

A DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PORTUGUESA

Sara Serra ¹
Armando Costa ²

RESUMO

A era da *New Public Management* motivou a reforma da contabilidade pública, em Portugal, corporizada pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública, que tem como objectivo criar condições para a integração dos três sistemas de contabilidade: orçamental, patrimonial e analítica.

Com a introdução da contabilidade analítica nos serviços públicos previa-se a emergência de novos documentos contabilísticos, nomeadamente, a Demonstração dos Resultados por Funções (*Funcional Income Statement*), que se assume como um documento de excelência da contabilidade analítica e um importante instrumento de apoio à gestão da *performance*.

Contrariando a filosofia da contabilidade pública moderna, que assenta na eficiência, eficácia e rigor, a Demonstração dos Resultados por Funções continua relegada para segundo plano, sobretudo porque estas entidades visam a satisfação das necessidades da comunidade, pela complexa elaboração desta peça contabilística e pelos elevados custos que acarreta.

Este artigo pretende aferir a utilização e importância da Demonstração dos Resultados por Funções nos planos sectoriais públicos, tentando alertar e motivar os académicos e profissionais para a sua elaboração

Palavras-chave: Demonstração dos Resultados por Funções, Demonstração dos Resultados por Naturezas, Contabilidade Analítica, Administração Pública, Sectores Públicos, Desempenho.

1 INTRODUÇÃO

Sendo o cidadão cada vez mais exigente e os recursos públicos cada vez mais limitados, é necessário delinear estratégias e fazer uma gestão rigorosa dos fundos. Tal facto implica avaliar o desempenho das organizações e aferir o valor acrescentado das actividades, encontrando formas de as otimizar e eliminando os desperdícios e actividades supérfluas.

¹ Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

² Universidade do Minho

A contabilidade pública tradicional, elaborada na óptica de caixa, não permitia responder a estas exigências, principalmente na era da *New Public Management* (NPM), o que veio despoletar a reforma da contabilidade na Administração Pública, numa grande parte dos países mais desenvolvidos. Em Portugal, esta reforma foi corporizada pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), que se assumiu como a estrutura conceptual da contabilidade pública.

Com a nova contabilidade pública pretende-se uma análise mais rigorosa e transparente das despesas e contas públicas, assim como um aumento da informação em diferentes ópticas (económica, financeira, orçamental e patrimonial).

No que se refere à perspectiva económica, são elaborados diversos mapas, nomeadamente a Demonstração dos Resultados por Naturezas (DRN) e a Demonstração dos Resultados por Funções (DRF).

A DRF é um instrumento capaz de reflectir com maior rigor a situação económica da entidade, prospectar o desempenho e o grau de risco da mesma, bem como orientar os gestores na definição de estratégias.

Este artigo visa aferir a importância e utilização da DRF, na contabilidade pública portuguesa, encontrando-se, para o efeito, dividido em três partes fundamentais, consubstanciadas no enquadramento e importância da DRF e, finalmente, numa análise da aplicação da DRF em cada plano sectorial público.

2 O ENQUADRAMENTO DA DRF

Até ao século XX, os utilizadores preocupavam-se unicamente em conhecer a situação patrimonial da empresa. No entanto, o despoletar da Primeira Guerra Mundial, o surgimento da produção em massa, dos investimentos, o recurso à banca e o desenvolvimento dos mercados de capitais tornou este indicador insuficiente para espelhar a *performance* da entidade, quer pública, quer privada (Carmo, 2003).

É precisamente para responder a estas necessidades que surge a Demonstração dos Resultados (DR), que se assume como um indicador de excelência para medir a eficiência da organização e um instrumento insubstituível de orientação, capaz de facultar conclusões seguras sobre a capacidade de ganho da entidade e sobre o comportamento da mesma face à conjuntura (Gonçalves da Silva, 1978).

Nesta mesma linha de pensamento, Barker (2003) refere que a DR é uma das DF mais procuradas, considerando-a, até, o coração do relato financeiro. Martínez Garcia (1996) refere, ainda, que a DR é uma peça fundamental para a análise económica, aliás, qualquer análise à gestão empresarial deve começar por ela. Gonzalo Angulo (1989) partilha da mesma opinião, afirmando que o resultado empresarial é o *output* mais importante da contabilidade. Johnson e Lannard (1998) acrescentam, também, que o resultado é considerado a magnitude chave para a tomada de decisões dos utilizadores, pois permite que os mesmos formulem perspectivas sobre o desempenho futura da entidade, mais concretamente, sobre a quantia, tempestividade e probabilidade dos seus fluxos. Além disso, permite justificar a distribuição dos lucros efectuada aos proprietários da empresa (Cea Garcia, 2002) e resumir a gestão efectuada pela entidade durante o exercício económico em questão (Méndez Rodriguez, 2003).

Em Portugal, até 1950, a DRF, na altura denominada de “Conta de Ganhos e Perdas”, revelava uma reduzida capacidade explicativa e uma certa confusão em termos de terminologia. Com a agravante de registar as rubricas numa óptica de caixa, evidenciando pagamentos e recebimentos e não custos e proveitos, proporcionando uma visão financeira e não económica, como era pretendido (Freitas e Conde, 2005). Tal situação mantém-se inalterada até 1977, altura em que é publicado o primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC), por força do Decreto-Lei (DL) n.º 47/77, de 7 de Fevereiro.

