

---

**LINGUAGEM XBRL: SUPORTE À CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS NA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA\***

**XBRL LANGUAGE: SUPPORT TO CONSOLIDATE ACCOUNTS IN THE PUBLIC SECTOR**

---

**Augusta Ferreira**

Mestre em Gestão de empresas pela Universidade do Minho  
Professora do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro  
Endereço: Rua Associação Humanitária dos Bombeiros de Aveiro, Apartado 58  
CEP: 3811-953 - Aveiro - Portugal  
Email: augusta.ferreira@isca.ua.pt  
Telefone: +315234380110

**Carlos Santos**

Doutor em Engenharia Informática e Computadores pela Universidade Técnica de Lisboa  
Professor do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro  
Endereço: Rua Associação Humanitária dos Bombeiros de Aveiro, Apartado 58  
CEP: 3811-953 - Aveiro - Portugal  
Email: carlos.santos@isca.ua.pt  
Telefone: +315234380110

**RESUMO**

No contexto do “New Public Management” em que é exigido das organizações e instituições públicas que adoptem práticas de gestão que se pautem por critérios de eficiência, eficácia e economia, é importante a obtenção de informação que proporcione aos decisores uma visão global do sector público. Assim, o sistema contabilístico deve permitir a obtenção de informação consolidada como forma de responder às necessidades crescentes de informação que, em Portugal, estão subjacentes à Reforma Administrativa e Financeira do Estado iniciada em 1990. A consolidação de contas no sector público coloca vários desafios, entre eles, a definição de um modelo de consolidação (teoria subjacente à consolidação, delimitação do conceito de entidade, objectivos da informação consolidada, utilizadores da informação consolidada e processo de consolidação) a integração dos diversos sistemas existentes na administração pública e a resolução de problemas resultantes de interpretações diferentes em diversas zonas geográficas das leis e regulamentos que orientam a escrituração dos registos contabilísticos. Para dar resposta aos desafios colocados devido à grande variedade de sistemas existentes na administração pública (entre diferentes entidades ou mesmo dentro da mesma entidade), propomos a utilização da linguagem de marcação XBRL (*eXtensible Business Reporting Language*). Esta linguagem é um dialecto da linguagem de marcação XML (*eXtensible Markup Language*).

**Palavras-chave:** Consolidação de contas. Consolidação em tempo real. Sector público. XML

---

\* Artigo recebido em 23.01.2007. Revisado por pares em 11.04.2007. Reformulado em 10.10.2008. Recomendado em 15.10.2008 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 07.11.2008. Organização responsável pelo periódico: FURB.

## ABSTRACT

In the “New Public Management” context, in which public organisations and institutions are required to adopt management model practices, based on economy, efficiency and efficacy criteria, it is important to obtain information, prepared so as to allow for the decision-makers to have a global point of view of the public sector. Thus, the accounting information system shall allow the receipt of consolidated information in order to meet the growing needs of information which, in Portugal, are underlying to State Financial and Management Reform, enforced in our country in 1990. The accounts’ consolidation in the public sector poses several challenges, which include the definition of the consolidation model (theory underlying the consolidation; the delimitation of the entity concept, consolidation goals, users of consolidated information and the consolidation process), the integration, effectively, of several existing systems in the public administration and the resolution of problems which arise from different interpretations, in several geographic zones of laws and regulations that guide the accounting process. To answer the challenges posed by the great variety of systems in the public administration (between different entities or even within the same entity) we propose the use of the XBRL demarcation language. This language is a dialect of the XML markup (eXtensible Markup Language).

**Key words:** Accounts consolidation. Real time consolidation. Public administration. XML.

## 1 INTRODUÇÃO

Os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) iniciaram, em meados dos anos 70 do século passado, um movimento que se tem vindo a difundir em nível mundial e que tem como eixo central a modernização das administrações públicas em países com tradições tão distintas como os Estados Unidos, Suécia, Grã-Bretanha, França, Austrália, incluindo mesmo países da América Latina (LÓPEZ, 2003), Reino Unido, Canadá e Países Baixos (CHRISTIAENS; WINDELS et al., 2004).

Em Portugal, este movimento é desencadeado, pelo menos do ponto de vista legislativo, por meio da aprovação da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro de 1990, que constitui o marco inicial da Reforma Administrativa e Financeira do Estado.

O movimento a que nos referimos vem gerar uma modificação do papel que o Estado representa na economia que é guiada e acompanhada por transformações tecnológicas, económicas e sociais (REICH, 1991), (HANDY, 1990; HANDY, 1994), (DRUCKER, 1993) de tal modo importantes que (OSBORNE; GAEBLER 1992) se referem ao surgimento de um novo paradigma em que o Estado vê reduzida substancialmente a sua função de planeamento e de regulação da economia (RESCHENTHALER; THOMPSON, 2005), bem como vem a adoptar um novo modelo de governação designado de *New Public Management* (NPM).

