

Tratamento Contabilístico das Subvenções Governamentais em PGC e NIRF

Trabalho de Licenciatura em Contabilidade e Finanças

Amâncio Bento Langa

UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE

FACULDADE DE ECONOMIA

Maputo, Junho de 2010

Índice

AGRADECIMENTOS	i
Declaração de Honra.....	ii
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	iii
RESUMO.....	v
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Definição do problema.....	2
1.2 Objectivos.....	2
1.2.1 Objectivo Geral:.....	2
1.2.2 Objectivos específicos	2
1.3 Hipóteses de resposta	3
1.4 Relevância do tema	3
1.5 Metodologia	4
1.6 Estrutura do Trabalho.....	5
2 REFERENCIAL TEÓRICO	6
2.1 Contabilidade Geral e a Contabilidade Pública.....	7
2.1.1 Contabilidade Geral	7
2.2 Orçamento do Estado (OE)	11
2.2.1 Relação entre a Contabilidade Pública e o Orçamento do Estado	12
2.3 Empresa Pública.....	13
2.3.1 Características e objectivos da Empresa Pública	15
2.3.2 O controlo e a Prestação de Contas nas Entidades Públicas.....	16
2.3.3 Requisitos a observar nas prestações de contas nas entidades públicas	17
2.4 Apresentação das Demonstrações Financeiras (DF).....	18
2.4.1 Composição das DF	18
3 SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL.....	21
3.1 Tipos de subvenções.....	22
3.2 Contabilização das subvenções governamentais pelas IFRS	23
3.2.1 International Accounting Standard 20 – IAS 20.....	23
3.2.2 O critério do justo valor na contabilidade.....	23
3.2.3 Reconhecimento e Apresentação das subvenções relacionadas com resultados	25
3.2.4 Subvenção do governo não monetário	27
3.2.5 Apresentação das subvenções relacionados com activos.....	27
3.2.6 Apresentação de subvenções relacionadas com resultados	28
3.3 A prestação de contas das entidades públicas moçambicanas e tratamento das subvenções à luz do PGC.....	30
3.3.1 Evolução dos subsídios governamentais.....	31
3.3.2 Execução das subvenções governamentais	33
3.4 Plano Geral de Contabilidade (PGC-NIRF).....	34
3.4.1 Regras para a primeira aplicação do PGC-NIRF	35

3.4.2	Efeitos da primeira aplicação do PGC-NIRF.....	36
3.4.3	Tratamento das subvenções governamentais à luz do PGC-NIRF (NIRF 26) 38	
3.4.4	Subvenções relacionadas com resultados ou subvenções à exploração.....	43
3.4.5	Quadro resumo do reconhecimento das subvenções governamentais	45
4	CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	46
4.1	Conclusões	46
4.2	Recomendações	48
5	BIBLIOGRAFIA	49

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a Deus, por ter me mantido vivo e com saúde para concluir o curso.

Um agradecimento especial ao Doutor Ângelo Macuacua, pelos anos de docência e pelo apoio prestado na qualidade de supervisor.

A todos os professores que transmitiram os seus conhecimentos ao longo deste processo, à faculdade de Economia da Universidade Eduardo Mondlane pela oportunidade e a todos os trabalhadores.

Aos meus pais Bento Langa e Elisa Macuacua (em memória), que desde cedo sacrificaram-se e deram me um estímulo para a minha educação.

Agradeço ainda a minha esposa Amélia Manganhe e a minha filha Cindy Elisa, às minhas irmãs Sandra, Benilde e Hortência pela convivência familiar e por terem sido minha fonte de inspiração e força nos momentos em que elas me faltaram.

Os meus agradecimentos são extensivos aos meus amigos e colegas da faculdade, de modo particular para Armando Malasse, Elisa Malamba, Elisabeth Lucas, Carlota Mbié, Fernanda Munguambe, Felismina da Silva e António Cério, pelo calor e fraternidade ao longo destes cinco anos de formação.

Agradecimento a todos que de uma forma directa e indirecta ajudaram a levar a bom termo o trabalho de fim do curso.

Declaração de Honra

Declaro por minha honra que o presente trabalho é da minha autoria e resulta da minha investigação.

Declaro também que esta é a primeira vez que o submeto para obter o grau académico de Licenciatura em Contabilidade e Finanças, numa instituição educacional.

(Amâncio Bento Langa)

Aprovação do Júri

Este trabalho foi aprovado com _____ (_____)
Valores, no dia ____ de _____ de _____, por nós,
membros do júri examinador da Faculdade de Economia da Universidade
Eduardo Mondlane.

O Presidente

O Arguente

O Supervisor

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- **CRM**- Constituição da República de Moçambique
- **CGE**- Conta Geral do Estado
- **EP**- Empresa Pública
- **FASB**- *Financial Accounting Standard Board*
- **IAS** – *International Accounting Standard*
- **IASB** - *International Accounting Standard Board*
- **IFRC**-International Financial Reporting Interpretations Committee
- **IFRS**- *International Finance Reporting Standard*
- **OGE**- Orçamento Geral do Estado
- **NIRF**- Normas Internacionais de Relato Financeiro
- **NIC**- Normas Internacionais de Contabilidade
- **NCRF**- Normas de Contabilidade e Relato Financeiro
- **PGC**-Plano Geral de Contabilidade
- **PGC-NIRF** Plano Geral de Contabilidade baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro
- **POC**- Plano Oficial de Contabilidade
- **SCE**- Sistema de Contabilidade para o sector Empresarial
- **SISTAFE**- Sistema de Administração Financeira do Estado

- **SIC**-Standing Interpretations Committee
- **TA**- Tribunal Administrativo

RESUMO

As empresas públicas constituem uma forma estratégica da intervenção do Estado no fornecimento de bens e serviços procurados de um modo cada vez mais crescente pela sociedade. A actuação eficaz destas empresas depende grande parte de vezes dos fundos provenientes do Orçamento do Estado, em forma de subvenções.

O tratamento contabilístico destes fundos vêm merecendo particular atenção, não somente pelo seu peso nas Demonstrações Financeiras como também pelo significativo impacto que traduzem nos investimentos e nas actividades de exploração das empresas públicas.