Com o surgimento do referido normativo, a “Conta de Ganhos e Perdas” é substituída pela DR, que, ao contrário de muitos países, se apresentou em duas vertentes, sendo elas a DRN e a DRF. A DRN, tal como a DRF, visa apresentar de uma forma resumida o desempenho económico da entidade. Esta DF tem a particularidade de contabilizar os custos e proveitos de acordo com a sua natureza, sendo a classe 6 destinada aos custos e perdas e a classe 7 aos proveitos e ganhos. O confronto entre estas duas grandezas origina os resultados, que se classificam em operacionais, financeiros e extraordinários, bem como resultado antes de impostos e o resultado líquido do exercício.

Contrariamente, a DRF procura atender ao destino dos custos/proveitos, classificando-os de acordo com as funções desempenhadas na entidade, que podem ser de produção, distribuição, administrativa e financeira. Deste modo, é possível evidenciar não só os custos e proveitos, assim como os respectivos resultados funcionais, que são também acrescidos dos resultados extraordinários e, actualmente, dos resultados por acção.

Apesar do POC/77 prever a elaboração da DRF, esta era obrigatória apenas para as empresas públicas e empresas do grupo A da Contribuição Industrial. Contudo, na maior parte das vezes, esta demonstração contabilística não foi elaborada, nem tão pouco mereceu uma aceitação generalizada, o que na opinião de Cravo e Antão (2000), se deve à inexistência de uma norma sancionatória, a aplicar no caso das empresas referidas não elaborarem a respectiva Demonstração Financeira (DF).

Por força da entrada de Portugal para a União Europeia e dada a necessidade de adaptar os nossos normativos, inclusive os contabilísticos, aos europeus, surge um novo POC. Assim, em 27 de Novembro de 1989, é aprovado o DL n.º 410/89 que institui o POC/89, que entraria em vigor em 1 de Janeiro de 1990. Tal como seria de esperar, este normativo traz algumas alterações, inclusive no que diz respeito à DRF (ver Tabela 1), que deixa de ser obrigatória, passando a revestir apenas um carácter voluntário, mas continuando a estar prevista no normativo português.

O facto do POC/89 não impor a obrigatoriedade da DRF, aliado aos custos de preparação da mesma, continuava a levar as empresas a não elaborar e divulgar a referida peça contabilística.

Em 4 de Junho de 1997, o Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) aprovou o primeiro diploma específico sobre a DRF, que se consubstanciou na Directriz Contabilística (DC) n.º 20 – “Demonstração dos Resultados por Funções” (Pinto, 1998).

Este normativo surgiu com o intuito de motivar as empresas para a elaboração da DRF e também de aperfeiçoar e tornar a referida DF mais conforme às exigências da contabilidade, que se apresenta cada vez mais como um instrumento de gestão. Foi também o despoletar da normalização contabilística internacional que motivou a divulgação da DC n.º 20, o que lhe conferiu uma forte influência das normas internacionais, mais concretamente da Norma Internacional de Contabilidade (NIC) 1 – “Apresentação de Demonstrações Financeiras”, NIC 8 – “Resultados, Erros Fundamentais e Alteração de Políticas Contabilísticas”, NIC 12 – “Impostos sobre o Rendimento”, NIC 28 – “Contabilização de Investimentos em Filiais e Associados” e NIC 33 – “Rendimentos por Acção” (Pinto, 1999).

Apesar da DC n.º 20 ser o primeiro diploma específico sobre a DRF, a verdade é que ela apenas veio esclarecer e actualizar os procedimentos da sua elaboração, procurando com isto alertar e motivar as entidades, públicas e privadas, para a sua apresentação. Significa, então, que não impôs a obrigatoriedade da mesma, o que só veio a acontecer com o surgimento do DL n.º 44/99, de 12 Fevereiro, que instituiu a obrigatoriedade da DRF a partir do ano de 2000, inclusive, devendo esta ser elaborada de acordo com a DC n.º 20 (ver Tabela 2), que deste modo ganha um carácter vinculativo (CNC, 2000).

Tabela 1 – DRF prevista no POC/89

| | N | N-1 |
|---|----------|------------|
| Vendas e prestações de serviços | X | X |
| Custos das vendas e das prestações de serviços | -X | -X |
| Resultados brutos | X | X |
| Custos de distribuição | -X | -X |
| Custos administrativos | -X | -X |
| Outros proveitos operacionais | X | X |
| Resultados operacionais | X | X |
| Rendimentos de participações em capital: | | |
| Relativos a empresas interligadas | X | X |
| Relativos a outras empresas | X | X |
| Rendimentos de títulos negociáveis e outras aplicações financeiras: | | |
| Relativos a empresas interligadas | X | X |
| Outros | X | X |
| Outros juros e proveitos similares: | | |
| Relativos a empresas interligadas | X | X |
| Outros | X | X |
| Amortizações e provisões de aplicações e investimentos financeiros | -X | -X |
| Juros e custos similares: | | |
| Relativos a empresas interligadas | -X | -X |
| Outros | -X | -X |
| Resultados correntes | X | X |
| Proveitos e ganhos extraordinários | X | X |
| Custos e perdas extraordinários | -X | -X |
| Resultados antes de impostos | +/-X | +/-X |
| Imposto sobre o rendimento do exercício | +/-X | +/-X |
| Resultado líquido do exercício | +/-X | +/-X |

