

DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS DO ESTADO

CONSOLIDATED STATEMENTS OF THE STATE

Pedro Soutelinho Correia Ribeiro¹

Resumo

O presente estudo tem por objetivo avaliar a Norma de Contabilidade Pública 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas, e também a Norma de Contabilidade Pública 26 – Contabilidade e Relato Orçamental como referencial para a preparação e elaboração das demonstrações financeiras consolidadas e as demonstrações orçamentais consolidadas da entidade única Estado, como entidade que agrega contabilisticamente em regime de acréscimo, e em regime de base de caixa, todas as entidades que integram o setor das administrações públicas e as entidades públicas reclassificadas, conforme estabelece o artigo 2º da Lei de Enquadramento Orçamental aprovado pela Lei nº 151/2015. Pretende também avaliar a correspondência entre os agregados estabelecidos em sede das demonstrações consolidadas do Estado (como entidade única soberana) em sede do SNC-AP e os agregados estabelecidos em sede do SEC 2015 para o setor público e para as administrações públicas.

PALAVRAS-CHAVE: Administrações públicas, NCP 22, NCP 26, consolidação, SEC 2010.

Abstract

The present study aims at evaluating the Public Accountancy Norm 22 – Consolidated Financial Demonstrations, and also the Public Accountancy Norm 26 – Accounting and Budget Reporting, as a reference for the preparation and carrying out of the consolidated financial statements and consolidated budget statements of the unique State Entity, as being the entity which gathers in terms of accountancy in regards to the accrual accounting basis and the accounting cash basis respectively, as well as the reclassified Public entities as in accordance with the article n. 2º of the Budget Regulatory Framework Measure as approved by the N°151/2015 Law. Also intends to evaluate the correspondence between aggregates established in headquarters of state consolidated statements (as sovereign single entity) in the headquarters of SNC-AP and aggregates established in 2015 SEC headquarters for the public sector and public administrations.

KEY WORDS: Public Administrations; NCP 22, NCP 26, consolidation, SEC 2010.

1. INTRODUÇÃO

A Lei nº 151/2013 de 11 de setembro aprovou a nova lei de enquadramento orçamental (Finanças, Lei nº 151/2015, 2015). Foi um passo fundamental para a preparação de demonstrações financeiras consolidadas do Estado como entidade única.

¹ pedroscribeiro@gmail.com, Universidade Lusófona de Tecnologias e Humanidades.

Esta lei estabelece no art. 62º o princípio geral de que o Estado deve preparar uma contabilidade orçamental (para todas as suas receitas e despesas) uma contabilidade financeira (para todos os seus ativos, passivos, rendimentos e gastos) e deve preparar demonstrações financeiras individuais e consolidadas que proporcionem uma imagem verdadeira e apropriada da execução orçamental, da posição financeira, das alterações na posição financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa.

O art. 63º da LEO estabelece o sistema contabilístico do Estado e das demais entidades públicas. Considera que, o sistema contabilístico do Estado e das demais entidades públicas estrutura a informação orçamental e financeira de modo a inscrever, classificar e registar os elementos das demonstrações orçamentais e financeiras. Estabelece ainda que o sistema contabilístico compreende uma contabilidade orçamental, uma contabilidade financeira e uma contabilidade de gestão, nos termos da normalização contabilística em vigor. A contabilidade financeira regista as operações que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa. A contabilidade orçamental proporciona um registo da execução do orçamento e de eventuais alterações.

É neste contexto de uma lei de valor reforçado que é a LEO, que é aprovado o SNC-AP Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas através do Decreto-Lei nº 192/2015 de 11 de setembro (Finanças, Decreto-Lei nº 192/2015, 2015). Este diploma criou o sistema de normalização contabilística que integra a estrutura concetual da informação financeira pública, as normas de contabilidade pública, e o plano de contas multidimensional. Aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social, e às entidades públicas reclassificadas².

Do conjunto de normas de contabilidade pública que integra o SNC-AP, fazem parte a NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas e a NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental e que constituem as referências normativas em matéria de consolidação financeira e orçamental.