O orçamento do Estado, origem dos fundos das subvenções segue as peculiaridades da Contabilidade Pública, em obediência aos requisitos da Conta Geral do Estado. Enquanto a Contabilidade das empresas pública deve respeitar o plasmado no Plano Geral de Contabilidade, que actualmente foi ajustado às Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF), em harmonia com os comandos da contabilidade pública.

Os avanços que se verificam na ciência de contabilidade, com a adopção das Normas Internacionais de Contabilidade, constituem a razão fundamental para levar a cabo o presente estudo visando o estudo comparativo do tratamento contabilístico das subvenções no âmbito do PGC e das NIRF.

Os dois instrumentos normativos fazem uma abordagem a modalidade de reconhecimento e divulgação das subvenções baseado em dois tipos, a destacar as subvenções orientadas para actividades de exploração e as subvenções para o investimento.

O tratamento contabilístico preconizado para cada tipo de subvenção, apresenta-se de forma articulada e harmonizada em contas específicas, tanto a nível das NIRF como do

PGC, não obstante ser necessário abordar algumas melhorias no enquadramento de algumas contas do PGC.

1 INTRODUÇÃO

A intervenção do Estado nas empresas públicas moçambicanas joga um papel fundamental para a subsistência económica e financeira destas, bem como para a promoção do bem-estar sócio-económico das populações.

Uma das formas encontradas para intervir nestas empresas, é garantindo financiamentos, tais como empréstimos, doações, isenções fiscais, subvenções, sem os quais, estas navegariam em dificuldades de vária ordem, desde as operacionais até mesmo de manutenção no mercado.

Nesta óptica, o Estado ao prosseguir as suas políticas económicas e sociais, e no esforço de promover o equilíbrio sócio-económico dos cidadãos, aloca às empresas públicas subvenções que são parte destes financiamentos referidos anteriormente e provêm do Orçamento do Estado.

Este apoio prestado pelo Estado é fundamental e de grande impacto, porque possibilita aos cidadãos usufruírem de bens e serviços produzidos pelas empresas públicas a preços baixos, comparativamente àqueles praticados pelas empresas genuinamente privadas.

Perante este processo, é chamada a ciência contabilística a contribuir com os seus métodos de estudo e aplicação de técnicas com vista a fornecer informação de gestão indispensável a condução dos destinos destas empresas e alcance dos objectivos preconizados tais, como sustentabilidade e continuidade.

É neste contexto que o presente trabalho procura estudar o tratamento contabilístico preconizado pelo Plano Geral de Contabilidade (PGC) de um lado, e o preceituado pelas International Financial Reporting Standards (IFRS) por outro lado, no que diz respeito as subvenções governamentais.

Sendo assim a expectativa criada em torno deste trabalho, circunscreve-se no aprofundamento das técnicas e princípios contabilísticos observados e recomendados pelo PGC, e confrontando com os princípios e técnicas recomendadas pelas NIRF, sem descartar a hipótese de procurar encontrar os aspectos que são comuns e que fortalecem a forma como as subvenções são tratadas e apresentadas nas Demonstrações Financeiras deste conjunto de empresas.

1.1 Definição do problema

Com o propósito de obter alguns conhecimentos sobre a contabilização das subvenções governamentais, coloca-se a seguinte questão.

Qual o tratamento contabilístico aplicado às subvenções governamentais segundo o Plano Geral de Contabilidade e NIRF?

1.2 Objectivos

1.2.1 Objectivo Geral:

- Estudar o tratamento contabilístico das subvenções governamentais à luz do Plano Geral de Contabilidade e das NIRF.

1.2.2 Objectivos específicos

- Buscar e compreender os conceitos relacionados com as subvenções governamentais.
- Descrever os diferentes tipos de subvenções governamentais e seu impacto nas Demonstrações Financeiras das empresas públicas
- Identificar e compreender as diferentes formas de contabilização das subvenções governamentais inseridas no PGC e nas IFRS.
- Identificar a finalidade e impacto das subvenções governamentais.

1.3 Hipóteses de resposta

H0: O tratamento das subvenções governamentais em PGC, não encontra-se em conformidade com o preceituado nas NIRF.

H1: Devido a universalidade da Contabilidade, os princípios prescritos pelo PGC no tratamento das subvenções governamentais, vão de encontro com os ditames e princípios emanados pelas NIRF.

H2: O tratamento contabilístico das subvenções governamentais à luz das NIRF pode ser harmonizado com o PGC.

H3: O PGC não oferece condições para a articulação com as NIRF no tratamento contabilístico das subvenções governamentais.

1.4 Relevância do tema

Com a introdução das NIRF no país cresce a necessidade de aprofundar e actualizar as novas técnicas e métodos aplicados a diversos aspectos contabilísticos no geral e de modo particular para o tratamento das subvenções governamentais segundo estas normas.

Reveste-se de ainda de certo interesse a escolha deste tema o facto da problemática da contabilização e tratamento das subvenções governamentais suscitar dúvidas de interpretação a nível do Plano Geral de Contabilidade e do que é prática comum nos quadrantes, ou seja ao nível das NIRF.

Não sendo de menor importância também o facto de, ao estudar comparativamente o tratamento contabilístico das subvenções governamentais à luz do PGC e em IFRS permite identificar a técnica mais apropriada e que traduza a aplicação correcta dos princípios e normas de contabilidade geralmente aceites, bem como confrontar a razoabilidade das mesmas, tendo em vista contribuir para melhoria da informação contabilística fornecida aos órgãos de tomada de decisão e utentes da mesma, mas acima de tudo promover a prática da boa gestão dos fundos públicos.

1.5 Metodologia

A metodologia é conhecida como o estudo dos métodos. Comporta o delineamento das etapas a seguir, mostra ainda a forma como conduzir a pesquisa ou a explicação detalhada de toda a acção desenvolvida no trabalho de pesquisa cuja finalidade é atingir com sucesso os objectivos preconizados.