Fonte: Bento e Machado, 2002

Tabela 2 – DRF prevista na DC n.º 20

| | N | N-1 |
|--|----------|------------|
| Vendas e prestações de serviços | X | X |
| Custos das vendas e das prestações de serviços | -X | -X |
| Resultados brutos | +/-X | +/-X |
| Outros proveitos e ganhos operacionais | X | X |
| Custos de distribuição | -X | -X |
| Custos administrativos | -X | -X |
| Outros custos e perdas operacionais | -X | -X |
| Resultados operacionais | +/-X | +/-X |
| Custo líquido de financiamento | -X | -X |
| Ganhos (perdas) em filiais a associadas | +/-X | +/-X |
| Ganhos (perdas) em outros investimento | +/-X | +/-X |
| Resultados correntes | +/-X | +/-X |
| Impostos sobre os resultados correntes | -X | -X |
| Resultados correntes após impostos | +/-X | +/-X |
| Resultados extraordinários | +/-X | +/-X |
| Impostos sobre os resultados extraordinários | -X | -X |
| Resultados líquidos | +/-X | +/-X |
| Resultados por acção | +/-X | +/-X |

Fonte: CNC, 1997

Cumpre, todavia, referir, que esta obrigatoriedade é, apenas, extensível às empresas que ultrapassem, durante dois anos consecutivos, dois dos três limites do art. 262º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), sendo estes os seguintes: total do Balanço maior ou igual a 1.500.000 •; total de vendas líquidas e outros proveitos maior ou igual a 3.000.000 • e número médio de empregados, durante o exercício maior ou igual a 50.

Cravo e Antão (2000) referem que o facto da DRF ser exigida apenas às supracitadas organizações, se deve à complexa elaboração desta peça contabilística, que deste modo, só é obrigatória para as entidades económicas com uma dimensão social considerável.

Também a propósito da obrigatoriedade, Tiago *et al.* (1999) referem que esta já era esperada e o POC/89 já a antevira, ao realçar, no ponto 2.3, a sua utilidade evidente para a gestão, a maior aceitação a nível internacional, bem como a melhoria de informação para os utilizadores. Caiado e Madeira (2004), acrescentam, ainda, que faz todo o sentido instituir novamente a obrigatoriedade desta peça contabilística, dado que a mesma se encontra prevista no normativo internacional, sendo adoptada por todas as empresas cotadas em mercados internacionais e pelos países de origem anglo-saxónica. Aliás, Pimenta (1999) menciona que foi a crescente influência das correntes anglo-saxónicas, sobretudo dos organismos americanos, as pressões exercidas pelas Bolsas de Valores e pela *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) que ditou a elaboração obrigatória da DRF.

O DL n.º 44/99, apesar de tornar obrigatória a elaboração da DRF, apresentava algumas lacunas e dificuldades de interpretação que impediram a aplicação eficaz deste normativo. Neste âmbito, e em prol de sanar estes constrangimentos, surge, em 23 de Abril de 2003, o DL n.º 79/2003 que tem como principal móbil aperfeiçoar o antigo diploma. Contudo, este articulado não instituiu a DC n.º 20, remetendo apenas para a regulamentação contabilística, em vigor.

Embora a DC n.º 20, o DL n.º 49/99 e o DL n.º 79/2003 regulem a DRF, nenhum destes normativos refere explicitamente como é que esta DF deve ser elaborada, ou seja, como é que os dados devem ser obtidos e processados, surgindo assim a necessidade de um diploma mais completo e pormenorizado.

3 A IMPORTÂNCIA DA DRF

A DR, quer por naturezas, quer por funções, proporciona informação capaz de evidenciar e prospectar o desempenho da organização e o grau de risco futuro, o que se apresenta de suma relevância face à actual conjuntura económico-social

Ambas as DR apresentam-se pertinentes para espelhar a situação económica da organização, todavia, consideramos que os normativos contabilísticos, nacionais e internacionais, conferem maior importância à DRF.

A DC n.º 20, por exemplo, refere que a DRF proporciona maiores vantagens para os utilizadores internos e externos, dado que revela de forma precisa e específica as componentes do resultado líquido, o que permite explicar o desempenho da entidade e aferir o maior ou menor risco que a mesma apresenta no futuro. Adicionalmente, refere que esta peça contabilística permite contabilizar situações mais específicas, como ganhos e perdas não usuais, resultantes de mutações nas políticas contabilísticas, ou decorrentes de actividades em processo de descontinuação ou já descontinuadas (CNC, 1997).

O POC/89, por seu turno, no ponto 2.3, acrescenta que a DRF é um modelo que reúne maior aceitação a nível internacional, o que aproxima o normativo contabilístico português do internacional. No entanto, Magro *et al.* (1999) referem que o normativo internacional parte de uma estrutura conceptual, sendo portanto coerente com a mesma, o que não acontece em Portugal, que ao adoptar os conceitos e normas internacionais acaba por contrariar o preceituado no próprio POC, como é o caso, por exemplo, do conceito de perdas e ganhos extraordinários.

O DL n.º 44/99 e o DL n.º 79/2003 também se debruçam sobre esta peça contabilística, a qual consideram que facilita o processo de certificação legal das contas, melhora a leitura, qualidade e compreensão das DF, permite determinar directamente o custo das vendas, permite o aperfeiçoamento do sistema do controlo interno e contribui para a reversão da evasão fiscal, dado que torna o processo de determinação do lucro mais rigoroso e transparente e, conseqüentemente, o sistema contributivo mais justo e equitativo.

Os referidos normativos, acrescentam ainda, que o facto da DRF ser elaborada em simultâneo com a DRN permite uma análise mais profunda da rendibilidade da entidade. Contudo, Rodrigues (1996) refere que muitos académicos consideram que a divulgação de uma DR complementar, neste caso a DRF, não é relevante, nem tão pouco necessária, dado que a informação que nela consta já se encontra divulgada no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados (ABDR). Na nossa perspectiva, esta situação não se aplica a Portugal, pois a DRF não é uma duplicação do ABDR sendo, até, necessária para a sua elaboração.

