

A DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES NO SECTOR PÚBLICO EM PORTUGAL

DEMONSTRATION OF RESULTS BY FUNCTION IN THE PUBLIC SECTOR IN PORTUGAL

Sara Alexandra Eira Serra

Mestranda em Contabilidade e Auditoria pela Universidade do Minho
Professora convidada do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA)
Endereço: Instituto Politécnico do Cávado e do Ave - Escola Superior de Gestão -
Urbanização Quinta da Formiga, Edifício Panorâmico II - Lote 3
CEP 4750-117 - Arcozelo Barcelos – Portugal
E-mail: sserra@ipca.pt
Telefone: (351)965196464

João Baptista da Costa Carvalho

Doutorado em Ciências Empresariais pela Universidade de Saragoça
Professor Associado na área da Contabilidade pela Universidade do Minho
Presidente do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA)
Endereço: Instituto Politécnico do Cávado e do Ave - Escola Superior de Gestão -
Urbanização Quinta da Formiga, Edifício Panorâmico II - Lote 3
CEP 4750-117 - Arcozelo Barcelos - Portugal
E-mail: jcarvalho@eeg.uminho.pt
Telefone: (253)253802260

Armindo Fernandes da Costa

Mestre em Gestão pela Universidade do Minho
Doutorando em “Nuevos Reptos Contables” – Universaidade de Vigo
Professor convidado do Mestrado de Contabilidade e Auditoria – Universidade do Minho
Professor convidado do Instituto Politécnico do Cávado e Ave (IPCA)
Endereço: Rua de Diu-12, 3º esq. 4710-914 – Braga – Portugal
Email: armindo.costa@acmsroc.pt
Telefone: (351) 9172-04370

RESUMO

Numa economia caracterizada pela globalização, concorrência e volatilidade dos mercados, 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. Deste modo, exige-se uma contabilidade pública que promova indicadores capazes de auxiliar a tomada de decisões, medir o desempenho das entidades, bem como planear e controlar a situação económico-financeira das mesmas. A resposta passou por implementar a contabilidade analítica ou de custos no sector público, o que fazia antever a emergência de novos procedimentos contabilísticos, nomeadamente, a Demonstração dos Resultados por Funções (Demonstração do Resultado do Exercício), que se assume como um documento de excelência da contabilidade analítica e como um excelente indicador da *performance* das organizações, permitindo alcançar mais rapidamente os vectores desta nova contabilidade pública, que se preocupa, cada vez mais, com a gestão dos dinheiros públicos. Neste artigo pretendemos analisar a importância da DRF, realçando os seus pontos fortes e fracos, bem como efectuar

um enquadramento desta peça contabilística na reforma da contabilidade pública em Portugal. Todavia, e contrariando a filosofia deste novo sistema contabilístico, que assenta na eficiência, eficácia, rigor e transparência, a Demonstração dos Resultados por Funções continua relegada para segundo plano.

Palavras-chave: Demonstração dos Resultados por Funções. Demonstração dos Resultados por Naturezas. Contabilidade de Custos.

ABSTRACT

In an economy characterized by globalization, competition and volatile markets, the Portuguese public sector has assumed an ever increasing number of attributes, which makes the apparatus of the State heavy and difficult to control. In his way, public accounting is required, which promotes indicators capable of aiding the decision making process and measuring the performance of agencies, as well as planning and controlling the economic-financial situation of these agencies. The answer came by means of implementing analytic accounting or costs in the public sector, which makes it possible to foresee the emergency of new accounting procedures, namely, the Demonstration of Results by Functions (Demonstration of Result of the Task), which has assumed excellence in the documentation of analytic accounting and is an excellent indicator of organizational performance, allowing for faster achievement of the vectors of this new public accounting which is increasingly concerned with the management of public finances. In this article, we intend to analyze the importance of the DRF, highlighting its strong and weak points, along with developing a framework of this type of accounting in the reform of public accounting in Portugal. However, due to contrarian attitudes towards the philosophy of this new accounting system, that acknowledges its efficiency, effectiveness, rigor and transparency, the Demonstration of Results by Function continues to be relegated to the second tier.