Para o presente trabalho recorreu-se ao método descritivo para abordar aspectos relativos ao tratamento contabilístico das subvenções governamentais recomendado pelas NIRF, assim como à luz do PGC anterior, actual PGC-NIRF.

Para obtenção da informação analisada, procedeu-se a pesquisa bibliográfica, que consistiu na busca de conceitos teóricos em livros, artigos científicos, publicações em jornais e Internet, de matérias relacionados com a contabilização das subvenções governamentais, com vista a definição dos principais conceitos usados ao longo do trabalho.

Dado que o tema proposto versa sobre uma área regida por diferentes instrumentos normativos, houve necessidade também de recorrer a pesquisa documental da legislação relevante para prática da contabilidade e prestação de contas das entidades públicas moçambicanas.

1.6 Estrutura do Trabalho

O trabalho apresenta-se em quatro partes, a obedecer a seguinte estrutura:

- i. A primeira parte procura apresentar aspectos introdutórios do trabalho, onde se define o problema, traz a relevância do tema, lança algumas hipóteses e apresenta a metodologia usada para a realização do trabalho.
- ii. A segunda parte é constituída pelo referencial teórico, onde pretende-se trazer os conceitos relevantes e as técnicas de tratamento e contabilização das subvenções governamentais, dando a conhecer o disposto nos instrumentos legais relevantes, e vigentes em Moçambique (PGC-NIRF), assim como apresentar as recomendações sugeridas pelas IFRS.
- iii. A terceira parte dedica-se a interpretação e apresentação das constatações verificadas nos conceitos teóricos.
- iv. A quarta e última parte, subdivide-se em duas secções, sendo a primeira a que contém as conclusões baseadas nas constatações obtidas ao longo do estudo, e a segunda, que apresenta as recomendações julgadas oportunas para o aperfeiçoamento das técnicas de tratamento contabilístico dos subsídios governamentais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

“A contabilidade desenvolveu-se como resposta a necessidades em mudança, sob pressão de estímulos externos e não sobre uma base teórica sistemática ou mediante a aplicação de metas de investigação¹”.

O presente trabalho faz uma contextualização sobre a contabilidade geral e a contabilidade pública, porque ao abordar o tratamento das subvenções governamentais é incontornável falar destas duas contabilidades.

E a contabilidade pública contempla as definições de empresas públicas e do Orçamento do Estado. Importa fazer alusão ao Orçamento do Estado, porque é dentro deste que são aprovadas e concedidas as subvenções governamentais que são alocadas às empresas públicas, devendo estas observar os critérios de reporte financeiro, obedecendo a Lei Orçamental e a contabilidade praticada.

Com vista aprofundar o estudo, convém citar alguns conceitos usados na terminologia da contabilidade pública e na contabilidade geral:

Despesas - são obrigações de carácter financeiro (aquisição de bens e serviços independentemente do seu pagamento ou consumo).

Custos - são consumo e utilização de bens e serviços, independentemente da sua aquisição.

Receitas - são direitos de carácter financeiro (vendas de bens e prestação de serviços independentemente do seu recebimento ou da sua formação).

Proveitos - correspondem à produção de bens ou serviços, independentemente da sua venda.

Ainda neste contexto, importa referir que alguns autores usam o termo subvenção governamental para referirem-se aos fundos provenientes do Orçamento do Estado em

¹Extraído da reflexão do” *Encontro Nacional de Professores de Contabilidade do Ensino Superior* “ 1999

apoio às empresas públicas, que não difere da expressão subsídio do governo, que no fundo referem-se a mesma classe de fundos.

2.1 Contabilidade Geral e a Contabilidade Pública

2.1.1 Contabilidade Geral

“A contabilidade, ao longo dos tempos, tem sido considerada como arte, técnica ou ciência”.

A génese da contabilidade é explicada, segundo a maioria dos autores, pela necessidade sentida pelo homem de preencher as limitações da memória, mediante um processo de classificação e registo que lhe permitisse recordar facilmente as variações sucessivas de determinadas grandezas, para que em qualquer momento pudesse saber da sua extensão. (BORGES *et al* 2005:31).

A contabilidade é ciência porque possui objecto determinado e método de investigação próprio. Estuda fenómenos que se verificam de forma universal, apresentando verdades (leis) em torno do mesmo objecto. (GONÇALVES *et al* 2007:23).

Existem várias maneiras de definir a contabilidade, seguem algumas definições desta ciência.

A **contabilidade** é a ciência que estuda os fenómenos ocorridos no património das entidades, mediante o registo, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses factos, com o fim de oferecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do património, suas variações e o resultado económico decorrentes da gestão da riqueza patrimonial (Franco, 1997).

A **contabilidade** é uma actividade que proporciona informação geralmente quantitativa e muitas vezes expressa em unidades monetárias, para a tomada de decisões, planeamento,

controlo das fontes e operações, avaliação de desempenho e relato financeiro a investidores, credores, autoridades reguladoras e ao público, DA COSTA *et al* (2001:40).

2.1.1.1 Contabilidade Geral

A contabilidade *geral*, também conhecida por contabilidade *financeira* ou *externa* debruça-se, sobretudo, sobre o relato financeiro para o exterior da empresa incluindo a preparação das demonstrações financeiras, assim como a acumulação de todos os dados necessários para tal fim.

Este campo da contabilidade desdobra-se em contabilidade de *custos* ou *interna*, que se debruça, essencialmente, sobre a mensuração, acumulação e controlo de custos, a fim de determinar o custo dos produtos vendidos ou serviços prestados.

Nos últimos anos, passou a haver tendências para se falar de *contabilidade de gestão*², como forma de agrupar os dois campos de contabilidade atrás referidos.

A contabilidade de gestão é definida como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informação (quer financeira, quer operacional) utilizada pelos órgãos de gestão para planear, avaliar e controlar internamente uma organização e para assegurar o uso e a responsabilidade pelos seus recursos, DA COSTA *et al* (2001:43)

A contabilidade de gestão também compreende a preparação de relatórios financeiros para grupos estranhos aos gestores (accionistas, credores, organismos reguladores e administração fiscal), é parte integrante do processo de gestão, proporcionando informação essencial para as seguintes acções:

- ✓ *Controlar as actividades correntes de uma organização;*
- ✓ *Planear as suas estratégias futuras, tácticas e operações;*

²Em 1989 o FMAC da IFAC, publicou o “*Practice Statement n.º 1*” intitulado << Conceitos de Contabilidade de Gestão >> revisto em Março de 1998.