Também o *International Accounting Standards Board* (IASB) se pronuncia sobre a DRF, referindo que esta demonstração contabilística proporciona informação mais pertinente para a tomada de decisão dos utilizadores do que a DRN (IASB, 1997).

Pinto (1999), acrescenta, ainda, que a DRF permite uma análise mais completa e profunda, não só da rentabilidade da entidade, mas também de todas as suas actividades, dado que estas são agrupadas em actividades operacionais, de financiamento e de investimento, acabando também por conferir um carácter mais particularista e flexível a esta peça contabilística, ao contrário da DRN que se apresenta mais generalista e rígida.

Archel Domench (2003) refere, também, que a DRF, ao contrário da DRN, permite determinar com rigor a posição da entidade, na medida em que considera os recursos utilizados para a geração dos resultados, o que conseqüentemente permite aferir a capacidade da mesma para gerar resultados.

Para além de todas as potencialidades referidas, Cravo e Antão (2000) afirmam que a DRF se assume como um importante instrumento a nível da entidade informativa. De facto, quando divulgada com as restantes DF, contribui fortemente para o alcance dos objectivos das mesmas, dado que divulga de forma específica as componentes do resultado líquido, ou seja, desagrega o valor acrescentado. Adicionalmente, esta peça contabilística melhora a comparabilidade da informação financeira ao longo de exercícios sucessivos, o que conseqüentemente aprimora os instrumentos de análise colocados à disposição dos utentes.

Apesar da DRF permitir uma comparabilidade temporal, a mesma não ocorre tão facilmente entre entidades, dado que esta DF reveste um elevado grau de subjectividade, pois não existem normativos sobre a sua elaboração, sendo o método de recolha e preparação dos dados decidido livremente pelo Órgão de Gestão. Além disso, exige uma reclassificação dos custos por funções, o que implica uma avaliação por parte de quem a elabora, ou seja, depende do juízo de valor de quem a elabora e, portanto, não é totalmente neutra.

Cumpram ainda referir, que o facto da DRF ter que conduzir ao mesmo resultado da DRN, pode levar ao uso de artifícios para obter esse mesmo resultado, diminuindo a neutralidade e fiabilidade da informação financeira. Cravo e Antão (2000) afirmam que este último aspecto pode impedir que a DRF se torne um instrumento preferencial de busca de informação para a tomada de decisões. Tal, aliás, ocorre com a Administração Fiscal que não revela grande interesse nesta peça contabilística, dado que a considera muito subjectiva. Todavia, na nossa perspectiva, a DRF demonstra uma grande preocupação com a determinação dos impostos, aliás, a maior parte das rubricas de resultados aparece antes e depois de impostos, o que obriga à determinação dos impostos para cada uma destas componentes.

Apesar das vantagens apontadas a esta DF, Rodrigues (1996) e Cravo e Antão (2000) consideram que esta é uma peça contabilística de foro interno, não podendo ser considerada como substituta da DRN. O POC/77 também partilha de tal opinião, ao afirmar, no ponto 8 da

“Introdução”, que a DRF visa dar informações sobre os fluxos da entidade, destinadas fundamentalmente para o interior da mesma. Contudo, consideramos que esta DF também está orientada para os utilizadores externos, principalmente, os investidores e a prova disso, será, por exemplo, a presença dos resultados por acção.

A DRF, apesar de possuir um conteúdo informativo relevante, é de elaboração complexa, dado que exige uma desagregação dos custos por funções, implicando uma dupla classificação dos elementos relacionados com a *performance* da entidade, pois antes de classificar um custo ou proveito por função, é necessário identificá-lo e tal identificação é sempre efectuada de acordo com a sua natureza intrínseca (Ribeiro, 1985). Deste modo, é inevitável que antes de uma classificação por funções se proceda a uma classificação por natureza.

Borges *et al.* (2002) criticam, também, a classificação funcional, alegando que as organizações raramente adoptam uma segmentação por funções, preferindo outro tipo de segmentação, como por exemplo, por actividades, secções ou produtos. Por isso, e, para evitar a duplicação de trabalho, deveria ser possível cada entidade elaborar esta DF de acordo com a segmentação praticada habitualmente. No nosso entender, tal procedimento é inaceitável dado que feriria a comparabilidade entre as entidades. Além disso, remeteria esta peça contabilística para segundo plano, tornando-a útil apenas para os gestores, sendo a sua informação também pertinente para os demais utilizadores.

Para além deste aspecto, a preparação da DRF implica grandes custos, embora se considere que estes são compensados pelos benefícios e vantagens que esta peça contabilística proporciona (Bento e Machado, 1978 e Cravo e Antão, 2000). Aliás, Ribeiro (1985) refere que seria benéfico que todas as entidades apresentassem uma reclassificação funcional dos custos e proveitos, ainda que esta constasse apenas em anexo.

Cravo e Antão (2000:15) também partilham da mesma opinião, e afirmam que a não elaboração da DRF torna incompleta a informação financeira, “*qual puzzle a que se subtraem peças e que não deixa adivinhar a totalidade da obra que visa retractar*”.

4 A DRF NO SECTOR PÚBLICO

O sector público português depara-se com um número, cada vez maior, de atribuições, o que torna o aparelho do Estado pesado e difícil de controlar, quer em termos de custos, quer em termos de recursos. Deste modo, exige-se uma contabilidade pública capaz de medir o desempenho das entidades, de auxiliar a tomada de decisão dos governantes e demais usuários da informação financeira, bem como de planear e controlar a situação económico-financeira das referidas instituições (Marques de Almeida e Marques, 2003).

