diferentes, para evitar redundâncias. Quando existem múltiplas classificações devem ser potenciadas as relações entre essas multiplicações. Por exemplo, as necessidades de informação para efeitos de Contas Nacionais poderão ser satisfeitas através da classificação por natureza das operações.
 - **Consistência interna** – Dentro dos segmentos podem haver hierarquias, devendo no desenho das mesmas adotar-se uma estrutura lógica e de fácil compreensão pelo utilizador.
 - **Estrutura unificada** – Tal significa que as entidades devem ter flexibilidade para ajustarem o plano de contas às suas necessidades específicas, não devendo colidir com as necessidades de informação consistente e comparável de outros utilizadores num nível hierárquico superior.
 - **Adaptabilidade** – O PCM deve ser flexível e acomodar possibilidades de alterações e desenvolvimentos futuros, sendo crítico, para este efeito, um correto planeamento das necessidades atuais.
 - **Base contabilística** – No decurso da conceção do SNC-AP e da revisão da Lei de Enquadramento Orçamental deverá ser definida a base contabilística do orçamento (podendo ser caixa modificada ou acréscimo). Qualquer que seja a opção tomada terá sempre impacto na estruturação do PCM, na medida em que a contabilidade financeira será em base de acréscimo.

³¹ Adaptado de Cooper e Pattanayak (2011). Estes autores adotam um conceito abrangente de plano de contas, englobando os classificadores orçamentais (*budget classification*) e o plano de contas em sentido estrito (as atuais classes de contas patrimoniais existentes ao nível da normalização contabilística). Citam o exemplo francês em que foi criada uma codificação abrangente – designada *nomenclature budgétaire et comptable* – que é utilizada na contabilidade orçamental, processada em base de caixa (a execução do orçamento é feita em relação à execução financeira e aos compromissos assumidos) e na contabilidade financeira, esta processada em base de acréscimo.

82. Dado que a Contabilidade Pública é a principal fonte de informação financeira das Administrações Públicas para as estatísticas macroeconómicas no âmbito das Contas Nacionais, na conceção do PCM serão atendidas as necessidades de informação destas últimas, incluindo as do relato financeiro no âmbito do Procedimento dos Défices Excessivos.
83. Em síntese, o PCM a incluir no novo SNC-AP deverá ter em conta ainda os seguintes aspetos:
- Ter uma estrutura o mais semelhante possível com o plano de contas do SNC, de forma a facilitar a consolidação de contas, incluindo porém uma Classe 0, para o registo e controlo integral das operações de execução do orçamento.
 - Na Classe 0 considerar-se-á também e necessariamente contas de controlo e de ordem, para refletir os riscos orçamentais, sem prejuízo da sua referência em sede de Anexo às contas.
 - Contemplar contas para operações específicas das Administrações Públicas (e.g., bens do domínio público, transferências).
 - Prever níveis específicos de desagregação para fazer face a necessidades sectoriais (e.g., sectores da saúde, educação, autarquias locais ou segurança social), garantindo porém homogeneidade das contas do PCM.
 - Ao contrário do POCP e planos sectoriais atualmente vigentes, não deverá existir uma conta com as características da conta 25 – *Devedores e credores pela execução do Orçamento*, relativa à execução orçamental em base de caixa, conduzindo a uma simplificação da escrituração contabilística e proporcionando uma leitura mais direta dos saldos das contas. Todas as fases da execução do orçamento deverão assim ser consideradas na Classe 0, que deverá contemplar também contas suscetíveis de assegurar a gestão e controlo de tesouraria exigidos pela Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso.
 - Especial atenção deverá ser atribuída à estruturação de uma classe de contas para “Fundos Próprios”, “Património Líquido”, ou designação equivalente, para que, ao mesmo tempo que se asseguram condições necessárias à consolidação de contas com entidades do sector empresarial, não se reproduza o “Capital Próprio, Reservas e Resultados Transitados” do SNC. O Plano de Contas para as ESNL poderá constituir um contributo válido neste âmbito.

Demonstrações orçamentais e financeiras

84. O conjunto de demonstrações orçamentais e financeiras (DOF) do SNC-AP deve ter em consideração, tal como os restantes elementos do SNC-AP, outros normativos internacionais, e inclui as seguintes DOF:
- Demonstrações Orçamentais (base de caixa modificada)