- ✓ *Optimizar o uso dos seus recursos;*
- ✓ *Reduzir a subjectividade no processo de tomada de decisão;*
- ✓ *Melhorar as comunicações internas e externas;*

2.1.1.2 Contabilidade Pública

A contabilidade *pública*, é o ramo da contabilidade geral, aplicada na administração pública aos vários níveis do governo e entidades autárquicas, que intervêm nos processos de execução orçamental, recolha, registo, acompanhamento e processamento das transacções susceptíveis de produzir ou que produzem modificações no património do Estado. (FRANCO 1999).

SÁ e SÁ (1989:92), definem a *contabilidade pública* é a contabilidade aplicada às entidades públicas.

Para ANGÉLICO (1995:107), a *contabilidade pública* é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registo e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro.

A *contabilidade pública* é o ramo da contabilidade que colecta, regista e controla os actos e os factos da Fazenda Pública, mostra o Património Público e suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento, segundo PIRES (1996:226).

KOHAMA (2001:50), define a *contabilidade pública*, como ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública, o património público e suas variações.

Com base nos nº1 e 2, do artigo 38 da Lei 9/2002 de 12 de Fevereiro³, define a **contabilidade pública** como ramo da contabilidade que visa produzir e manter registos analíticos e sintéticos dos bens, direitos e obrigações integrantes do património dos órgãos e instituições do Estado, bem como evidenciar as suas transacções.

Após estes conceitos pode-se afirmar que a contabilidade pública é parte integrante da contabilidade geral, porque usa as técnicas e princípios emanados por esta última, distingue-se apenas por ser orientada para o sector público, ou seja para a administração e entidades públicas.

ANGÉLICO (1995:107), arrola diversas tarefas da contabilidade pública:

- a) *“Regista a previsão de receitas, a fixação de despesas e as alterações introduzidas no orçamento”.*
- b) *Examina as operações de créditos, exerce o controlo interno, acompanhando pari e passu a execução orçamentária, a fim de que ela se processe em conformidade com as normas gerais do Direito Financeiro.*
- c) *Compara a previsão e a execução orçamentária mostrando as diferenças.*
- d) *Mostra a situação financeira do Tesouro.*
- e) *Aponta, em seus relatórios finais, o resultado da execução orçamentária e seus reflexos económico-financeiros.*
- f) *Mostra as variações patrimoniais resultantes ou não da execução orçamentária.*
- g) *Evidencia as obrigações da entidade.*
- h) *Os relatórios contabilísticos são analisados por contabilistas, economistas e administradores, reunidos com o propósito de estabelecer as relações entre os resultados obtidos esperados. Tais estudos determinarão as rectificações ou a reformulação da política económico-financeira no novo período administrativo.”*

CARVALHO *et al* (1995:42), destaca três tipos de Contabilidade Pública, nomeadamente:

³Lei do SISTAFE

- a) **Contabilidade de caixa** - igualmente designada *Cash Basic*, as receitas e as despesas só se registam no momento em que verifica o respectivo recebimento ou pagamento;
- b) **Contabilidade de compromissos** – também conhecida por *Modified Cash Basis*, *Commitment Basis* ou ainda *Encumbrance Basis*. Neste regime, as transacções são registadas no momento em que a entidade se compromete com o pagamento de uma dada obrigação;
- c) **Contabilidade privada ou de especialização do exercício** – neste regime destaca-se o *regime de especialização do exercício de especialização modificado*, quando a especialização dos exercícios só pode ser aplicada a receitas sob determinadas condições pré-definidas, ou o regime de *especialização do exercício completo*, quando é possível calcular o resultado económico.

O regime contabilístico varia de um país para o outro. Refira-se que em Moçambique adopta “o **registo misto**, aplicando-se para as receitas o *regime de caixa* e para as despesas o *regime de compromissos*” (Art. 41, Lei 9/2002 de 12 de Fevereiro).

2.2 Orçamento do Estado (OE)

Num sentido mais abrangente da palavra encontra-se o seguinte:

Orçamento, é o acto ou efeito de orçar. Cálculo de receitas e despesas. Cálculo ou apreciação do que é preciso para se realizar qualquer obra ou empresa. FIGUEIREDO (1978:1008)

Segundo a lei n° 9/2002 de 12 de Fevereiro, no artigo 12, define, “ *Orçamento do Estado* é o documento no qual estão previstas a receita a arrecadar e fixadas a despesa a realizar num determinado exercício económico e tem por objecto a prossecução da política financeira do Estado”.

Numa perspectiva macroeconómica, PINTO e SANTOS (2005:57), realçam a importância do *Orçamento do Estado* distinguindo-o como “*o instrumento de distribuição de rendimentos e de estabilização da economia*”.

WATY (2004:89), baseando-se em ideias de Sousa Franco e Pereira de Sousa, sintetiza vários conceitos de *Orçamento de Estado* e sugere uma definição mais abrangente segundo a qual trata-se de “*uma previsão, por regra geral anual, que fixa as despesas a realizar pelo Estado, as receitas para a sua cobertura e incorpora a autorização e os limites do exercício dos poderes financeiros pela administração*”.

De acordo com a Constituição da República de Moçambique (CRM) no seu n° 3, do art. 130, a “*proposta de lei do Orçamento do Estado é elaborada pelo Governo e submetida à Assembleia da República e deve conter informação fundamentadora sobre as previsões de receitas, os limites das despesas, o financiamento do défice e todos os elementos que fundamentam a política orçamental*”.