Neste contexto, a gestão do sector público deverá assentar nos objectivos de economia, eficiência e eficácia e tem de encontrar mecanismos que se baseiem na profissionalização, na flexibilidade administrativa, no controlo por resultados, na contratualização, na competência administrativa e na transformação e ampliação do público (utilizador) mediante mecanismos de responsabilização (CLAD, 2005). Na mesma linha, vai o documento da OCDE (OCDE, 1995), salientando também o controlo, a responsabilidade e a utilização das tecnologias de informação.

No contexto da modernização das administrações públicas, a contabilidade surge como parte integrante de um processo que permite a competição e a maximização da eficiência,

assegurando que o sector público está a ser gerido de forma a minimizar o custo para a sociedade ,(WYNNE, 2003) constituindo um importante instrumento de avaliação de desempenho e de controlo e responsabilização (*accountability*) da gestão pública.

A testemunhar a importância da contabilidade (que além de contribuir para uma gestão eficaz e eficiente no sector público possibilita o aumento da comparabilidade da informação, característica que de acordo com Christiaens (1999) é essencial para implementar o controlo e, conseqüentemente, a auditoria) estão as reformas da contabilidade no sector público que têm vindo a ser desencadeadas naqueles países em que tal modernização segue os princípios do NPM. As reformas vão no sentido de considerarem a introdução da contabilidade financeira e da contabilidade de gestão suportadas pela base do acréscimo, para além da tradicional contabilidade em base caixa assente fundamentalmente, em princípios de equilíbrio orçamental e em critérios de legalidade.

No sector público, existem vários níveis de decisão e, quanto mais elevado é o nível hierárquico, maior é a necessidade de informação porque, sobre os agentes de decisão, pesam responsabilidades não só financeiras como também responsabilidades políticas pela aplicação dos recursos colocados à sua disposição. Por tal facto, a exigência em termos de informação a prestar pelas organizações e instituições do sector público aliada ao facto de ser necessário apurar responsabilidades pela aplicação dos recursos conduzem à necessidade de se identificar duas perspectivas de relato financeiro.

Uma perspectiva que proporcione uma visão global e compreensível do Estado e das actividades pelas quais é responsável, independentemente das entidades que a compõem. Outra perspectiva que proporcione uma visão de cada entidade ou actividade individualmente (ROSE 1997). Pensamos que a visão global das actividades do Estado só é possível com informação financeira consolidada (à semelhança do que já acontece com a consolidação do orçamento) considerando os diferentes níveis e sectores de actuação do governo e as diferentes necessidades de informação.

A consolidação de contas das diversas actividades do estado coloca diversos desafios que ultrapassam a simples visão da consolidação financeira. Há que integrar, de forma eficaz, os diversos sistemas existentes na administração pública e resolver problemas resultantes de interpretações diferentes em diversas zonas geográficas das leis e regulamentos que orientam a escrituração dos registos contabilísticos.

Para dar resposta aos desafios colocados devido à grande variedade de sistemas existentes na administração pública (entre diferentes entidades ou mesmo dentro da mesma entidade), propomos a utilização da linguagem de marcação *eXtensible Business Reporting Language* (XBRL). Esta linguagem é um dialecto da linguagem de marcação *eXtensible Markup Language* (XML).

O restante trabalho vem organizado do seguinte modo. Na secção 2, abordamos alguns dos aspectos que devem ser considerados na definição de um modelo de consolidação de contas para o sector público. Em particular: à teoria de consolidação; à definição de entidade (grupo), à definição dos objectivos da informação consolidada e aos utilizadores da informação consolidada. Na secção 3, referimos as potencialidades da XBRL como linguagem de marcação a adoptar na preparação e divulgação da informação consolidada. Na secção 4, fazemos uma breve referência à divulgação da informação consolidada em tempo real e, finalmente, na secção 5, tiramos algumas conclusões e propomos o trabalho futuro.

## 2 A CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS NO SECTOR PÚBLICO

A consolidação de contas no sector público carece de um quadro teórico que sustente a definição de um modelo de consolidação aplicável quer aos diferentes níveis de actuação do governo quer a todos os sectores em que actua.

Em qualquer modelo de consolidação, consideramos que em primeiro lugar deve ser identificada a teoria de consolidação que deve ser seguida porque esta condiciona a definição do modelo de consolidação. Só depois de identificada a teoria de consolidação que melhor se adequa ao sector público, é que se poderá proceder à definição de todo o modelo de consolidação que envolverá:

- a) a definição de entidade (grupo) e definição de critérios que permitam identificar o perímetro de consolidação;
- b) a definição dos objectivos da informação consolidada;
- c) a definição dos utilizadores da informação consolidada;
- d) a definição do processo de consolidação (os métodos de consolidação a aplicar; as demonstrações financeiras que devem fazer parte do relato financeiro consolidado; os procedimentos de consolidação). Sobre estes aspectos, dada a limitação acerca da dimensão do trabalho não nos iremos pronunciar.

### 2.1 Teorias subjacentes à consolidação de contas

Atendendo à Teoria Geral da Contabilidade, podem ser enunciadas três teorias de consolidação: a teoria do proprietário; a teoria da entidade e a teoria dos fundos.