Este estudo avaliará em que medida, a NCP 22 e a NCP 26 são apropriadas à elaboração de contas consolidadas da entidade única Estado como entidade soberana máxima e a sua correspondência em sede do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais da União Europeia aprovado pelo Regulamento Nº 549/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho em 21 de maio.

2. O «ESTADO» COMO ENTIDADE ÚNICA SOBERANA

A LEO criou a Entidade Contabilística Estado (ECE) estabelecendo que esta é “*constituída pelo conjunto das operações contabilísticas da responsabilidade do Estado e integra, designadamente, as receitas gerais, as responsabilidades e os ativos do Estado*” (art. 3º n.2). Ora nos termos descritos por este artigo, as contas desta entidade não representarão ainda as contas consolidadas do Estado como entidade única, quer na perspetiva orçamental quer na perspetiva financeira. É no entanto um passo importante para o processo de preparação e elaboração das contas consolidadas do Estado português. Sem a criação da entidade contabilística este processo tem muito mais probabilidade de não ser bem-sucedido.

O art. 66º define Conta Geral do Estado (CGE) como o conjunto das contas relativas às entidades que integraram o perímetro do Orçamento do Estado, tal como definido no artigo 2.º, ou seja o setor das administrações públicas, constituído pelo subsetor da administração central, do subsetor da administração regional, do subsetor da administração local, do subsetor da segurança social e ainda pelas entidades públicas reclassificadas (conforme art. 2º nº 4). É nesta perspetiva

² No entanto o SNC-AP não é aplicável às empresas públicas reclassificadas com valores admitidos à negociação em mercado regulamentado, exceto quanto ao cumprimento dos requisitos legais relativos à contabilidade orçamental (art. 3º n. 3 do decreto-lei nº 192/2015 SNC-AP).

que a Conta Geral do Estado deve ser equacionada como representativa das contas da entidade única Estado, e como tal, representar a consolidação orçamental e financeira de todas as entidades que integram o perímetro do Orçamento de Estado.

As contas a que se refere este art. 66º compreendem um relatório, demonstrações orçamentais e financeiras e as notas às demonstrações orçamentais e financeiras³. No que diz respeito a estas demonstrações orçamentais e financeiras, o art. 66º n.3 estabelece que a sua preparação e elaboração deve adotar o sistema contabilístico que estiver em vigor para as administrações públicas, ou seja, o SNC-AP conforme estabelece o §1 do SNC-AP.

Esta determinação levanta um problema na medida em que o perímetro de entidades compreendido pelas administrações públicas inclui também as entidades públicas reclassificadas⁴ que aplicam o SNC. Ou seja, em sede da LEO, estão compreendidas entidades que aplicam o SNC-AP e entidades que aplicam o SNC.

Ora é a Norma de Contabilidade Pública 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas que prescreve os princípios para a apresentação e preparação das demonstrações financeiras consolidadas das entidades que controlam uma ou mais entidades.

No contexto desta norma, é definido o conceito de Grupo Público (§9) da seguinte forma: “Grupo Público consiste na entidade que controla e as suas entidades controladas. Um grupo público pode incluir entidades com objetivos sociais e outras com objetivos comerciais.”

Nos termos desta definição é possível considerar a entidade contabilística única «Estado» como grupo público como estabelece a NCP 22.

Já no contexto da consolidação orçamental, a NCP 26 usa a expressão «Entidade Consolidante» para se referir á entidade que tem a responsabilidade de preparar as demonstrações orçamentais consolidadas, e «Entidade Contabilística Estado» como ente soberano incluído na Administração Central.

3. A CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS NO SNC-AP

O art. 7º do SNC-AP relativo à consolidação de contas estabelece dois perímetros de consolidação: o perímetro de consolidação orçamental e o perímetro de consolidação financeira.

O perímetro de consolidação orçamental das administrações públicas (nos termos do art. 7º n.1) compreende os subperímetros da administração central, da segurança social, administração regional e as regiões autónomas.