2.2.1 Relação entre a Contabilidade Pública e o Orçamento do Estado

Segundo o *Orçamento do Estado* uma lei emanada pela Assembleia da República, a mesma torna-se vinculativo para as entidades públicas, tal que nenhuma receita deve ser cobrada e nenhuma despesa deve ser paga sem que esteja prevista na referida lei. Pode-se notar que comparativamente à contabilidade privada, a contabilidade pública é mais restritiva e menos flexível à iniciativa dos gestores, pois “*só o que está expressamente permitido pode ser feito, e não o que está proibido*”. (PISCITELI *et al*, 1999:21).

A gestão do erário público, exige que seja feita por meios de normas muito rígidos, desde o processo de planeamento de actividades, seu tratamento contabilístico, à definição de mecanismos de controlo interno e externo. Havendo um orçamento que vincula entidades públicas a realizar determinadas despesas e receitas num dado exercício financeiro, há

necessidade de adopção de um sistema de contabilidade que complete o sistema orçamentário possibilitando o controlo da execução das despesas, e da colecta de receitas. PINTO e SANTOS (2005:57), advertem que “os orçamentos apenas podem ser instrumentos de gestão e de política económica se forem bem servidos por uma contabilidade eficaz e estrutural”.

No caso de Moçambique em particular, a lei 9/2002 do SISTAFE define as formas como os seus subsistemas se inter-relacionam-se, a lei de 12 de Fevereiro, no nº 2, artigo 8 dispõem “ *as actividades do macro-processo de execução do **Orçamento do Estado** são desenvolvidas nos subsistemas do Orçamento do Estado, Tesouro Público e do Património do Estado, sendo tratadas contabilisticamente pelo subsistema de **Contabilidade pública** e avaliadas pelo subsistema do Controlo Interno na gestão do orçamento e do património do Estado*”.

2.3 Empresa Pública

Empresa Pública, é a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com património próprio e capital exclusivamente governamental, criação autorizada por lei, para exploração de actividade económica ou indústria, que o governo seja levado a exercer por força de contingência ou conveniência administrativa (KOHAMA 2001:40).

Segundo FRANCO (1999:184), “*o Sector Empresarial do Estado (SEE) é constituído pelas 'empresas públicas' e outras empresas cuja orientação, controlo, tutela ou supervisão dependem do Governo e da Administração Central do Estado*”.

FRANCO (1999:184), define, “*trata-se de empresas, isto é, organizações permanentes de factores de produção, cuja gestão se faz em obediência a critérios exclusivamente económicos. E são 'públicas' por a titularidade dos respectivos factores estáveis, ser de entidades públicas, as quais controlam e asseguram portanto as respectivas decisões; ou por assumirem formas de organização e actuação próprias do Direito Público*”.

Para BORGES (2005:573), as empresas públicas regem-se pelo direito privado e estão sujeitas às regras gerais de concorrência, nacionais e comunitária. Estas organizações estão subordinadas ao princípio da transparência financeira e a sua contabilidade deve ser organizada de modo a permitir a identificação de quaisquer fluxos financeiros entre elas e o Estado ou outros entes públicos.

A actividade das empresas públicas e o sector empresarial do Estado devem orientar-se no sentido de contribuir para o equilíbrio económico e financeiro do conjunto do sector público e para a obtenção de níveis adequados de satisfação das necessidades da colectividade.

De acordo com a legislação moçambicana, na lei 17/91 de 3 de Agosto, no seu artigo 1, considera como “ *empresas pública as criadas pelo Estado, com capitais próprios ou fornecidos por outras entidades públicas, realizam a sua actividade no quadro dos objectivos sócio-económicos do mesmo*”.

O art.2 da lei acima referida diz que as empresas públicas gozam de personalidade jurídica e são dotadas de autonomia administrativa, financeira e patrimonial. E ainda o art. 3 da mesma lei refere que a capacidade jurídica das empresas públicas compreende todos os direitos e obrigações necessárias à prossecução do seu objecto, como tal fixado nos respectivos estatutos.

Ainda na mesma lei, no nº1 e 2 do art. 21, define os princípios de gestão do seguinte modo:

- I. A gestão das *empresas públicas* deve ser conduzida de acordo com a política económica e social do Estado e segundo os princípios de cálculo económico que possam ser objectivamente fixados e controlados em relação às diversas funções e actividades por elas desenvolvidas.

- II. Na gestão das *empresas públicas* observar-se-ão, nomeadamente, os seguintes princípios:
- a) *Objectivos económico-financeiros de curto e médio prazo fixados claramente nos contratos programam com o Estado;*
 - b) *Princípio de auto-suficiência económica e financeira, excepto quando o Estado, por razões de ordem política, imponha a prática de preços abaixo do anormal ou fixa objectivos sociais que não economicamente rentáveis para a empresa pública;*
 - c) *Política de preços pelo Estado, caso a empresa pública detenha posição monopolista ou dominante do mercado;*
 - d) *Política salarial que tenham em conta a situação salarial do mercado de trabalho nacional, promovendo contratos colectivos de trabalho de curto e médio prazos, com o objectivo de criar harmonia social e evolução de salários na base de produtividade;*
 - e) *Assegurar taxas adequadas de rentabilidade económica e financeira tanto dos investimentos já realizados como dos novos;*
 - f) *Assegurar o aumento constante da produtividade com minimização de custos de produção.*

Sempre que a empresa pública seja forçada a praticar preços abaixo dos normais ou seja obrigada a prosseguir objectivos sociais mas não viáveis economicamente para a empresa, o Estado concederá um **subsídio** orçamental para compensar os custos não cobertos através de receitas próprias, segundo referenciado no nº3 do art.21.

2.3.1 Características e objectivos da Empresa Pública

A empresa pública é aquela em que o sector público participa maioritariamente no capital e/ou no controlo da sua direcção. Podem ser empresas industriais, comerciais ou financeiras, de bens ou serviços, e susceptíveis de diversas classificações em função de critérios legais e económicos. (CARVALHO *et al* 1999:19).

Tradicionalmente, tem-se atribuído à empresa pública os seguintes objectivos:

- Desenvolver actividades estratégicas que não parece oportuno entregar ao sector privado;
- Sustentar actividades produtivas, economicamente não rentáveis mas com benefício social;
- Investir em projectos de elevado risco económico, e, como tal, sem interesse para a iniciativa privada;
- Substituir ou estimular a iniciativa privada quando esta não surge, actuando o Estado ou outro ente público como motor do desenvolvimento económico sectorial ou regional;
- Competir contra empresas multinacionais e o capital estrangeiro, preservando a independência económica nacional.