A contabilidade pública tradicional baseava-se, essencialmente, no controlo da legalidade e assentava numa contabilidade de caixa, onde a única preocupação era assegurar a execução orçamental. Este tipo de contabilidade não permitia saber se os recursos estavam a ser eficientemente alocados, se os objectivos estavam a ser atingidos, quanto custava cada bem ou serviço e qual o património da entidade.

Este sistema contabilístico mostra-se ainda mais incipiente na era da NPM, que preconiza a introdução de instrumentos de gestão privada no sector público, a flexibilização das estruturas, a descentralização do poder, a orientação para o cliente, a racionalização dos recursos, bem como a gestão por objectivos e a ênfase nos resultados (Osborne e Gaebler, 1992; Dunleavy e Hood, 1994; Hood, 1995).

Em consequência deste paradigma, várias reformas têm sido levadas a cabo na Administração Pública. Portugal não foi excepção e, em 1990, inicia a reforma da sua contabilidade pública com a Lei de Bases da Contabilidade Pública, Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, que posteriormente, foi consolidada pela Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, que vem

regular o Regime da Administração Financeira do Estado, culminando com o DL n.º 232/97, de 3 de Setembro, que instituiu o POCP, que se assume como o quadro conceptual da contabilidade pública portuguesa moderna e tem como objectivo criar condições para a integração dos três sistemas de contabilidade: contabilidade orçamental, patrimonial e analítica.

Com a introdução da contabilidade analítica nos serviços públicos previa-se a emergência de novos procedimentos e documentos contabilísticos, nomeadamente, a DRF, que se assume como um documento de excelência da contabilidade analítica e como um importante instrumento de apoio à gestão da *performance*. Todavia, e apesar de todas as potencialidades já enunciadas, esta peça contabilística sofreu uma certa relutância por parte do Sector Público.

O POCP prevê unicamente a elaboração da DRN, nos mesmos moldes do POC, que aliás lhe serviu de base. Este é talvez um dos principais motivos para a não implementação da DRF na Administração Pública, pois nesta altura, o plano contabilístico das empresas privadas atribuía um carácter facultativo à supracitada DF. Além disso, o POCP inspirou-se no novo Plano Geral de Contabilidade Pública espanhol, que também não previa a sua elaboração, mas tão-somente da Conta do Resultado Económico-Empresarial (Bernardes, 2001). Porém, o ponto 2.2 do POCP refere, como justificação para a não obrigatoriedade da DRF, o facto desta peça contabilística não ter uma relevância comparável à que assume para as empresas do sector privado.

Bernardes (2001) reforça ainda esta posição, ao referir que a classificação funcional da contabilidade pública é distinta da contabilidade privada, logo, a elaboração da DRF teria que ser feita de acordo com esta classificação, o que a afastaria dos moldes habituais. Além disso, obrigaria à afectação das funções, não só aos custos, mas também aos proveitos, o que não acontece em todos os planos sectoriais. Almeida (2005) afirma, no entanto, que o POCP, ainda que implicitamente, privilegia a DRF, ao instituir uma classe 9, que não torna obrigatória, mas apela para a sua utilização.

À semelhança do POCP, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), que entrou em vigor em 2002, à luz do DL n.º 54/99, de 22 de Fevereiro, também considera obrigatória, unicamente, a elaboração da DRN. Porém, vai mais além que o normativo que lhe serviu de base, ao ressaltar, explicitamente, que a DRF também pode ser elaborada a título facultativo.

De acordo com Carvalho *et al.* (2006), o carácter voluntário desta peça contabilística deve-se, sobretudo, ao facto do POCAL prever a elaboração da contabilidade de custos e, como tal, apenas o cálculo dos custos e não dos proveitos e resultados, como está previsto na contabilidade analítica. Na nossa opinião, esta posição também poderá ser justificada pelo facto do referido normativo já prever um mapa para o apuramento dos custos por funções, bens e serviços (ver Tabela 3). Contudo, não podemos esquecer, que embora este documento possa ser considerado análogo, ele contempla unicamente os custos, não podendo ser considerado substituto da DRF, que também revela os proveitos e resultados.

Apesar deste posicionamento, Carvalho *et al.* (2006) defendem a elaboração da DRF por parte da Administração Autárquica, pois consideram que existe uma estreita correlação entre os custos e proveitos decorrentes das actividades desenvolvidas por estas entidades. Porém, tal não corresponde totalmente à verdade, dada a dificuldade de aplicar o princípio de balanceamento, provocada fundamentalmente pelo facto dos proveitos serem de natureza fiscal.

A DRF torna-se ainda mais premente para os Serviços Municipalizados, aos quais, aliás, já era exigida a elaboração desta peça contabilística no normativo anterior.

Contrariando esta opinião, Bernardes (2001) refere que a DRF é irrelevante para a Administração Pública, uma vez que a segmentação do Resultado Operacional apresenta-se desajustada, fruto das diferentes funções desenvolvidas no referido sector.

Embora sejam evidentes as diferentes nomenclaturas utilizadas para as funções proconizadas no plano contabilístico público e privado, Caiado (2003) considera que os

conceitos de custos utilizados no sector público são os mesmos do sector empresarial, pois integram a função produção, distribuição, administração e financeira.