Quanto ao perímetro de consolidação financeira, o art. 7º n. 4, estabelece que o mesmo integra as entidades compreendidas pelo perímetro orçamental, mais as entidades controladas pelas administrações públicas.

4. DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS DO ESTADO

Como se viu no ponto anterior, existem dois planos de consolidação: o plano orçamental e o plano financeiro.

O SNC-AP consagra na NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas, a perspetiva da consolidação financeira, e na NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental, a perspetiva da consolidação orçamental.

³ A Conta Geral do Estado é acompanhada dos mapas constantes do artigo 42.º e, bem assim, do acumulado da dívida consolidada do Estado e os encargos com juros que lhe estão associados (art. 67º LEO).

⁴ Entidades que, independentemente da sua natureza e forma, tenham sido incluídas em cada subsector no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais, na última lista das entidades que compõem o setor das administrações públicas divulgada até 30 de junho, pela autoridade estatística nacional (art.2º n.4 LEO).

4.1 Demonstrações Financeiras Consolidadas

A NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas é a norma que prescreve os princípios para a apresentação e preparação de demonstrações financeiras consolidadas de uma entidade que controla uma ou mais entidades e nestes termos é objeto de estudo tendo em atenção o âmbito da investigação.

4.1.1. Objetivo e Âmbito

A norma estabelece os requisitos contabilísticos para a preparação das demonstrações financeiras consolidadas. Estabelece no §4 que uma entidade que controla está obrigada a apresentar demonstrações financeiras consolidadas. No entanto a norma prevê exceções para os casos em que estiverem satisfeitas cumulativamente as seguintes condições:

- a) A entidade é totalmente controlada e as necessidades de informação dos utilizadores são satisfeitas pelas demonstrações financeiras consolidadas da entidade que controla e, no caso de uma entidade parcialmente controlada, todos os restantes proprietários, incluindo os que não têm direito de voto, foram informados, e não se opuseram, a que a entidade não apresente demonstrações financeiras consolidadas;
- b) Os instrumentos de dívida ou de capital próprio da entidade não são negociados num mercado público (uma bolsa de valores nacional ou estrangeira ou um mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);
- c) A entidade não depositou nem está em vias de depositar as suas demonstrações financeiras junto de uma comissão de valores mobiliários ou de outro organismo regulador com a finalidade de emitir qualquer categoria de instrumentos num mercado público; e
- d) A entidade que controla final ou qualquer entidade que controla intermédia elabora demonstrações financeiras consolidadas disponíveis para uso público que cumprem as NCP, em que as entidades controladas são consolidadas ou mensuradas ao justo valor através dos resultados de acordo com a presente Norma.

4.1.2. O Controlo como Elemento Base de Consolidação

O controlo é a base para a consolidação de contas (§2), sendo que se reconhece que uma entidade tem controlo sobre outra se, tiver cumulativamente (§12):

- a) Poder sobre a outra entidade;
- b) Exposição, ou direitos, aos benefícios decorrentes do seu envolvimento com a outra entidade; e
- c) A capacidade de exercer o seu poder sobre a outra entidade de modo a afetar a natureza e a quantia dos benefícios decorrentes do envolvimento com essa entidade.

Desta forma, não se verificando cumulativamente as 3 situações descritas, interesses que não representem controlo, não estão compreendidos pela consolidação sendo objeto de contabilização nos termos de outras NCP relevantes, nomeadamente a NCP 23 – Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos, NCP 24 – Acordos Conjuntos e NCP 18 – Instrumentos Financeiros.

Nos termos em que é definido controlo pela NCP 22, a entidade única «Estado» reconhecida como grupo público (NCP 22, §9) e de entidade contabilística Estado (LEO, §3, n. 2) poderá/deverá preparar demonstrações financeiras consolidadas, respeitando os procedimentos de con-

solidação determinados pela NCP 22 bem como utilizar políticas contabilísticas uniformes, para transações semelhantes e outros eventos em circunstâncias idênticas.