2.3.2 O controlo e a Prestação de Contas nas Entidades Públicas

“**Prestar**”- Estar ao alcance de alguém para ser útil. Aproveitar. Ter empréstimo. Dar, oferecer, dispensar. Fazer segundo certas condições. Consagrar, emprestar. Acomodar. Exibir” (FIGUEIREDO, 1978:1117).

SÁ e SÁ (1989:326) definem **prestação de contas** como “*apresentação de factos relativos a um acontecimento central, comprovando-os para receber as classificações e verificações de natureza contabilística*” ou ainda adicionalmente “*uma satisfação que os administradores dão aos interessados no andamento da empresa*”.

No contexto da contabilidade pública PIRES (1996:205), considera que a **prestação de contas** é o processo elaborado e organizado pelo próprio agente responsável ou pelos órgãos de contabilidade analítica da entidade de administração indirecta referente aos actos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial da entidade.

2.3.3 Requisitos a observar nas prestações de contas nas entidades públicas

Segundo SÁ e SÁ (1989:326), nas prestações de contas deve-se observar sempre a qualidade da documentação, se os investimentos estão de acordo com a finalidade proposta, se existe justificação para cada facto e se existe aprovação do poder competente.

A natureza do processo de prestação de contas nas empresas privadas difere do mesmo aplicável às entidades públicas, uma vez que enquanto nas primeiras interessa verificar se “as demonstrações contabilísticas reflectem razoavelmente a imagem fiel destas, nas entidades públicas interessa principalmente mostra a adequação da gestão de fundos públicos, além de se pretender verificar o cumprimento da legalidade, principal objectivo do controlo público” (CARVALHO *et al*, 1999:634).

CARVALHO, *et al* (1999:663) defendem que o auditor público deve adoptar procedimentos no sentido de obter segurança razoável de que:

- *A entidade cumpre com as disposições legais;*
- *A informação da entidade apresenta-se adequada, de acordo com os princípios contabilísticos que lhe são aplicáveis;*
- *A gestão dos recursos desenvolve-se de acordo com os critérios de economia e eficiência;*
- *Estão a ser alcançados os objectivos e fins previstos nos planos e programas.*

Neste contexto, o poder Executivo tem a responsabilidade da execução e controlo de que estas acções são implementadas, segundo as premissas previamente definidas, por outro

lado, encontra-se o poder legislativo representado pelo Tribunal de Contas⁴, exercendo o controlo externo.

2.4 Apresentação das Demonstrações Financeiras (DF)

“É objectivo da contabilidade a recolha, registo e tratamento dos factos decorrentes das operações efectuadas pelas organizações de forma a elaborar demonstrações económico-financeiras que revelem a situação patrimonial e financeira, a situação económica e a capacidade de gerar excedentes, o grau de cumprimento das obrigações para com terceiros, incluindo os de carácter fiscal” (BORGES, RODRIGUES; *at al*, 2005:728).

A IAS1, refere que as DF devem apresentar apropriadamente a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade. A apresentação apropriada exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros acontecimentos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para activos, passivos, rendimentos e gastos estabelecidos.

2.4.1 Composição das DF

Segundo SAIAS *at al*, (1999:477), as “DF são constituídas pelo Balanço e pela Demonstração de Resultados. Estas peças em conjunto fornecem um quadro de informação sobre a saúde financeira da empresa, bem como a sua evolução”.

CAIADO e MADEIRA, (1999:57) defendem que as “ DF devem ser constituídas pelo Relatório de Gestão, Balanço, Mapa de Origem e Aplicação de Fundos, Mapa de Fluxo de Caixa e anexos”.

⁴Na realidade moçambicana denominado Tribunal Administrativo

Verificando-se haver ligeira divergência entre os autores apresentados, segundo a composição das DF recorre-se IAS1 que trata de aspectos de “Apresentação de Demonstrações Financeiras”, cujo objectivo principal é o de prescrever as bases para uma adequada apresentação das DF de modo a assegurar a comparabilidade, fiabilidade, relevância e transparência; indicar a finalidade e a composição do conjunto das DF.

Ainda neste contexto a IAS1, refere que as DF, são uma representação estruturada da posição financeira e das transações empreendidas por uma empresa cuja finalidade é proporcionar informação referente a posição financeira, do desempenho e de fluxos de caixa que seja útil para a tomada de decisões económicas. Elas também mostram os resultados da custódia pela gerência dos recursos a si confiados relativos a:

1. Activos;
2. Passivos;
3. Capital próprio;
4. Rendimentos e gastos, incluindo ganhos e perdas; e
5. Fluxos de caixa.

Quanto a composição, a norma prescreve que as DF devem conter, para além de outros documentos julgados de interesse para a gerência os seguintes:

- a. Balanço;
- b. Demonstração de Resultados;
- c. Uma demonstração que mostre:
 - i. Todas as alterações no capital próprio; ou
 - ii. Alterações no capital próprio que não sejam as provenientes de transações de capital com detentores e distibições a detentores.
- d. Demonstração de Fluxos de caixa; e
- e. Políticas contabilísticas e notas explicativas.

A IAS 1 no seu parágrafo 15 considera que, praticamente em todas as circunstâncias, uma apresentação apropriada é conseguida pela conformidade com as IFRS aplicáveis.

Recomenda ainda neste parágrafo na alínea *b* que uma apresentação apropriada também exige que uma entidade apresente informação, incluindo políticas contabilísticas, de forma que proporcione informação relevante, fiável, comparável e compreensível.

Recorrendo a este facto o desejável é que as normas internacionais de contabilidade, bem como as internas devem espelhar no seu conjunto, e no momento da sua aplicação estes pressupostos de forma que os intervenientes no processo de gestão assim como nos utentes da informação produzida não ofereça reservas em termos de compreensão.