A teoria do proprietário não estabelece qualquer distinção entre os proprietários e a empresa. Esta é encarada como um mecanismo jurídico ao serviço dos proprietários que permite realizar um conjunto de operações do qual resultam direitos e obrigações com a finalidade de aumentar a riqueza dos proprietários (ZANONI, 2005).

A empresa é encarada como um mecanismo jurídico ao serviço dos proprietários que permite realizar um conjunto de operações do qual resultam direitos e obrigações com a finalidade de aumentar a riqueza dos proprietários (ZANONI, 2005).

Assim, os princípios contabilísticos permanecem ligados à perspectiva do proprietário, sendo que a contabilidade deve representar os seus direitos dando a conhecer a evolução dos capitais próprios líquidos em que quer os proveitos quer os custos são considerados variações ao valor da riqueza do proprietário e, conseqüentemente, o resultado é entendido como uma variação da riqueza dos proprietários que deve ser adicionada à propriedade.

A teoria da entidade vê a empresa para além da sua forma legal e surge, segundo Zanoni (2005), como resposta ao forte desenvolvimento económico e à complexidade das transacções verificadas nos EUA no início do século XX. Ao contrário da teoria do proprietário, a teoria da entidade entende a empresa como uma entidade distinta e totalmente autónoma e independente dos seus proprietários e da sua forma legal. Assume que a empresa serve diferentes interesses consoante os diferentes *stakeholders* que nela detém um interesse e que o grupo é uma entidade económica que detém interesses em várias entidades legais, mas que se encontra subordinada a um controlo comum.

Tendo em consideração esta visão, Zanoni (2005) refere que a contabilidade altera o seu foco passando a privilegiar métodos de valorimetria e de apresentação dos elementos do balanço diferentes daqueles que são seguidos na teoria do proprietário. A contabilidade tem como

objectivo satisfazer as necessidades de informação dos diferentes interessados, e não só as dos proprietários.

A existência de uma entidade separada dos seus fundadores e dos seus proprietários tem também subjacente a separação entre propriedade e gestão e é comum a outras formas de organização como sejam nomeadamente, as universidades, os hospitais e os governos que têm a sua existência continuada e separada dos gestores. Tal como afirma Moonitz (1951), o grupo constitui uma única unidade económica também para efeitos de relato financeiro.

A teoria dos fundos entende que o fundo representa um grupo de activos e de obrigações com ele relacionadas bem como as restrições relacionadas com determinada função ou actividade. Deste modo, a teoria do fundo abandona a relação pessoal assumida pela teoria do proprietário e a personalização da empresa como unidade económica e legal artificial assumida pela teoria da entidade e substitui a unidade operacional por unidade contabilística.

Em nosso entendimento, no sector público não está presente o verdadeiro conceito de propriedade. O que acontece é que existe um conjunto de recursos controlados por um conjunto de entidades com o objectivo da prossecução do bem-estar dos cidadãos. Em teoria, os cidadãos são os proprietários dos recursos, porque em grande medida contribuem para a sua obtenção através dos seus impostos. Os políticos a quem os cidadãos confiam a gestão das organizações são responsáveis pela gestão dos recursos, mas não são seus proprietários. Existe, portanto, uma separação entre “proprietários” e gestores (respectivamente cidadãos e gestores).

A não identificação directa de proprietários no que respeita às organizações públicas, bem como o afastamento dos cidadãos da gestão dessas mesmas organizações em ligação com os objectivos que o paradigma do NPM preconiza, constituem argumentos para que se possa afirmar que a teoria a seguir na consolidação de contas no sector público é a da entidade.

## **2.2 Delimitação de entidade (grupo) para efeito de consolidação de contas**

A informação contabilística só é útil se for referida a uma entidade perfeitamente identificada. Por isso, a definição de entidade (grupo) é importante na medida em que permite delimitar a organização, bem como clarificar as funções e actividades que devem ser incluídas nas demonstrações financeiras consolidadas. A falta desta definição, ou a definição incorrecta da entidade pode conduzir, por um lado, à existência de informação não comparável o que dificulta a gestão pública e, por outro lado, ao relato de informações incorrectas que propiciam a desresponsabilização dos gestores públicos e dificultam a sua avaliação (IFAC, 1996; LÓPEZ, 1996).

Considerando autores como Chaney (1993), López (1996), Pederiva (2004), bem como os documentos emitidos por organismos profissionais e de normalização contabilística, por exemplo, Statement of Accounting Concepts 1 - Definition of the Reporting Entity (AASB 1990), Statement N. 14 - The Financial Reporting Entity (GASB 1991), Study 8 - The Government Financial Reporting Entity (IFAC 1996), International Public Sector Accounting Statements N. 6 - Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities (IFAC, 2000), podemos afirmar que a definição de entidade pode ser efectuada fundamentalmente por duas vias. Pela via legal, que fornece uma definição ou descrição da(s) entidade(s) baseada em regras relacionadas com a administração dos fundos ou em critérios de eleição ou nomeação dos órgãos de gestão da organização ou pela via do estabelecimento de princípios que servem de guia na sua identificação (IFAC, 1996).