4.1.3. Método e Procedimentos de Consolidação

O método de consolidação financeira determinado pela NCP 22 é o da agregação. Os procedimentos subjacentes encontram-se estabelecidos no parágrafo 23 e nada obsta à sua utilização no setor das administrações públicas. No entanto, considerando que existem entidades públicas reclassificadas e entidades públicas não reclassificadas que podem seguir métodos de consolidação diferentes como o método de equivalência patrimonial, consolidação proporcional, é necessário garantir que todas as entidades abrangidas no perímetro de consolidação apresentem para efeitos de consolidação financeira na entidade única Estado, o mesmo método de consolidação, ou seja o método da agregação como definido na NCP 22.

4.1.4. Políticas Contabilísticas Uniformes

Do mesmo modo, todas as entidades que integram o perímetro de consolidação financeira, devem aplicar as mesmas políticas contabilísticas para transações e acontecimentos semelhantes, ou não sendo possível, devem ser feitos ajustamentos apropriados às demonstrações financeiras dessa entidade para efeitos de elaboração das demonstrações financeiras consolidadas de forma a assegurar a conformidade com as políticas contabilísticas da entidade única Estado.

4.1.5. Base Contabilística

A mensuração em sede de consolidação financeira é feita em base de acréscimo e que deve ser seguido por todas as entidades que integram o perímetro e que consolidam.

4.2. DEMONSTRAÇÕES ORÇAMENTAIS CONSOLIDADAS

A NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental regula a contabilidade orçamental, estabelecendo as regras e modelos das demonstrações orçamentais individuais, separadas e as consolidadas, bem como o perímetro de consolidação das entidades públicas.

Esta norma é fundamental na medida em que faz a ligação entre o orçamento de Estado e a sua execução permitindo aos diferentes utilizadores da informação, a comparação entre o previsto e o realizado através das demonstrações orçamentais.

A norma estabelece no parágrafo 3 que a “*Entidade Contabilística Estado é a representação contabilística das receitas, despesas, ativos, passivos, rendimentos e gastos que se referem ao Estado, enquanto ente soberano em que diferentes agentes atuam por sua conta e nome, e está incluída na Administração Central*”, e que “*Entidade consolidante é a entidade pública com a responsabilidade de preparar as demonstrações orçamentais consolidadas*.”

Tendo por referência estas definições da norma, a entidade única Estado como entidade máxima de soberania nacional, pode apropriadamente ser denominada de entidade consolidante (perspetiva orçamental).

4.2.1. Perímetro de Consolidação Orçamental

A NCP 26 estabelece o perímetro de consolidação orçamental no §22. Define que o perímetro de consolidação orçamental das administrações públicas compreende os subperímetros da Administração Central, Segurança Social, Administração Local e Regiões Autónomas.

Desta forma o perímetro de consolidação orçamental não tem por base o controlo como acontece com o perímetro de consolidação financeira, mas antes as entidades que integram cada um dos orçamentos:

- As entidades da Administração Central e da Segurança Social, que integram o Orçamento de Estado;
- As entidades da Região Autónoma da Madeira que integram o Orçamento da Região Autónoma da Madeira;
- As entidades da Região Autónoma dos Açores que integram o Orçamento da Região Autónoma dos Açores;
- As entidades da Administração Local que integram o Orçamento da Administração Local, sendo que este subperímetro, será composto pelo conjunto de entidades incluídas neste subsector nas últimas contas setoriais publicadas pela autoridade estatística nacional, em cumprimento do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais.

Assim, o perímetro de consolidação orçamental é diferente do perímetro de consolidação financeira. O perímetro de consolidação financeira integra para além do perímetro de consolidação orçamental, todas as entidades controladas pelas administrações públicas.

4.2.2. Base Contabilística

Para efeitos de consolidação orçamental, a NCP 26 estabelece que as demonstrações orçamentais devem ser preparadas na base contabilística de caixa modificada, e que deve ser seguido por todas as entidades que compõem o perímetro de consolidação orçamental.