Keywords: Demonstration of Results by Function. Demonstration of Results by Nature. Cost accounting.

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 monetários. 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.

Todavia, a contabilidade pública tradicional, elaborada na óptica de caixa, não permitia responder a estas exigências, 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.

Da nova contabilidade pública pretende-se uma análise mais rigorosa das despesas públicas, uma maior transparência das contas públicas e um aumento de informação em diferentes ópticas (económica, financeira, orçamental e patrimonial).

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

A DRF pode representar o 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.

Neste artigo pretendemos analisar a importância da DRF, realçando os seus pontos fortes e fracos, bem como efectuar um enquadramento desta peça contabilística na reforma da contabilidade pública em Portugal. Para tal efectuaremos uma pesquisa bibliográfica, com abordagem qualitativa.

2 O ENQUADRAMENTO DA DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

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, do recurso à banca, bem como 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, bem como 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). Por todos estes motivos, Barker (2003) refere que a DR é uma das peças contabilísticas mais procuradas, sendo considerada, até, o coração do relato financeiro.

Em Portugal, até 1950, esta peça contabilística, na altura denominada de “Conta de Ganhos e Perdas”, revelava uma reduzida capacidade explicativa, bem como uma certa confusão em termos de terminologia. Por outro lado tinha, ainda, 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; 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 de 1977.

Com o surgimento do referido normativo, a “Conta de Ganhos e Perdas” passa a ser substituída pela DR, que, ao contrário de muitos países, se apresentou em duas vertentes, sendo elas a Demonstração dos Resultados por Naturezas (DRN) e a Demonstração dos Resultados por Funções (DRF).

A DRN, tal como a DRF, visa apresentar de uma forma resumida o desempenho económico da entidade. No entanto, a DRN tem a particularidade de contabilizar os custos e proveitos de acordo com a sua natureza, atendendo-se portanto à natureza intrínseca dos mesmos. Nesta peça contabilística os custos e proveitos são agrupados em classes de contas, 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 à origem e não à natureza dos custos e proveitos, classificando-os, portanto, 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 normativos portugueses, 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.º de janeiro de 1990.

Tal como seria de esperar, este normativo traz algumas alterações, inclusive no que diz respeito à DRF, 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. O Quadro 1 traz a DRF prevista no POC/89.

DRF	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

Quadro 2 – DRF prevista no POC/89

Fonte: Bento e Machado (2002).

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 de 1999, 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 Quadro 2), que deste modo ganha um carácter vinculativo (CNC, 2000).

DRF	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

Quadro 2 – DRF prevista na DC n.º 20

Fonte: CNC (1997).

Cumprе, todavia, referir, que esta obrigatoriedade é, apenas, extensível às empresas que ultrapassem, durante dois anos consecutivos, dois dos três limites do art. 262 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 em 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.

Urge, no entanto, referir, que ao contrário do anterior normativo, o DL n.º 79/2003 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 DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES

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 se apresentam pertinentes para espelhar a situação económica da organização, todavia, consideramos que os normativos contabilísticos 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 em 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, de 12 de fevereiro de 1999, e o DL n.º 79/2003, de 23 de abril de 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, um 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.

Também na divulgação dos resultados extraordinários, a DRF supera a DRN, dado que a primeira dá mais relevância à referida rubrica, mostrando-se assim mais útil para os utilizadores e melhorando a compreensão da informação financeira.

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, ainda, que a DRF se assume como um importante instrumento em nível da entidade informativa. De facto, quando divulgada juntamente 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.

Porém, convém referir que, 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 (PRICEWATERHOUSE, 2002).