A segunda via tem vindo a assentar essencialmente em três critérios: responsabilidade e tomada de decisão; controlo e propriedade; e dependência financeira e/ou orçamental. Em relação

ao primeiro, o estabelecimento das fronteiras para a definição de entidade baseado na responsabilidade e tomada de decisões tem subjacente a conformidade com a lei no que respeita à autorização para a alocação de fundos públicos e para a realização de despesas. É portanto um critério essencialmente legalista que envolve pouco juízo profissional na identificação da entidade de relato financeiro (IFAC, 1996).

O critério do controlo assenta na ideia de que a entidade deve incluir no seu relato financeiro todos os recursos que utiliza e pelos quais é responsável em conjugação com a conformidade no que respeita à autorização de despesas. Este critério exige um maior grau de julgamento profissional na definição de entidade e conduz à inclusão no relato financeiro de todos os recursos e obrigações independentemente das entidades administrativas ou legais que foram criadas para facilitar a gestão desses recursos e obrigações (IFAC, 1996). Salientamos ainda que o critério do controlo é mais adequado ao objectivo da utilidade do relato financeiro. O mesmo documento (IFAC, 1996) considera que o conceito de propriedade nem sempre é claro no âmbito do sector público, daí ser discutível a sua aplicação.

Tendo em consideração o critério da responsabilidade, o grupo público (unidade económica) forma-se em torno da entidade dominante (mãe) e inclui as entidades com personalidade jurídica independente, património e orçamento próprio cuja criação esteja regulada pela administração geral (seja por lei específica ou resolução do órgão político correspondente) e sobre as quais a administração geral tenha a capacidade de intervenção nas decisões económicas e financeiras (PEÑALVER, 1999).

Consideramos, no entanto, que o critério da responsabilidade não deve ser o único a ser seguido na definição do grupo público. O critério do controlo deve ser ponderado sempre que exista interdependência financeira (participação no capital ou poder de aprovação do orçamento) e de gestão (poder de nomeação e destituição dos órgãos de gestão) entre entidades e sempre que existam entidades detidas indirectamente por organismos autónomos. A interdependência de gestão é, em nosso entender, um princípio orientador da aferição de controlo.

### **2.3 Objectivos da informação consolidada**

Como dissemos, o governo actua através de diferentes entidades e a diferentes níveis e, apesar de estas entidades estarem sujeitas ao controlo do poder central, a actividade é muito desagregada e isso dificulta a obtenção de informação global acerca da actuação do governo. Acresce que qualquer governo mesmo gerindo os serviços públicos de forma indirecta não é desresponsabilizado politicamente e por isso tem de justificar publicamente as suas actuações (PEÑALVER, 1999). A consolidação facilita a obtenção de informação global e assume um papel fulcral no apuramento dessas responsabilidades.

Tal como salienta López (1996), “a consolidação pode desempenhar um papel de destaque no momento de observar o campo de actuação da contabilidade pública e, em particular, das actividades realizadas pelas entidades dependentes da entidade principal”.

A quantificação do endividamento público é um dos objectivos da consolidação que (PEÑALVER, 1999) considera mais significativos por permitir conclusões sobre a eficiência com que se realizou a actividade pública. Na opinião do autor, esta informação não se obtém a partir das contas da Administração central dada a existência de organizações que prestam serviços públicos, mas que não estão incluídas no orçamento geral do Estado, algumas das quais com capacidade de endividamento (é o caso, no nosso país, das autarquias locais). Salienta ainda que se existirem operações de financiamento entre a Administração central e algumas entidades públicas a consolidação de contas também é importante porque elimina as operações de débitos e

créditos recíprocos. Esta informação é útil não só aos cidadãos como também aos órgãos de gestão (PEÑALVER, 1999).

Uma problemática similar à do endividamento é a que se refere ao superávit/déficit orçamental. Na presença de organizações tais como as referidas anteriormente, o resultado orçamental pode não traduzir em que medida as receitas foram suficientes para suportar as despesas. Nesta perspectiva, a obtenção do resultado orçamental seria facilitada pela consolidação.

A *Ordre des Experts Comptables* (1992) assinala que a consolidação de contas no sector público é um contributo: para a garantia da democracia (ao permitir a obtenção de informação acerca da gestão de forma mais transparente, mais comparável e mais exaustiva a consolidação favorece um maior e mais democrático controlo dos fundos públicos), para instaurar uma prática de gestão de grupo (é uma boa ferramenta de direcção e de controlo das entidades controladas e além disso, permite dirigir e coordenar acções com vista a instituir políticas de gestão do grupo eficazes no que respeita nomeadamente, à gestão de tesouraria, ao endividamento e aos recursos humanos, bem como à avaliação dessas mesmas políticas), para medir os riscos e melhorar a informação das entidades financeiras para que estas possam conhecer o endividamento e a capacidade de reembolso das entidades que formam o grupo.

A crescente tendência para a privatização dos serviços e a adopção de parcerias público-privadas pode levar a Administração central a perder controlo sobre a actividade realizada por esses serviços dado que estes podem não estar sujeitos às mesmas regras de intervenção e de controlo financeiro que as entidades públicas (PEÑALVER, 1999). A consolidação de contas facilitará e potenciará o controlo político e legal. Os organismos normalizadores defendem que a consolidação de contas é um dos grandes potenciadores deste controlo na medida em que permite a obtenção de contas auditadas.