Na perspetiva da entidade única Estado, tendo em consideração o objetivo da consolidação orçamental este é o regime contabilístico apropriado.

4.2.3. Método e Procedimentos de Consolidação

A norma estabelece no parágrafo 28 que as demonstrações orçamentais consolidadas são preparadas utilizando o método da simples agregação.

A consolidação orçamental deve respeitar a homogeneização temporal, de operações internas, e de estrutura (§§30 a 32), sem prejuízo das eliminações (§33) respeitantes às operações internas das entidades que integram o perímetro de consolidação orçamental.

5. DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS E O RELATO ESTATÍSTICO

O objetivo deste capítulo é avaliar em que medida as demonstrações consolidadas do Estado como entidade única soberana, estão em harmonia com o setor institucional das administrações públicas considerado no SEC 2010 aprovado pelo (Europeu, 2013).

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).

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. É ainda harmonizado com os conceitos e nomenclaturas em muitas outras organizações sociais e estatísticas económicas.

É, pois, importante conhecer as características do SEC 2010 de forma a avaliar a correspondência entre as contas consolidadas da entidade única Estado apuradas em sede de SNC-AP, e o agregado que em sede de SEC 2010 é identificado como representativo do Estado.

Entre outros aspetos é necessário avaliar o perímetro de entidades que integram o agregado, os requisitos de reconhecimento e sistema de mensuração.

5.1. PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DO SEC 2010

As principais características do sistema são:

- a) Unidades estatísticas e seus conjuntos;
- b) Fluxos e stocks;
- c) O sistema de contas e os agregados;
- d) O sistema de entradas-saídas.

5.1.1. Unidades Estatísticas e seus Conjuntos

O sistema SEC 2010 utiliza dois tipos de unidades e duas formas correspondentes de subdivisão da economia que são bastante diferentes e servem para fins analíticos distintos (§1.54 Reg. N° 549/2013 SEC 2010). Por um lado o agrupamento de unidades institucionais em setores com base nas suas funções, comportamento e objetivos principais, e por outro lado, o agrupamento das unidades de atividade económica a nível local (UAE locais) em ramos de atividade com base no seu tipo de atividade.

É necessário conhecer os setores institucionais de forma a avaliar a correspondência de perímetros dos diferentes agregados em sede de SEC 2010 com os perímetros em sede de SNC-AP.

5.1.1.1. Unidades Institucionais

Por unidades institucionais entende-se entidades económicas com capacidade de possuir bens e ativos, contrair passivos e realizar atividades e operações económicas com outras unidades, em seu próprio nome.

Para fins do sistema SEC 2010, as unidades institucionais encontram-se agrupadas em cinco setores institucionais nacionais mutuamente exclusivos:

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

No âmbito deste estudo, o agrupamento das unidades por setores, em particular o setor institucional das administrações públicas é aquele que interessa (embora não o único como se verá adiante) de modo a analisar a correspondência entre as demonstrações consolidadas do Estado (como entidade única soberana) em sede de SNC-AP e os agregados das contas das administrações públicas em sede do SEC 2010.

5.1.1.2. Setores Institucionais

A análise macroeconómica não considera as ações de cada unidade institucional separadamente – considera as atividades agregadas de instituições similares. As unidades são, assim, combinadas em grupos chamados setores institucionais, alguns dos quais são divididos em subsetores distintos (§2.31 Reg. N° 549/2013 SEC 2010).