Cumpra 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 assim 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 revela uma grande preocupação com a determinação dos impostos e a prova disso é que 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 portanto 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 a DRF 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. Assim, e de acordo com Ribeiro (1985), antes de classificar um custo ou proveito por função, é necessário identificá-lo e tal identificação é sempre efectuada de acordo com a natureza intrínseca do custo ou proveito. 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; 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, p.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 DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR FUNÇÕES NA CONTABILIDADE PÚBLICA

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; MARQUES, 2003).

Exige-se uma contabilidade que promova a eficiência, eficácia, rigor e transparência das contas públicas, o que se torna difícil com a contabilidade de caixa praticada pelo sector público. Urge, então, uma reforma da contabilidade pública, que se inicia, em 1990, com a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro de 1990), sendo, posteriormente, consolidada pela Lei n.º 155/92, de 28 de julho de 1992, que vem regular o regime da Administração Financeira do Estado, culminando com o DL n.º 232/97, de 3 de setembro de 1997, que instituiu o POCP, dando-se início à normalização da contabilidade pública, em Portugal.

Com o novo sistema de contabilidade pública 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 excelente indicador da

performance das organizações; que permitiria alcançar mais rapidamente os vectores desta nova contabilidade pública; que se preocupa, cada vez mais, com a gestão dos dinheiros públicos. Todavia, e apesar de todas as potencialidades já enunciadas, esta peça contabilística sofreu uma certa relutância por parte do sector público.

O POCP, considerado o marco conceptual de todos os planos sectoriais emergentes, 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 no sector público, pois nesta altura, o POC das empresas privadas atribuía ainda um carácter facultativo à supracitada DF. Adicionalmente, o POCP inspirou-se no novo Plano Geral de Contabilidade Pública espanhol, que também não previa a elaboração da DRF, 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.

Almeida (2005) afirma, no entanto, que o POCP, ainda que implicitamente, privilegia a DRF, instituindo para o efeito 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 de 1999, também considera obrigatória, unicamente, a elaboração da DRN. No entanto, 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 Quadro 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.

Apuramento de custos por Funções											
Funções		Custos									
		Acumulados até ao mês anterior			Realizados no mês				Acumulados para o mês seguinte		
Código	Designação	Dir.	Ind.	Total	Dir.	CI %	Ind.	Total	Dir.	Ind.	Total

Quadro 3 – Modelo CC-9

Fonte: adaptado de Carvalho et al. (2006).

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.

No entanto, Bernardes (2001) considera que as funções dos organismos públicos são completamente distintas das funções do sector empresarial e, como tal, a segmentação do Resultado Operacional apresenta-se desajustada, o que torna esta DF irrelevante para este sector.

Embora sejam evidentes as diferentes nomenclaturas utilizadas para as funções preconizadas 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.

No Sector da Educação, o plano contabilístico (POC-Educação) foi aprovado através da Portaria nº 794/2000, de 20 de setembro de 2000. O POC-Educação, para além da DRN, prevê a elaboração obrigatória da DRF, embora esta se apresente com a designação de Demonstração de Custos por Funções (ver Quadro 4).

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						

Quadro 4 – Demonstração de Custos por Funções

Fonte: adaptado de Cravo et al. (2002).

De acordo com o ponto 2.2.2 do POC-Educação, a DRF 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. Este diploma preconiza a utilização do método *Activity-Based-Costing* (ABC), que se consubstancia na elaboração de quadros de análise de custos por actividades.

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

Contrariamente a alguns organismos públicos, o sector da saúde possuía, desde os anos 80, um plano sectorial, com carácter vinculativo, denominado de Plano Oficial de Contas dos Serviços de Saúde. Este baseava-se no POC empresarial, intergrando, no entanto, os principais instrumentos de controlo e avaliação da actividade desenvolvida pelos serviços centrais do Ministério da Saúde.

Todavia, em prol da normalização da contabilidade pública este plano contabilístico foi revogado, entrando em vigor o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), que foi instituído pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de fevereiro de 2000.

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).

O normativo contabilístico para o sector da saúde 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. Para o efeito, o ponto 4, das Considerações técnicas, expressa o seguinte: “Além destes mapas de prestação de contas de execução obrigatória, as instituições poderão elaborar quaisquer outros que julguem de interesse relevante para a sua gestão”.