A medida da equidade intergerencial é mais um dos objectivos da consolidação de contas (CALVO, 1997), ou seja, deve permitir quantificar em que medida as decisões tomadas por um determinado governo condicionam as medidas do governo futuro.

Em Portugal, foi manifestada a necessidade de informação financeira consolidada no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) - Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro de 1997 - Plano Oficial de Contabilidade Pública -, onde se refere: “a falta de normas gerais de enquadramento, não permitem a realização de operações de consolidação de contas para o conjunto da Administração Pública de uma forma automática” e, posteriormente, o POC-Educação (1997) (Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação) - Portaria n.º 794/2000 de 20 de setembro de 2000 - Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação - salienta, na linha do que anteriormente foi apresentado, que a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas permitirá:

- a) melhorar o processo de tomada de decisão;
- b) potenciar o controlo;
- c) melhorar a informação financeira do grupo;
- d) instaurar políticas e culturas de gestão do grupo;
- e) facilitar a comparabilidade temporal e espacial da informação.

Do exposto, parece clara a utilidade da consolidação de contas no sector público, não só como potenciadora de obtenção de informação ao nível geral da Administração Pública, como também ao nível de grupos públicos em diferentes sectores e níveis de actuação do Estado.

## 2.4 Utilizadores da informação consolidada

Dado que o governo pode operar a diferentes níveis (central, regional e local) e os serviços podem ser prestados por qualquer nível e até os impostos cobrados podem ser canalizados para qualquer um dos níveis, (DOUGLAS, 1995) e que os programas do governo são, frequentemente, desenvolvidos por diferentes organizações e instituições, o modelo de consolidação deve permitir a obtenção de informação útil para a tomada de decisões.

Acresce ainda que dada a existência de factores económicos que conduzem a que existam vários interessados na informação proporcionada pela contabilidade: eleitores (cidadãos), órgãos de controlo, níveis superiores da administração, responsáveis pela gestão das instituições, agentes económicos e financeiros (nomeadamente, fornecedores, clientes, financiadores), opositores políticos, indivíduos designados para os cargos públicos, imprensa e público especializado antecipamos que todos eles sejam considerados utilizadores da informação consolidada (ZIMMERMAN, 1977), (GARCÍA, 2000).

As contribuições apresentadas têm como objectivo abordar aspectos que consideramos essenciais para a definição de um modelo de consolidação no âmbito do sector público. Não obstante, é ainda da maior relevância ponderar, no momento da definição do modelo de consolidação, a forma como a informação financeira consolidada se elabora, apresenta e divulga. Têm sido efectuados, com sucesso, esforços neste sentido (veja-se por exemplo para o sector privado, <http://www.edgar-online.com>) no âmbito da divulgação do relato financeiro no sector empresarial.

Os importantes desenvolvimentos das TIC (tecnologias de informação e de comunicação), no que respeita às telecomunicações e às linguagens de marcação têm contribuído de forma decisiva para que o relato financeiro possa ser transmitido em tempo real, via *Internet*. Entre os muitos desenvolvimentos, mais ou menos recentes, encontra-se a XBRL que, segundo Weisel (2002) constitui uma revolução no âmbito de relato financeiro, por permitir, de forma continuada, a preparação, a divulgação e o acesso à informação.

## 3 XBRL, UMA LINGUAGEM PARA A CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS

A linguagem de marcação XBRL é uma variante da linguagem de marcação XML, com a particularidade de ser desenvolvida com foco na divulgação de informação financeira. A linguagem XBRL está a ser desenvolvida por um consórcio internacional, sem fins lucrativos, que congrega cerca de 250 entidades públicas e privadas. O site oficial desta linguagem pode ser encontrado em <http://www.xbrl.org>. Esta linguagem fornece um formato comum para troca de dados, encapsulando simultaneamente os dados e os meta-dados. Este formato permite que diferentes aplicações e bases de dados troquem dados sem ser necessário terem qualquer conhecimento entre si (Linthicum 2000).