Setores e Subsetores Institucionais do SEC 2010

Setores e subsectores			Públicos	Privados nacionais	Sob controlo estrangeiro	
Sociedades não financeiras		S.11	S.11001	S.11002	S.11003	
Sociedades financeiras		S.12				
Instituições financeiras monetárias (IFM)	Banco central	S.121				
	Outras instituições financeiras monetárias	Entidades depositárias, exceto o banco central	S.122	S.12201	S.12202	S.12203
		Fundos do mercado monetário (FMM)	S.123	S.12301	S.12302	S.12303
Sociedades financeiras, exceto IFM e sociedades de seguros e fundos de pensões (SSFP)	Fundos de investimento, exceto fundos do mercado monetário	S.124	S.12401	S.12402	S.12403	
	Outros intermediários financeiros, exceto sociedades de seguros e fundos de pensões	S.125	S.12501	S.12502	S.12503	
	Auxiliares financeiros	S.126	S.12601	S.12602	S.12603	
	Instituições financeiras cativas e prestamistas	S.127	S.12701	S.12702	S.12703	
SSFP	Sociedades de seguros (SS)	S.128	S.12801	S.12802	S.12803	
	Fundos de pensões (FP)	S.129	S.12901	S.12902	S.12903	
Administração central		S.13				
Administração central (exceto fundos de segurança social)		S.1311				
Administração estadual (exceto fundos de segurança social)		S.1312				
Administração local (exceto fundos de segurança social)		S.1313				
Fundos de segurança social		S.1314				
Famílias		S.14				
Empregadores e trabalhadores por conta própria		S.141+ S.142				

Empregados	S.143			
Famílias com recursos provenientes de rendimentos de propriedade e transferências	S.144			
Famílias com recursos provenientes de rendimentos de propriedade	S.1441			
Famílias com recursos provenientes de pensões	S.1442			
Famílias com recursos provenientes de outras transferências	S.1443			
Instituições sem fim lucrativo ao serviço das famílias	S.15			
Resto do mundo	S.2			
Estados-Membros e instituições e órgãos da União Europeia	S.21			
Estados-Membros da União Europeia	S.211			
Instituições e órgãos da União Europeia	S.212			
Países terceiros e organizações internacionais não residentes da UE	S.22			

Fonte: Regulamento (UE) N° 549/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 21 de maio de 2013, Quadro 2.1

5.1.1.2.1. Classificação por Setor

As contas dos setores no SEC 2010 afetam unidades a setores, o que permite que as operações e saldos das contas sejam apresentados por setor.

A distinção entre atividade mercantil e não mercantil estabelecida no SEC 2010 é importante. Uma entidade controlada pelas administrações públicas e indicada como uma sociedade mercantil é classificada no setor das sociedades, fora do setor das administrações públicas. Este grupo (entidades controladas pelas administrações públicas mas indicada como sociedade mercantil) não está compreendido pelo perímetro de consolidação patrimonial do SNC-AP, mas integra as contas consolidadas através da representação pelas contas 41 Investimentos Financeiros.

A distinção entre mercantil e não mercantil e a consequente classificação das entidades do setor público em setor das administrações públicas ou setor das sociedades é decidida de acordo com a seguinte regra:

Uma atividade é considerada atividade mercantil quando os correspondentes bens e serviços são comercializados nas seguintes condições:

- 1) Os vendedores atuam de forma a maximizar os seus lucros a longo prazo, e fazem-no vendendo livremente no mercado bens e serviços a quem esteja disposto a pagar o preço de venda;
- 2) Os compradores atuam de forma a maximizar a sua utilidade, tendo em conta os seus recursos limitados, comprando de acordo com os produtos que melhor respondem às suas necessidades ao preço proposto;
- 3) Existem mercados eficazes sempre que vendedores e compradores têm acesso ao mercado e informações sobre o mesmo. Um mercado eficaz pode operar mesmo que as condições não sejam perfeitamente cumpridas.

O setor público é assim constituído por todas as unidades institucionais residentes na economia controladas pelas administrações públicas independentemente de desenvolverem atividades mercantis ou atividades não mercantis. O setor privado por sua vez é constituído por todas as

outras unidades residentes (§1.35 Reg. Nº 549/2013 SEC 2010).

O quadro seguinte estabelece os critérios utilizados para distinguir entre setor público e privado; no setor público, entre o setor das administrações públicas e o setor das sociedades públicas; e, no setor privado, entre o setor das ISFLSF e o setor das sociedades privadas (§1.35 Reg. Nº 549/2013 SEC 2010).