Quanto ao Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Segurança Social (POCISSSS), aprovado pelo DL n.º 12/2002, de 25 de janeiro de 2002, 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, instituiu 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. Seguindo esta mesma linha de pensamento, Carvalho e Ribeiro (2004) consideram que este plano sectorial prevê a elaboração da supracitada DF.

Apesar do POCISSSS preconizar uma reclassificação por actividades e centros de responsabilidade, consideramos que este normativo não atribui grande destaque à contabilidade analítica, e como tal não instituiu, 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, mencionando para o efeito o seguinte: “Constituindo um potente instrumento de gestão e um importante factor de análise das receitas e das despesas do sistema de solidariedade e segurança social, entendeu-se que o desenvolvimento da contabilidade analítica constituirá, num futuro próximo, um complemento de gestão que deverá evidenciar pormenorizadamente todo o conhecimento do sistema”.

5 CONCLUSÕES

Em Portugal, e ao contrário de muitos países, estão previstas duas DR, sendo elas a DRN e a DRF. Embora a maioria dos normativos contabilísticos, nacionais e internacionais, considere 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 das DF. A verdade é que esta peça contabilística ainda verifica uma adopção incipiente, quer no sector público, quer no sector privado.

Neste artigo analisamos a importância da DRF, realçando os seus pontos fortes e fracos, bem como efectuamos um enquadramento desta peça contabilística na reforma da contabilidade pública em Portugal. Para tal efectuamos uma pesquisa bibliográfica, com abordagem qualitativa.

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 Demonstrações de Resultados por Funções, 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 sobretudo 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. Face ao exposto, concluimos 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.

Apesar de todos os constrangimentos que esta demonstração contabilística possui, 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 assim a eficácia, eficiência, economia e rigor, tão desejados pela contabilidade pública e privada.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J. R. *Contabilidade de custos para as autarquias locais: modelo para o sector público administrativo*. 2. ed. Porto: Vida Económica, 2005.

BARKER, R. *The revolution ahead in financial reporting: reporting financial performance*. Balance Sheet, v. 11, n.º 4, p. 19-23, 2003.

BARREIROS, A. et al. *POCISSSS explicado*. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2002.

BENTO, J.; MACHADO, J. F. *O Plano Oficial de Contabilidade explicado*. Porto: Porto Editora, 1978.

BENTO, J.; MACHADO, J. F. *Plano Oficial de Contabilidade explicado*. 26. ed. Porto: Porto Editora, 2002.

BERNARDES, A. *Contabilidade Pública e Autárquica – POC e POCAL*. Coimbra: Centro de Estudos e Formação Autárquica, 2001.

BORGES, A. et al. *Contabilidade e finanças para a gestão*. Lisboa: Áreas Editora, 2002.

CAIADO, A. *Contabilidade de gestão*. 3. ed. Lisboa: Áreas Editora, 2003.

CAIADO, A. P.; MADEIRA, P. *O encerramento de contas na perspectiva contabilístico-fiscal*. Lisboa: Áreas Editora, S.A., 2004. p. 48-57.

CARMO, C. A evolução do relato do resultado periódico como resposta à necessidade de informação sobre o desempenho. *Revista de Contabilidade e Comércio*, v. LIX, n.º 234/235, p. 381-410, jun., 2003.

CARVALHO, J.B.; RIBEIRO, V. Os planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública. *Revista TOC, CTOC*, n.º 56, p. 20-31, nov., 2004.

CARVALHO, J. B. et al. *POCAL comentado*. 2. ed. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2006.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (CNC). *Directriz Contabilística n.º 20 – Demonstração dos Resultados por Funções*. Portugal, 1997.

COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (CNC). *Ofício circular n.º 042/2000*. Portugal, 2000.

CRAVO, D.; ANTÃO, A. A demonstração dos resultados por funções: perspectivas contabilística e de auditoria. *Revista Eurocontas*, Ano VI, n.º 60, p.5-17, jul., 2000.