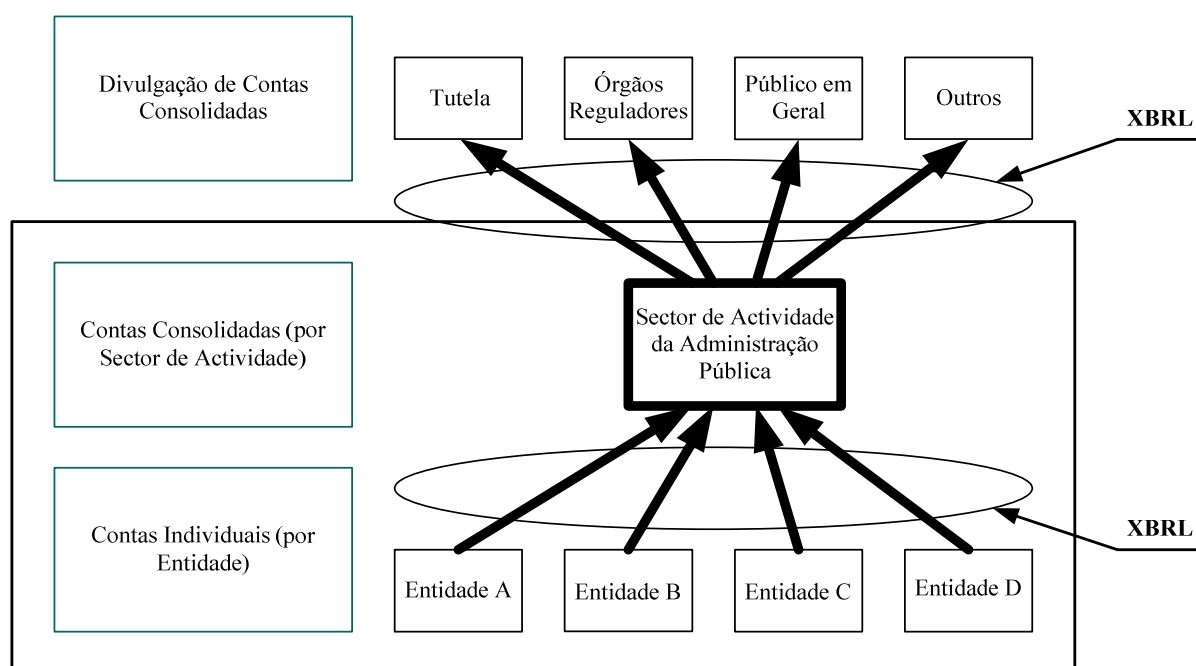
A linguagem de marcação XBRL pode pegar na informação individual preparada por cada entidade/empresa e consolidá-la, atendendo ao modelo de consolidação preconizado, num único documento sem ter preocupações sobre quais as tecnologias utilizadas pela fonte da informação ou pelo seu destinatário. Este conceito pode ser aplicado com vantagem à consolidação de contas na administração pública, libertando os emissores e os receptores da informação de questões tecnológicas (os grandes obstáculos que se colocam à integração de sistemas na administração pública e conseqüentemente à facilitação da consolidação das suas contas).

A linguagem de marcação XBRL cria uma ligação entre as tecnologias de informação e as normas contabilísticas dado que, através das taxinomias, torna possível converter as normas



contabilísticas dos diversos enquadramentos normativos, os princípios contabilísticos geralmente aceites e os procedimentos e métodos de consolidação em documentos de formato XML. Uma taxionomia XBRL é um esquema XML que define novos elementos, correspondendo cada um deles a um elemento referenciado em documentos XBRL. Esta ligação revoluciona o processamento e a divulgação da informação financeira ao permitir, de forma continuada, a preparação, a divulgação e o acesso à informação (Ferreira e Santos 2005).

O recurso à linguagem XBRL como suporte à consolidação de contas na administração pública (ver figura 1) é facilitado porque as taxinomias tornam exequível uma adaptação permanente e flexível às mudanças que ocorrem no âmbito da administração pública em geral e dentro de cada sector de actividade em particular.



**Figura 1 - A utilização da linguagem XBRL para consolidação de contas na administração pública**

Se a questão do acesso à informação é um aspecto importante, igualmente importante é a segurança que os utilizadores podem ter na informação obtida. Por essa razão, deve ser assegurado que é mantida a autenticidade dos dados permitindo aos diversos utilizadores conhecer a fonte e retirar informação directamente da empresa em que têm o seu interesse. Este aspecto é relevante, porque se prende com a percepção de que a informação mantém as características qualitativas, nomeadamente, no que respeita à fiabilidade (informação fidedigna, neutra, plena) e ainda com a percepção de que a informação foi auditada, veja-se a este propósito (BORITZ; NO, 2003) e (COHEN *et al.*, 2003).

Neste contexto, como salienta Weisel (2002), a linguagem de marcação XBRL resolverá problemas relacionados com a consolidação de contas na administração pública, a adaptação dos dados a vários formatos e a autenticidade dos dados. Swagerman *et al.* (2001), afirmam mesmo que a XBRL pode ser considerada um poderoso veículo para que uma organização possa atingir os seus objectivos.

A utilização da XBRL como facilitadora da transmissão da informação financeira e consequentemente como facilitadora da consolidação de contas tem vindo a ser incentivada ao

nível internacional, nomeadamente pela União Europeia. A Comissão Europeia está a financiar, desde fevereiro de 2004, um projecto de dois anos com o qual, através do consórcio europeu e da criação de um secretariado permanente, procura coordenar as actividades que visam dinamizar e acelerar o desenvolvimento e a adopção da XBRL na União Europeia (MAGUET, 2004). De acordo com Watson (2004), a Comissão Europeia assinou, em junho de 2004, um contrato com o consórcio europeu.

A situação de alguns países da União Europeia quanto à adopção da XBRL no que respeita à actividade empresarial pode ser vista no Documento nº 5 do *III Working Group on IAS Impact* do *European Committee of Central Balance Sheet Data Offices* (CBSO, 2004). Um resumo detalhado deste documento pode ser consultado em Ferreira e Santos (2005).