Tabela 3 – Modelo CC-9

| Apuramento de custos por Funções | | | | | | | | | | | | |
|----------------------------------|------------|--------------------------------|-----|-------|-------------------|------|-----|-------|--------------------------------|-----|--------------------------------|--|
| | | Mês Ano / / / | | | | | | | | | | |
| Funções | | Custos | | | | | | | | | Acumulados para o mês seguinte | |
| Código | Designação | Acumulados até ao mês anterior | | | Realizados no mês | | | | Acumulados para o mês seguinte | | | |
| | | Dir | Ind | Total | Dir | CI % | Ind | Total | Dir | Ind | Total | |
| | | | | | | | | | | | | |

Fonte: Adaptado de Carvalho, *et al.*, 2006

No Sector da Educação, foi aprovado o POC-Educação através da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro. Este normativo, para além da DRN, prevê a elaboração obrigatória da DRF, embora esta se apresente com a designação de Demonstração de Custos por Funções (ver Tabela 4) uma vez que em determinadas actividades, tais como o ensino, não é possível relacionar custos com proveitos directos (Costa, 2005).

De acordo com o ponto 2.2.2 do POC-Educação, a Demonstração de Custos por Funções reveste um carácter obrigatório, pois permite analisar os custos por funções, produtos, serviços e actividades; melhorar a comparabilidade da informação financeira e dos instrumentos disponibilizados aos utilizadores, bem como apoiar a gestão das referidas entidades (Cravo *et al.*, 2002).

Consideramos que esta obrigatoriedade se deve, também, ao facto da contabilidade analítica, prevista neste plano contabilístico, revestir um carácter obrigatório e se encontrar mais desenvolvida que as dos demais normativos. Para além da supracitada peça contabilística, o POC-Educação prevê, no ponto 8.4, a elaboração de mapas de Demonstração dos Resultados por Actividades ou Centros de Custos, nomeadamente, actividades ou serviços internos de apoio, ensino, investigação, apoio aos utentes, prestação de serviços, outras actividades e produção para a própria entidade.

Cumpra, todavia, referir que apesar do POC-Educação prever a elaboração da supracitada DF, esta apresenta rubricas bastante distintas da DRF prevista no POC. No entanto, isto não diminui a essência e utilidade desta peça contabilística, como aliás podemos verificar.

Tabela 4 – Demonstração de Custos por Funções

| Funções ou Actividades | Pessoal Docente | Pessoal não Docente | Funcionamento | Amortizações e Provisões | Outros | Total |
|----------------------------------|-----------------|---------------------|---------------|--------------------------|--------|-------|
| Ensino | | | | | | |
| Investigação | | | | | | |
| Serviços Internos | | | | | | |
| Serviços Externos | | | | | | |
| Outros Serviços | | | | | | |
| Produção para a própria entidade | | | | | | |
| Custos não incorporados | | | | | | |
| Total | | | | | | |

Fonte: Adaptado de Cravo *et al.*, 2002

O sector da saúde rege-se pelo Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), que foi instituído pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de Fevereiro. Revestindo um carácter obrigatório para os serviços e organismos do Serviço Nacional de Saúde (SNS) e todos os

serviços dependentes do Ministério da Saúde, bem como para as organizações do direito privado sem fins lucrativos, cuja actividade principal seja a saúde (Art. 2º, da Portaria n.º 898/2000).

Este normativo contabilístico refere expressamente que a DR deve evidenciar a natureza dos custos e proveitos, não fazendo referência à DRF. Contudo, menciona que, para além dos mapas obrigatórios, as entidades poderão elaborar outros quando acharem pertinente para a gestão, que pode constituir uma possibilidade para a elaboração da DRF.

À semelhança do anterior normativo, o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS), aprovado pelo DL n.º 12/2002, de 25 de Janeiro, aplicável a todas as ISSS e às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento de Estado, prevê a elaboração obrigatória da DRN.

O POCISSSS, embora não preveja a elaboração da DRF, insitui uma reclassificação dos custos e proveitos por centros de actividade, centros de responsabilidade e natureza. Relativamente à primeira reclassificação Barreiros *et al.* (2002) afirmam que deve haver, na medida do possível, uma correspondência entre os centros de actividade e as rubricas da DRF, dado que o objectivo final da contabilidade é obter os resultados do período. Para o efeito, prevê-se a criação de uma Demonstração Analítica dos Resultados, que deverá ser elaborada por centro de actividade, sendo que a cada centro de actividade corresponde um subsistema de Solidariedade e Segurança Social, o que implica a elaboração de uma Demonstração Analítica dos Resultados para cada subsistema.

Para além desta peça contabilística, o POCISSSS prevê a elaboração de um mapa de custos administrativos, denominado Repartição dos custos administrativos, que permite o apuramento dos custos administrativos de cada subsistema, efectuando-se para o efeito uma imputação directa ou utilizando uma base de imputação.

Em suma, o POCISSSS, apesar de não prever explicitamente a elaboração da DRF, manifesta uma preocupação em reclassificar os custos, elaborando para tal uma peça contabilística análoga à DRF. Carvalho e Ribeiro (2004) vão mais além e referem mesmo que este plano sectorial preconiza a elaboração da supracitada DF.

Apesar do POCISSSS prever uma reclassificação por actividades e centros de responsabilidade, consideramos que este normativo não atribui grande destaque à contabilidade analítica e como tal não institui, explicitamente, a DRF. Tal facto pode ser comprovado no ponto 2.2.2 do referido plano, que afirma, relativamente a este sistema contabilístico, que devem ser criados centros de custos, regras e mapas adequados quando a dinâmica de gestão do sistema o determinar. Refere ainda, o ponto 8.4 das Notas ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, que o desenvolvimento da contabilidade analítica constituirá, num futuro próximo, um complemento de gestão que deverá evidenciar pormenorizadamente todo o conhecimento do sistema.