- Controlo Orçamental – Receita (com todas as fases da execução, nomeadamente com liquidações das quais os valores que falta receber, com ligação ao Balanço)
 - Controlo Orçamental – Despesa (com todas as fases da execução, nomeadamente com compromissos dos quais os valores de contas a pagar, com ligação ao Balanço)
 - Mapa de Fluxos de Caixa – apesar de alguma informação duplicada com a Demonstração de Fluxos de Caixa (DFC), há aqui informação fundamental para a gestão orçamental no exercício, nomeadamente informação das Operações de Tesouraria e saldos da gerência anterior e para a gerência seguinte
 - Demonstrações Financeiras (base de acréscimo)
 - Balanço
 - Demonstração dos Resultados por naturezas
 - Demonstração dos Resultados por funções (o modelo que consta no normativo para as ESNL poderá ter aqui um bom referencial)
 - Demonstração das Variações no Património Líquido/Fundos Próprios
 - Demonstração de Fluxos de Caixa – DFC (por atividades, mas sem a compensação permitida pelo SNC)
 - Anexo, como parte integrante das DOF. No sentido de ser o mais pedagógico possível, o Anexo deve indicar modelos e conteúdos de eventuais mapas complementares (e.g. operações de tesouraria, contas de ordem, bens de domínios público não capitalizados, ativos não correntes e amortizações e depreciações, CMVMC, Resultados Financeiros, etc.).
85. As demonstrações financeiras e orçamentais devem ser de leitura simples, pelo que deve ser assegurado um balanceamento entre a informação apresentada para mostrar a imagem verdadeira e apropriada da situação orçamental e financeira da entidade, e um formato relativamente sintético. Assim, no que concerne às demonstrações financeiras, estas devem apresentar valores líquidos, sendo a informação complementada pelas notas do Anexo. Para facilitar a elaboração, deve assegurar-se ligação entre as contas do PCM e as linhas e colunas de informação das DOF.
86. Complementarmente às DOF, as entidades terão que preparar um Relatório de Gestão (a incluir uma análise às DOF, bem como informação e indicadores de desempenho e da contabilidade e controlo de gestão; deverá ser considerada uma eventual organização por áreas – e.g. investimentos, tesouraria, financiamento, entre outras).

Alterações do SNC-AP face aos normativos vigentes

87. Numa perspetiva comparativa apresentam-se no Quadro 4 os principais elementos diferenciadores entre o novo SNC-AP e os atuais normativos da Contabilidade Pública em vigor.

Quadro 4 – Principais elementos diferenciadores do SNC-AP face ao POCP e Planos Sectoriais

Elementos	Proposta de SNC-AP	Normativo atual
ESTRUTURA CONCEPTUAL	Contempla uma estrutura conceptual.	Não existe, embora constem alguns conceitos, princípios orçamentais e princípios contabilísticos, integrados nos diversos normativos.
PLANO DE CONTAS	Previsão de um Plano de Contas Multidimensional (PCM), admitindo uma só classificação das operações por natureza, a ser usada para efeitos orçamentais e financeiros.	Plano contemplando contas de operações orçamentais (Classe 0 e conta 25), contas de Balanço e contas de Demonstração dos Resultados (Classes 1 à 8), em paralelo com outras classificações orçamentais.
CONTABILIDADE ORÇAMENTAL	Totalmente autonomizada ao nível da Classe 0.	Classe 0 e Conta 25 para a execução dos fluxos financeiros associados ao orçamento, fazendo a ligação com a contabilidade financeira.
PLANOS SECTORIAIS	Um único referencial para todos os sectores da Administração Pública.	Planos sectoriais para as autarquias, saúde, educação e segurança social, para além do próprio POCP.
DEMONSTRAÇÕES ORÇAMENTAIS E FINANCEIRAS	Na demonstração de execução orçamental da despesa serão identificados de modo autónomo os compromissos que já constituem contas a pagar. Poderá vir a ser elaborada uma demonstração de resultados por funções e uma demonstração das variações no Património Líquido. Todas as entidades vão preparar DOF. Passa a haver uma DFC na ótica financeira.	O mapa de execução orçamental da despesa contempla todos os compromissos, não destacando os que consistem em contas a pagar. No regime simplificado não há demonstrações financeiras. A DFC no atual normativo é apenas na perspetiva orçamental.
RELATÓRIO DE GESTÃO	Será desenvolvida uma norma com os requisitos mínimos para a preparação do Relatório de Gestão, tendo por referência as boas práticas internacionais.	Não se encontra institucionalizado um normativo global orientador da preparação do Relatório de Gestão.
PATRIMÓNIO ARTÍSTICO, HISTÓRICO E CULTURAL	Desenvolvimento de orientações específicas nas normas aplicáveis a este tipo de ativos (<i>heritage assets</i>).	Existem regras de valorimetria e reconhecimento, dispersas entre o POCP, Planos Sectoriais e CIBE.
ENTIDADE CONTABILÍSTICA ESTADO	Institucionalização do Estado como entidade autónoma que relata e definição do respetivo âmbito contabilístico (ativos, passivos, rendimentos, gastos, receitas e despesas, respetivos recebimentos e pagamentos, aplicáveis).	Não está prevista a institucionalização do Estado como entidade que relata.

Bibliografia

Cooper e Pattanayak (2011), “Chart of accounts: a critical element of the public Financial Management Framework”, International Monetary Fund.

Diamond, J. (2002), “Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required?”, *IMF Working Paper*, International Monetary Fund.

Jacobs, D., J. Héris e D. Bouley (2009), “Budget Classification”, International Monetary Fund.

Khan, A. e S. Mayes (2009), “Transition to Accrual Accounting”, International Monetary Fund.