No que respeita aos Estados Unidos, estão a ser já activadas medidas com vista à divulgação da informação via *Internet*, em formato XBRL, designadamente a da *Security Exchange Commission*. A *Security Exchange Commission* tem em curso uma iniciativa piloto através da qual foi efectuada a conversão de informação financeira das empresas constante da sua base de dados histórica, para o formato da XBRL. A informação é assim divulgada neste formato via *Internet*.

Dadas as potencialidades das linguagens de marcação e das TIC, bem como os esforços que já têm vindo a ser desenvolvidos no âmbito do sector privado no sentido da adopção da XBRL, entendemos que também a administração pública deve colocar a hipótese da sua adopção como linguagem para a divulgação da informação financeira, incluindo a informação financeira consolidada.

#### **4 CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS EM TEMPO REAL**

A oportunidade é uma característica essencial da informação com qualidade. Na administração pública, uma métrica importante para avaliar os serviços prestados é a sua qualidade, que pode ser prejudicada por falta de informação oportuna relativa ao sector de actividade. Por isso, o desempenho dos agentes reguladores da actividade da administração pública poderá ser substancialmente melhorado se todos os potenciais utilizadores da informação consolidada de um determinado sector de actividade dela tiverem conhecimento atempadamente.

Daí que, a possibilidade de efectuar a consolidação de contas em tempo real, venha introduzir novos desafios e um novo sentido ao conceito de oportunidade.

Não obstante o relato financeiro em tempo real implicar uma alteração profunda no sistema de informação actual, obrigando a uma maior rapidez no processamento dos eventos e na sua comunicação, torna-se necessário adaptar e operacionalizar as infra-estruturas, o que pode conduzir a um aumento significativo de custos. Tal aumento de custos coloca em questão uma outra restrição da informação relevante, a ponderação entre os benefícios e os custos de conseguir a consolidação de contas em tempo real (Ferreira e Santos 2005).

No pressuposto de que não deverão existir conflitos de interesses entre a administração pública e o cidadão em geral, a administração pública tudo deve fazer para que o cidadão e órgãos reguladores tenham conhecimento do seu desempenho em tempo real. A consolidação de contas em tempo real exige também que seja feita a auditoria às referidas contas em tempo real.

#### **5 CONCLUSÃO**

Em nosso entender, a obtenção de informação consolidada no âmbito do sector público é um aspecto essencial ao processo de decisão e à reforma administrativa e financeira do Estado

que já foi encetada no contexto do NPM. Por isso, foram dadas algumas contribuições no sentido de serem identificados aspectos essenciais para a definição de um modelo de consolidação no âmbito do sector público.

Algumas das dificuldades que estão associadas à obtenção da informação consolidada dizem respeito à oportunidade da informação e à compatibilidade dos dados das diversas entidades incluídas no perímetro de consolidação.

A linguagem de marcação XBRL, já utilizada em diversas áreas como uma linguagem privilegiada para divulgação de informação financeira, pode igualmente ser utilizada para consolidação de contas na administração pública. Em Portugal, não existe ainda definida uma taxionomia que é fundamental para dar suporte à implementação prática desta linguagem em todos os sectores de actividade com particular relevância para a administração pública (foco deste trabalho). Daí que entendemos necessário salientar a importância da sua utilização na definição do modelo de normalização.

Para além da definição do modelo de consolidação e da utilização da XBRL, entendemos que, no futuro, deve ainda ser desenvolvido trabalho no sentido de modelar o processo de prestação de contas, essencial à utilização da XBRL, bem como de adequar os processos de negócio da administração pública à colecta de informação em tempo real. Este trabalho deve ser feito independentemente da tecnologia utilizada e sempre numa perspectiva de processo e não de função.

## REFERÊNCIAS

AASB. Statement of Accounting Concepts (SAC) 1 - Definition of the Reporting Entity. P.S.A.S. Board, *Australian Accounting Research Foundation and by the Accounting Standards Review Board*, 1990.

BORITZ, J. E.; NO, W. G. Assurance reporting for XBRL: XARL (eXtensible Assurance Reporting Language). *PriceWaterhouseCoopers LLP / Bryant College*, p. 17-31, 2003.

BORITZ, J. E.; NO, W. G. Assurance reporting for XBRL: XARL (eXtensible Assurance Reporting Language). *PriceWaterhouseCoopers LLP / Bryant College*, p. 17-31, 2003.

CHANEY, B. A. The Governmental Financial Reporting Entity: inclusion and display. *The CPA Journal*, 1993. Retrieved 6 de Dezembro de 2005, from <<http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/13928832.htm>>.

CHRISTIAENS, J. Converging New Public Management Reforms and Diverging Accounting Practices in Belgium Local Governments. *Working Paper Research Seminar*, 1999.

CHRISTIAENS, J., P. et al. Accounting and management reform in local authorities: a tool for evaluating empirically the outcomes. *Working Paper*. Hovenierberg, 2004.

CLAD. *La responsabilización (“accountability”) en la nueva gestión pública Latinoamericana*. Retrieved 1 de Agosto de 2005.