Tal como podemos verificar, a implementação da DRF na Administração Pública é ainda muito incipiente, sobretudo, porque estas entidades visam a satisfação das necessidades da comunidade e não a maximização do lucro, preocupando-se mais com o cumprimento do seus objectivos do que com os resultados obtidos, embora com a NPM esta tendência tenda a inverter-se.

5 CONCLUSÃO

Em Portugal, e ao contrário de muitos países, estão previstas duas DR, sendo elas a DRN e a DRF. Porém, a maioria dos normativos contabilísticos considera a DRF mais pertinente para os utilizadores internos e externos, dado que se apresenta mais particularista e flexível, permitindo uma análise mais minuciosa da rendibilidade e das actividades da entidade, bem com uma melhor leitura e qualidade da informação das DF.

Apesar de todas estas potencialidades, a verdade é que esta peça contabilística ainda verifica uma adopção incipiente, quer no sector público, quer no sector privado. De facto, podemos aferir que, no sector privado esta demonstração contabilística é obrigatória apenas para as entidades, previstas no POC, que ultrapassem, durante dois anos consecutivos, dois dos três limites previstos no art. 262º do CSC. Já na Administração Pública, a sua implementação verificou-se somente no sector da Educação, da Segurança Social e na Administração Local, embora não se tratam verdadeiramente de modelos de DRF, mas de mapas de custos por actividades, funções, bens ou serviços. Outros planos fazem referência a esta demonstração contabilística, embora lhe atribuam um carácter facultativo.

Consideramos que a parca adesão à DRF, se deve fundamentalmente à complexa elaboração desta peça contabilística, que exige uma reclassificação funcional, que se apresenta morosa e subjectiva e aos elevados custos que acarreta. Na Administração Pública, acresce ainda o facto, destas entidades visarem sobretudo a satisfação das necessidades da comunidade e não a maximização do lucro, como ocorre nas empresas privadas, o que leva o POCP a afirmar que a DRF não tem uma relevância comparável à que assume para as empresas privadas. Neste sector, a dificuldade de aplicar o princípio do balanceamento entre custos e proveitos, condiciona também a utilidade e elaboração desta DF. Face ao exposto, concluímos que, apesar do POCP instituir a contabilidade analítica, de custos ou de gestão, não foi atribuído o relevo necessário à DRF, que se assume como um *output* fundamental deste sistema contabilístico.

Embora sejam evidentes os constrangimentos desta demonstração contabilística, numa economia competitiva e globalizada, como a actual, faz todo o sentido a elaboração da DRF, que se apresenta mais conforme aos normativos internacionais e mais capaz para otimizar o processo de tomada de decisões dos utilizadores, promovendo a eficácia, eficiência, economia e rigor, tão desejados pela contabilidade pública e privada.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, J. (2005), *Contabilidade de Custos para as Autarquias Locais – Modelo para o Sector Público Administrativo*, Vida Económica, 2.ª Edição, Porto.
- ARCHEL DOMENCH, P. (2003), *Estados contables: Elaboración, análisis e interpretación*, Ediciones Pirámide, Madrid.
- BARKER, R. (2003), “The revolution ahead in financial reporting: Reporting financial performance”. *Balance Sheet*, Vol. 11, n.º 4, pp. 19-23.
- BARREIROS, A., LOPES, A., EVARISTO, D., TRINDADE, D., PINTO, F., REIS, M., VERDE, M., SERRANO, M., BRANCO, I., HUNGRIA, M., MATEUS, E. e FERREIRA, M. (2002), *POCISSSS Explicado*, Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- BENTO, J. e MACHADO, J. F. (1978), *O Plano Oficial de Contabilidade Explicado*, Porto Editora, Porto.
- BENTO, J. e MACHADO, J. F. (2002), *Plano Oficial de Contabilidade Explicado*, Porto Editora, 26.ª Edição, Porto.
- BERNARDES, A. (2001), *Contabilidade Pública e Autárquica – POC e POCAL*, Centro de Estudos e Formação Autárquica, Coimbra
- BORGES, A., RODRIGUES, A. e MORGADO, J. (2002), *Contabilidade e Finanças para a Gestão*, Áreas Editora, Lisboa.
- CAIADO, A. (2003), *Contabilidade de gestão*, Áreas Editora, 3.ª Edição, Lisboa.
- CAIADO, A. e MADEIRA, P. (2004), *O encerramento de contas na perspectiva contabilístico-fiscal*, Áreas Editora, S.A., Lisboa, pp. 48-57.
- CARMO, C. (2003), “A evolução do relato do resultado periódico como resposta à necessidade de informação sobre o desempenho”, *Revista de contabilidade e Comércio*, Junho, Vol. LIX, n.º 234/235, pp. 381-410.