Critérios	Sob controlo das administrações públicas (setor público)	Sob controlo privado (Setor privado)
Produção não mercantil	Administrações públicas	ISFLSF
Produção mercantil	Sociedades públicas	Sociedade privadas

Fonte: Regulamento (UE) Nº 549/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 21 de maio de 2013, Quadro 1.1

Como se observa do quadro dos setores e subsectores institucionais, encontramos agrupamentos que integram entidades do setor das administrações públicas (S13) e outras que não estando integradas neste agrupamento, integram o subsector público. Vejamos:

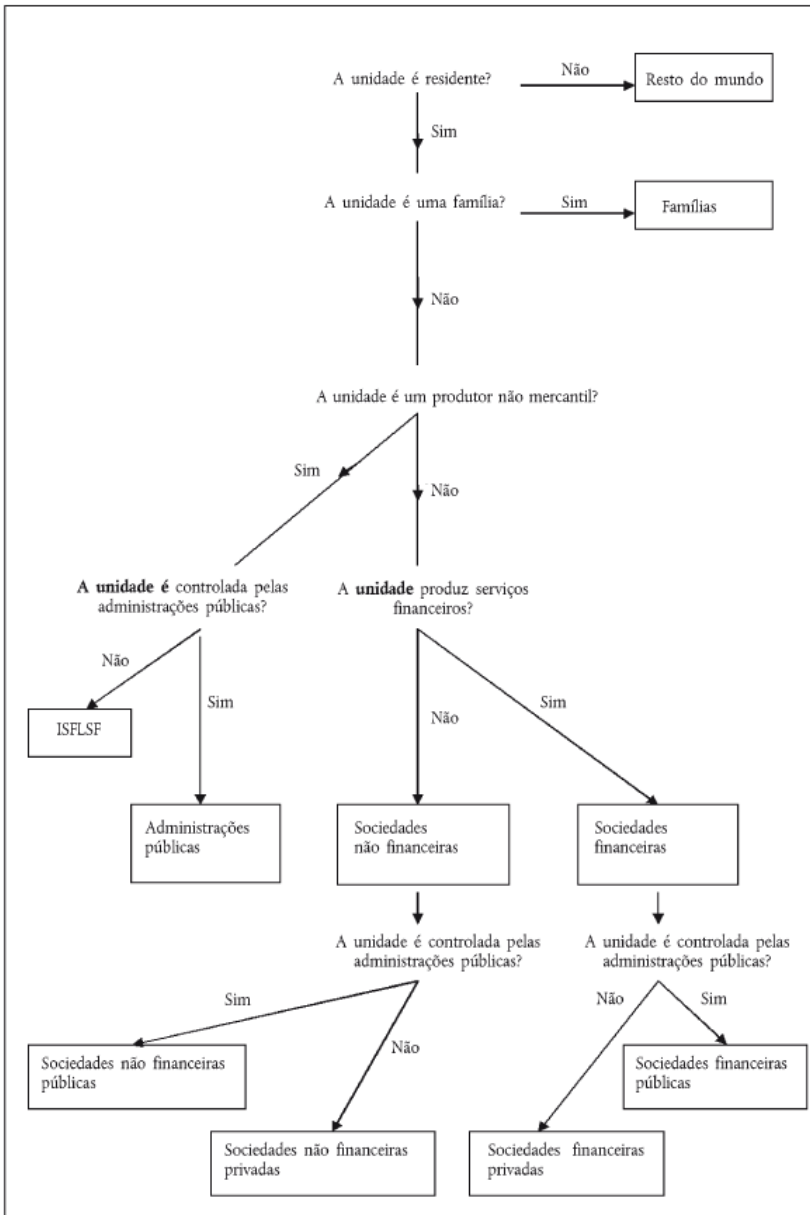
Setores e subsectores		Públicos	Privados Nacionais	Sob Controlo Estrangeiro
Sociedades não financeiras	S.11	S.11001	S.11002	S.11003
Sociedades financeiras	S.12			
Instituições financeiras monetárias (IFM)	Banco central S.121 Outras instituições financeiras monetárias S.122	S.12201	S.12202	S.12203
	Entidades depositárias, exceto o banco central Fundos do mercado monetário (FMM) S.123	S.12301	S.12302	S.12303
Sociedades financeiras, exceto IFM e sociedades de seguros e fundos de pensões (SSFP)	Fundos de investimento, exceto fundos do mercado monetário S.124 Outros intermediários financeiros, exceto sociedades de seguros e fundos de pensões S.125 Auxiliares financeiros S.126 Instituições financeiras cativas e prestamistas S.127	S.12401 S.12501 S.12601 S.12701	S.12402 S.12502 S.12601 S.12701	S.12403 S.12503 S.12601 S.12701
SSFP	Sociedades de seguros (SS) S.126 Fundos de pensões (FP) S.127	S.12601 S.12701	S.12601 S.12701	S.12601 S.12701
Administração central	S.13			
Administração central (exceto fundos da Seg.Social)	S.1311			
Administração estadual (exceto fundos da Seg.Social)	S.1312			
Administração local (exceto fundos da Seg.Social)	S.1313			
Fundos da segurança social	S.1314			