COHEN, E. E. et al. The implications of economic theories and data level assurance services: research opportunities. *PriceWaterhouseCoopers LLP / Bryant College*, p. 51-62, 2003.

CALVO, F. S. M. G. La medida contable de la equidad intergeneracional en el Sector Público. V *Premio para jóvenes investigadores en Contabilidad "Carlos Cubillo Valverde"*. ICAC. Madrid, 1997.

DOUGLAS, P. *Governmental and nonprofit accounting*. Orlando, Dryden Press, 1995.

DRUCKER, P. *Post capitalist society*. New York, Harper Business, 1993.

FERREIRA, A.; SANTOS, C. Modelação do relato financeiro: facilitador da linguagem XBRL. *Contabilidade e Gestão (Revista Científica da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas)*, nº 1, jul. 2005.

GARCÍA, A. C. *Identificación de los usuarios de la información contable en la administración local mediante un enfoque de agencia*, 2000. Retrieved 19 de Outubro de 2005.

HANDY, C. *The age of unreason*. Boston: Harvard Business Review Press, 1990.

HANDY, C. *The empty raincoat*. London: Arrow Business Books, 1994.

IFAC. *International Public Sector Accounting Statements No. 6 - Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*, 2000.

IFAC. Study 8 - The Government Financial Reporting Entity. *P.S. Committee, International Federation of Accountants*, 1996.

LINTHICUM, D. S. *Enterprise application integration*. New York: Addison-Wesley, 2000.

LÓPEZ, A. La nueva gestión pública: algunas precisiones para su abordaje conceptual. *Dirección de Estudios e Información, Instituto Nacional de la Administración Pública*, 2003.

LÓPEZ, B. B. El Concepto de entidad en contabilidad pública. *Revista Española de Financiación Y Contabilidad*, v. 25, n. 88, p. 683-713, 1996.

MAGUET, G. Project XBRL in Europe. In: *The Global Impact of XBRL on Banking and Beyond*, 13 October, Lisbon-Banco do Portugal, 2004. Retrieved 19 de Março de 2005 em <[www.bportugal.pt/root/events/xbrl\\_p.htm](http://www.bportugal.pt/root/events/xbrl_p.htm)>.

MOONITZ, M. *The entity theory of consolidated financial statements*. Brooklyn, USA, 1951.

ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES DE FRANCE (CONSEIL SUPERIEUR). La consolidation de comptes. *Méthodologie d'approche à l'usage des collectives locales*. Paris: Les Editions Comptables Maleshers, 1992.

OSBORNE, D.; GAEBLER, T. *Reinventing government: how the entrepreneurial spirit is transforming the public sector*. New York: Addison-Wesley, 1992.

PEDERIVA, J. H. *Entidade contábil governamental: comparação entre os referenciais e os padrões australianos, norteamericanos, espanhóis, brasileiros e internacionais*. Dissertação (Mestrado) - Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2004.

PEÑALVER, J. F. S. *Jústification de la consolidation contable y delimitación del perímetro del grupo en el ámbito público*. *Encuentros Técnicos de los OCEX*, VI., 1999. Retrieved 10 de Junho de 2005.

PORTUGAL - Ministérios das Finanças e da Educação. *Portaria n.º 794/2000*, de 20 de setembro de 2000 - Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação.

PORTUGAL - Ministério das Finanças. *Decreto-Lei n.º 232/97*, de 3 de setembro de 1997 - Plano Oficial de Contabilidade Pública.

REICH, R. *The Work of nations*. New York: Knopf, 1991.

RESCHENTHALER, G. B.; THOMPSON, F. *Public administration in a period of change: moving to a learning organization perspective*, 2005. Retrieved 1 de Agosto de 2005.

ROSE, P. *The Governmental accounting board's reporting model: evolution or revolution*. *The Governmental Accountants Journal*, v. 46, n. 4, p. 10, 1997.

SWAGERMAN, D. M. et al. *Application of XBRL for financial reporting: conditions of success*. 2001.

WATSON, L. *Global adoption of XBRL*. *Digital Accounting Research Conference*, Huelva, Spain, p. 14-15, October, 2004. Retrieved 19 de Março de 2005, from <[www.uhu.es/ijdar/documentos/Present04/Liv.pdf](http://www.uhu.es/ijdar/documentos/Present04/Liv.pdf)>.

WEISEL, J. A. *The financial reporting revolution and XBRL: another fad or is this really going to work*. *Journal of Accounting Research*, v. 10, n. 3, p. 26-34, 2002.

WYNNE, A. *Do private sector financial statements provide a suitable model for public sector accounts?* Oeiras - Portugal, 2005.

ZANONI, A. B. *Genesis of the entity theory: an analysis of the scientific context in the United States of America at the beginning of the XX Century*. Retrieved 29 de April de 2005, from <<http://www.muprivate.edu.au/fileadmin/SOE/acchist/conf3/Zanoni.pdf>>.

ZIMMERMAN, J. L. *The Municipal accounting maze: an analysis of political incentives*. *Journal of Accounting Research*, n. 15, 107-144, 1977.