CRAVO, D. et al. *POC Educação explicado*. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2002.

DOMENCH, P. *Estados contables: elaboración, análisis e interpretación*. Madrid: Ediciones Pirámide, 2003.

FREITAS, G.; CONDE, F. O relato financeiro em Portugal, na segunda metade do Séc. XX: da perspectiva da utilidade da informação das empresas não financeiras. In: Congresso da ACCID, 1º, 2005, Barcelona. *Anais...* Barcelona, 2005.

GONÇALVES DA SILVA, F. *O Balanço e a Demonstração de Resultados*. 2. ed. Lisboa: Livraria Sá da Costa, 1978.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Norma Internacional de Contabilidade n.º 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras*. Londres, 1997.

MAGRO, F. et al. Demonstração dos Resultados por Funções: da teoria à prática. In: VI Congresso Internacional de Custos – “Custos e Estratégia Empresarial”, 6., 1999, Braga. *Anais...* Braga, 1999.

MARQUES DE ALMEIDA, J. J.; MARQUES, M. C. A contabilidade pública e o sector da educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia. *Education*

Policy Analysis Archives, v. 11, n.º 42, nov., 2003. Disponível em: <<http://epaa.asu.edu/epaa/v11n42>>. Acesso em: 10 jul. 2006.

PIMENTA, J. Demonstrações de Resultados por Naturezas ou por Funções?. *Boletim APECA*, n.º 89, p. 11-15, fev., 1999.

PINTO, J. P. Demonstração dos resultados por funções: uma visão crítica. *Revista de Contabilidade e Finanças*, VI Série, Ano III, n.º 11, p. 4, jul./set., 1998.

PINTO, A. Demonstração de Resultados por Funções. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, Ano 32º, n.º 400, p. 17-20, jan., 1999.

PORTUGAL. *Decreto-lei n.º 79/2003*, de 23 de abril de 2003. Diário da República - Obrigatoriedade da Demonstração dos Resultados por Funções, Lisboa, n.º 95, I Série-A, p. 2571-2575, 23 abr. 2003.

PORTUGAL. *Portaria n.º 898/2000*, de 28 de fevereiro de 2000. Diário da República - Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde, Lisboa, n.º 225, I Série-B, p. 5250-5314, 28 fev. 2000.

PORTUGAL. *Decreto-lei n.º 44/99*, de 12 de fevereiro de 1999. Diário da República - Obrigatoriedade da Demonstração dos Resultados por Funções, Lisboa, n.º 36, I Série-A, p. 762-765, 12 fev. 1999.

PORTUGAL. *Decreto-lei n.º 232/97*, de 3 de setembro de 1997. Diário da República - Plano Oficial de Contabilidade Pública, Lisboa, n.º 203, I Série-A, p. 4594-4638, 3 set. 1997.

PORTUGAL. *Decreto-lei n.º 155/92*, de 28 de julho de 1992. Diário da República - Regime da Administração Financeira do Estado, Lisboa, n.º 172, I Série-A, 28 jul. 1992.

PORTUGAL. *Lei n.º 8/90*, de 20 de fevereiro de 1990. Diário da República - Bases da Contabilidade Pública, Lisboa, n.º 43/90, I Série, 20 fev. 1990.

PRICEWATERHOUSE *Income statement*, 2002. Disponível em: <<http://www.pwglobal.com/servlet>>. Acesso em: 16 abr. 2006.

RIBEIRO, J. *Lições de teoria da contabilidade (geral)*. 1º vol. Porto: Athena Editora, 1985.

RODRIGUES, J. *Demonstrações Financeiras do POC e Declaração Modelo 22*. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 1996.

TIAGO, A. et al. *Prestação de Contas: elaboração, apreciação, depósito e publicação*. Mem Martins: Protocontas, 1999. p. 110-211.

Artigo recebido em 26/09/06 e aceito para publicação em 02/02/07.