Desta forma, os segmentos a sombreado, merecem atenção no âmbito deste estudo.

5.1.1.2.2. Afetação das Unidades Institucionais por Setor

Por sua vez os setores e subsetores agrupam as unidades institucionais que têm um comportamento económico análogo.

Afetação das unidades aos sectores



Fonte: Regulamento (UE) N° 549/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho de 21 de maio de 2013, Diagrama 2.1

6. CONCLUSÕES

- A Entidade Contabilística Estado (ECE) tal como está definida no art. 3º n.2 da LEO não serve os propósitos da uma definição para a consolidação financeira (prevista pela NCP 22 – Demonstrações Financeiras Consolidadas) e em simultâneo para a consolidação orçamental (prevista pela NCP 26 – Contabilidade e Relato Orçamental);
- Cada uma das normas (NCP 22 e NCP 26) que tratam da consolidação de contas, usa expressões diferentes para se referir à entidade que consolida. A NCP 22 refere-se a «Grupo Público» e a NCP 26 a «Entidade Consolidante»;
- No quadro da consolidação quer a lei de enquadramento orçamental, quer o SNC-AP compreendem dois tipos de consolidação: Consolidação Financeira e a Consolidação Orçamental;
- As demonstrações consolidadas integram perímetros de consolidação diferentes consoante se trate de consolidação orçamental ou de consolidação financeira;
- O SNC-AP não faz ainda a distinção da entidade Estado como entidade única soberana que consolida todas as entidades que integram os respetivos perímetros de consolidação;
- O regime contabilístico na consolidação orçamental é o da base de acréscimo e o da consolidação orçamental é o da base de caixa modificada;
- A figura da Conta Geral do Estado estabelecida pela LEO, parece assim, ser aquela que mais se aproxima de uma entidade única Estado como entidade soberana que é representativa da consolidação orçamental e financeira de todas as entidades que integram os respetivos perímetros.
- As demonstrações financeiras preparadas de acordo com as NCP e os relatos com base no SEC 2010 têm algumas características comuns:
 - o A informação é preparada na base do acréscimo;
 - o Apresentam os ativos, passivos, rendimentos e gastos das Administrações Públicas;
 - o Apresentam informação sobre fluxos de caixa.

Há por isso, alguma semelhança entre as duas estruturas de relato. Contudo, também existem algumas diferenças como resultado das diferenças nos objetivos das várias entidades agregadas e dos diferentes tratamentos de algumas transações e acontecimentos.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Europeu, P. (21 de maio de 2013). SEC 2010. Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais na União Europeia.

Finanças, M. d. (11 de setembro de 2015). Decreto-Lei nº 192/2015. SNC-AP Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Finanças, M. d. (11 de setembro de 2015). Lei nº151/2015 . Lei de Enquadramento Orçamental.