- CARVALHO, J. e RIBEIRO, V. (2004), “Os planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública”, *Revista TOC*, CTOC, Novembro, n.º 56, pp. 20-31.
- CARVALHO, J., FERNANDES, M. J. e TEIXEIRA, A. (2006), *POCAL Comentado*, Editora Rei dos Livros, 2.ª Edição, Lisboa.
- CEA GARCÍA, J. L. (2002), “En el umbral de la reforma de la regulación contable española ante la adaptación del modelo IASB: Algunas reflexiones desde una disidencia parcial pero sustancial con el libro de reforma”, *Revista de Contabilidad e Finanzas*, n.º 73, pp. 153-198.
- CNC (Comissão de Normalização Contabilística). (1997), *Directriz Contabilística n.º 20 – Demonstração dos Resultados por Funções*, 4 Junho.
- CNC (Comissão de Normalização Contabilística). (2000), *Ofício circular n.º 042/2000*, 29 de Março.
- COSTA, T. (2005), “Contabilidade Analítica na Administração Pública: Estudo Comparativo entre o POCP e os Planos Sectoriais”, *TÉKHNE – Revista de Estudos Politécnicos*, Julho, Vol. II, n.º 3, pp. 137-158.
- CRAVO, D. e ANTÃO, A. (2000), “A demonstração dos resultados por funções Perspectivas contabilística e de auditoria”, *Revista Eurocontas*, Julho, Ano VI, n.º 60, pp. 5-17.
- CRAVO, D., CARVALHO, J., FERNANDES, O. e SILVA, S. (2002), *POC Educação Explicado*, Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- DUNLEAVY, P. e HOOD, C. (1994), “From old Public Administrative to new public management”, *Public Money & Management*, Vol. 14, n.º 3, pp. 9-16.
- FREITAS, G. e CONDE, F. (2005), *O relato financeiro em Portugal, na segunda metade do Séc. XX – Da perspectiva da utilidade da informação das empresas não financeiras*, Comunicação apresentada no 1º congresso da ACCID, Maio, Barcelona.
- GONÇALVES DA SILVA, F. (1978), *O Balanço e a Demonstração de Resultados*, Livraria Sá da Costa, 2.ª Edição, Lisboa.
- GONZALO ANGULO, J. (1989), “Tipos de resultados en la empresa”, in *la Contabilidad en la Segunda Mitad del Siglo XX*, Volumen Extraordinario, *Técnica Contable*, pp. 87-95.
- HOOD, C. (1995), “The ‘new public management’ in the 1980s: variations on a theme”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, pp. 93–109.
- IASB (International Accounting Standards Board). (1997), *Norma Internacional de Contabilidade n.º 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras*, Londres.
- JOHNSON, L. T. e LENNARD, A. (1998), *O Relato do Desempenho Financeiro: Desenvolvimentos Correntes e Orientações Futuras*, in *Manual do Revisor Oficial de Contas*.
- MAGRO, F., DAVID, M. e ABREU, R. (1999), *Demonstração dos Resultados por Funções: Da teoria à prática*, Comunicação apresentada no VI Congresso Internacional de Custos – “Custos e Estratégia Empresarial”, Setembro, Universidade do Minho, Braga.
- MARQUES DE ALMEIDA, J. e MARQUES, M. (2003), “A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia”, *Education Policy Analysis Archives*, November, Vol. 11, n.º 42, in <http://epaa.asu.edu/epaa/v11n42>, acedido em 10-07-2006.
- MARTÍNEZ GARCÍA, F. (1996), *Análisis de estados contables: Comentarios y ejercicios*, Ediciones Pirá mide, Madrid.
- MÉNDEZ RODRÍGUEZ, H. (2003), *Auditoria*, McGraw-Hill, Madrid.
- OSBORNE, D. e GAEBLER, T. (1993), *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*, Plume Book, New York.
- PIMENTA, J. (1999), “Demonstrações de Resultados por Naturezas ou por Funções?”, *Boletim APECA*, Fevereiro, n.º 89, pp. 11-15.
- PINTO, J. (1998), “Demonstração dos resultados por funções: Uma visão crítica”, *Revista de Contabilidade e Finanzas*, VI Série, Ano III, Julho-Setembro, n.º 11, pp. 4.

- PINTO, A. (1999), “Demonstração de resultados por Funções”, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, Ano 32º, Janeiro, n.º 400, pp. 17-20.
- RIBEIRO, J. (1985), *Lições de Teoria da Contabilidade (Geral) – 1º volume*, Athena Editora, Porto.
- RODRIGUES, J. (1996), *Demonstrações Financeiras do POC e Declaração Modelo 22*, Editora Rei dos Livros, Lisboa.
- TIAGO, A., ALMEIDA, R. e PASCOAL, T. (1999), *Prestação de Contas – Elaboração, Apreciação, Depósito e Publicação, Protocontas*, Mem Martins, pp.110-211.

LEGISLAÇÃO

- Lei n.º 8/90, *Bases da Contabilidade Pública*, Diário da República, 20 Fevereiro, n.º 43/90, I Série, Lisboa.
- Decreto-lei n.º 155/92, *Regime da Administração Financeira do Estado*, Diário da República, 28 Julho, n.º 172, I Série-A, Lisboa.
- Decreto-lei n.º 232/97, *Plano Oficial de Contabilidade Pública*, Diário da República, 3 Setembro, n.º 203, I Série-A, pp. 4594-4638, Lisboa.
- Decreto-lei n.º 44/99, *Obrigatoriedade da Demonstração dos Resultados por Funções*, Diário da República, 12 Fevereiro, n.º 36, I Série-A, pp. 762-765, Lisboa
- Portaria n.º 898/2000, *Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde*, Diário da República, 28 Fevereiro, n.º 225, I Série-B, pp. 5250-53 14, Lisboa.
- Decreto-lei n.º 79/2003, *Obrigatoriedade da Demonstração dos Resultados por Funções*, Diário da República, 23 Abril, n.º 95, I Série-A, pp. 2571-2575, Lisboa.

Contacto: sserra@ipca.pt