O presente trabalho ao debruçar-se da do *tratamento contabilístico das subvenções governamentais à luz do PGC e das IFRS*, procura os aspectos que conduzem a uma aplicação mais adequada dos princípios contabilísticos geralmente aceites, sendo assim apoia-se nas directrizes emanados pelos organismos que tutelam e procuram harmonizar os princípios e práticas dos diferentes usuários. É nesta perspectiva que procura-se abordar também o conceito de *regime contabilístico de acréscimo*, que é usado para itens reconhecidos como activos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos quando satisfazem as definições e critérios de reconhecimento para esses elementos, descrito pela IAS1, que é base primária do reconhecimento de uma subvenção governamental, onde a IAS 20 desenvolve com mais detalhe.

3 SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL

As *subvenções governamentais* são algumas vezes denominadas por outros nomes, como *dotações, subsídios ou prémios*, segundo a IAS 20 no seu parágrafo 6.

Grande parte dos métodos e técnicas de contabilização das subvenções governamentais que o trabalho apresenta encontram-se plasmados nas Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF), traduzido do inglês- *International Financial Reporting Standards* (IFRS), que são normas e interpretações adoptadas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e compreendem:

- Normas Internacionais de Relato Financeiro;
- Normas Internacionais de Contabilidade; e
- Interpretações originadas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRC), ou pelo anterior Standing Interpretations Committee (SIC).

Auxílio do governo é a acção concebida pelo Governo para proporcionar benefícios económicos específicos a uma empresa ou a uma categoria de empresas que a eles se propõem segundo certos critérios da estrutura conceptual do *International Accounting Standard Board* (IASB).

A Norma Internacional de Contabilidade 20 (*International Accounting Standard 20-IAS 20*) da instituição acima referida, define “*subvenções governamentais como auxílios do governo na forma de transferência de recursos para uma empresa em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas com actividades operacionais de empresa*”.

As *subvenções* são alocações de meios financeiros, feitas pelo Governo a entidades cuja utilização é condicionada pelo mesmo. Destinam-se a apoiar as entidades beneficiárias e alcançar o seu equilíbrio financeiro ou para que as mesmas possam praticar níveis de preços de certos produtos ou serviços básicos inferiores aos preços de mercado⁵.

⁵ Extraído do Manual de Procedimentos para a Conta Geral do Estado do Tribunal Administrativo

Da conjugação destes conceitos sobre *subvenções*, pode-se arriscar dizer, que esta propõe estudar, parte integrante das despesas previstas no Orçamento de Estado, que o Governo aloca às empresas públicas, com a finalidade de estimular a produção de certos bens e serviços, que no interesse público o Estado vê-se forçado a proporcionar os seus utentes.

O recebimento da assistência governamental por uma entidade pode ser significativo para a preparação das demonstrações contabilísticas, em razão das necessidades de identificar o método apropriado para a contabilização, bem como para indicar a extensão pela qual a entidade se beneficiou de tal assistência durante o período coberto pelas demonstrações. Isto permite a comparação das demonstrações contabilísticas entre diferentes períodos e entidades diferentes.

3.1 Tipos de subvenções

As subvenções governamentais podem ser classificadas quanto ao destino da sua utilização em subvenções relacionadas com *activos* e subvenções do governo relacionados com os *resultados*⁶.

Os subsídios do governo relacionados com **activos**, são aqueles cuja condição primordial é a de que a empresa que a eles se propõem deve comprar, construir ou por qualquer forma adquirir activos a longo prazo. Podem também estar ligadas condições subsidiárias restringindo o tipo ou a localização dos activos ou dos períodos durante os quais devem ser adquiridos ou detidos⁷.

As subvenções relacionadas com **resultados** são aqueles que não sejam os que estão relacionados com activos.

⁶ Classificação sugerida pela *Norma Internacional de Contabilidade 20*

⁷ IAS 20

3.2 Contabilização das subvenções governamentais pelas IFRS

3.2.1 International Accounting Standard 20 – IAS 20

Esta norma, tem como objectivo prescrever o tratamento contabilístico para apresentação e divulgação das demonstrações financeiras das entidades públicas. Determina os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação das subvenções nas contas destas empresas.

“As subvenções do governo, incluindo subsídios não-monetários pelo justo valor, só devem ser reconhecidos após existir segurança de que:”

- a) A empresa cumprirá as condições a eles associados; e*
- b) As subvenções serão recebidas.*

A IAS 20 no seu parágrafo 8 defende que um subsídio do governo só é reconhecido, se houver segurança razoável de que a empresa cumprirá as condições a ele associadas, e que o subsídio será recebido. O reconhecimento de um subsídio não proporciona ele próprio prova conclusiva de que as condições associadas ao subsídio tenham sido ou serão cumpridas.

Uma vez que o subsídio do governo, seja reconhecido, qualquer contingência relacionada será tratada de acordo com a IAS 10⁸

3.2.2 O critério do justo valor na contabilidade

O termo justo valor é originário da tradução do termo inglês *“fair value”* que foi inicialmente utilizado pelo *Financial Accounting Standard Board* (FASB) na SFAC 3 (1980) consequência de introduzir o *“comprehensive income”* uma concepção de resultado no sentido amplo (Álvares, *et al*, 2005).

⁸*International Accounting Standard 10 – Contingência e Acontecimento Ocorrendo Após a Data do Balanço*

Segundo Nobes (1998), justo valor significa a quantia que os compradores e vendedores estariam dispostos a trocar seus activos em uma operação com base puramente comercial. O FASB define justo valor como montante pelo qual um activo poderia ser alienado, ou um passivo cancelado, em uma transacção entre partes independentes dispostas a realizar a operação em situação diferente de uma liquidação ou de uma venda forçada (SFAS 107,1991). Com definição semelhante ao FASB a IAS 41 parágrafo 8 define justo valor como quantia pela qual um activo pode ser trocado, ou liquidado um passivo, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transacção em que nenhum relacionamento existe entre elas.

Ainda no contexto da IAS 20 parágrafo 12 sugere que os subsídios do governo devem ser reconhecidos como réditos durante os períodos necessários para balanceá-los com os custos relacionados que se pretende que eles compensem, numa base sistemática. Eles não devem ser directamente creditados ao capital próprio.

Duas grandes abordagens podem ser encontradas no tratamento contabilístico dos subsídios do governo:

- *A abordagem pelo capital; e*
- *A abordagem pelos resultados.*

A abordagem pelo capital argumenta:

- a) As subvenções do governo são um mecanismo financeiro e devem ser de preferência tratados como tal no balanço em vez de passarem pela demonstração dos resultados a fim de compensar os elementos de gastos que eles financiam. No caso de não se esperar nenhuns reembolsos, eles devem ser creditados directamente ao capital próprio; e*
- b) É inapropriado reconhecer os subsídios do governo na demonstração dos resultados líquidos, dado que eles não são ganhos mas representam, sim, um incentivo proporcionando pelo governo sem custos relacionados.*

A abordagem pelos resultados e por isso contra a abordagem pelo capital tem os seguintes argumentos:

- a) *Uma vez que os subsídios do governo são recebimentos provenientes de uma fonte que não é a dos accionistas, eles não devem ser creditados directamente ao capital próprio devendo ser reconhecidos na demonstração dos resultados nos períodos apropriados;*
- b) *Os subsídios do governo raramente são gratuitos. A empresa obtém-nos ao conformar-se com as suas condições e a satisfação das obrigações previstas. Devem, por conseguinte, ser reconhecido como crédito sendo assim balanceado com os custos associados que o subsídio se destina a compensar; e*
- c) *Como o imposto sobre os lucros e outros impostos são débitos a resultados, é lógico tratar também os subsídios do governo, que são uma extensão das políticas fiscais, na demonstração dos resultados líquidos.*

3.2.3 Reconhecimento e Apresentação das subvenções relacionadas com resultados

O parágrafo 16 da IAS 20 refere ainda que “é fundamental para abordagem pelos resultados que os subsídios do governo sejam reconhecidos na demonstração dos resultados numa base sistemática e racional durante os períodos contabilísticos necessários para balanceá-los com os custos relacionados. O reconhecimento nos resultados dos subsídios do governo na base de recebimentos não está de acordo com o princípio contabilístico de acréscimo⁹ e só seria aceitável se nenhuma base existisse para imputar um subsídio a períodos que não fosse aquele em que fosse recebido”.

Na maior parte dos casos os períodos durante os quais uma empresa reconhece os custos ou gastos relacionados com um subsídio do governo são prontamente determináveis e, por conseguinte, os subsídios como reconhecimento de gastos específicos são

⁹ *International Accounting Standard 1 - Divulgação de Políticas Contabilísticas*

reconhecidos como rédito no mesmo período do gasto relevante. De forma semelhante, os subsídios relacionados com activos depreciáveis geralmente reconhecidos durante os períodos com réditos e na proporção em que os gastos de depreciação desses activos são debitados, segundo a IAS 20, parágrafo 17.

Continuando a observar as várias formas de reconhecimento das subvenções do governo pela abordagem dos resultados, encontra-se no parágrafo 19 da IAS 20, que “as subvenções são algumas vezes recebidas como um pacote de ajudas financeiras ou fiscais a que estão associadas um certo número de condições. Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos custos e gastos que determinam os períodos durante os quais o subsídio será obtido. Pode ser apropriado imputar parte de um subsídio numa determinada base e parte noutra.

Conjugando a IAS 8¹⁰ e a IAS 20, no seu parágrafo 20 refere que uma subvenção do governo que se torne receptível como compensação de gastos ou prejuízos já incorridos ou com o fim de dar apoio financeiro à empresa com nenhuns custos futuros relacionados adicionais deve ser reconhecido como rédito do período em que se torne receptível, como um elemento extraordinário se apropriado.

No corolário desta situação de compensação de prejuízos, o parágrafo 22, desta norma contabilística defende que “um subsídio do governo pode tornar-se receptível por uma empresa como compensação de gastos ou prejuízos incorridos num período contabilístico anterior. Tal subvenção é reconhecida como rédito do período em que se torne receptível, como um resultado extraordinário se apropriado, como divulgação para assegurar que os seus efeitos são claramente compreendidos.

¹⁰*International Accounting Standard 8- Resultados Líquidos do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contabilísticas.*

3.2.4 Subvenção do governo não monetário

A subvenção do governo pode tomar a forma de transferência de um activo não monetário, tal como terrenos ou outros recursos, para uso da empresa. Nestas circunstâncias é usual avaliar o justo valor do activo não monetário e contabilizar quer a subvenção quer o activo por esse justo valor. Um processo alternativo que algumas vezes se segue é o de registar tanto o activo como subsídio por uma quantia nominal.

3.2.5 Apresentação das subvenções relacionados com activos

A IAS 20, parágrafo 24 refere que “os subsídios do governo relacionados com activos, incluindo os subsídios não monetários pelo justo valor, devem ser apresentados no balanço quer tomando o subsídio como rédito diferido quer deduzindo os subsídios para chegar à quantia escriturada do activo.

Esta norma avança duas alternativas aceitáveis com base em dois métodos de apresentação nas demonstrações financeiras de subsídios a saber:

- a) Um dos métodos considera a subvenção como rédito diferido sendo reconhecido como rédito numa base sistemática e racional durante a vida útil do activo¹¹.
- b) O outro método deduz o subsídio para chegar à quantia líquida do activo. O subsídio é reconhecido como rédito durante a vida do activo depreciável por meio de um débito de depreciação reduzido¹².

Segundo BORGES (2005:423), “o subsídio de *capital* atribuído à empresas deve ser considerado proveito. No entanto, a vida útil dos bens para os quais foram concedidos, decorre durante vários anos, pelo que há necessidades de repartir esses subsídios por esses anos como acontece com o preço de aquisição que é repartido através do processo

¹¹ IAS 20, parágrafo 26

¹² IAS 20, parágrafo 27

de amortizações. Aliás se o preço de aquisição dos bens é considerado como custo – através de quotas anuais de amortização – será lógico compensar esses custos por valor que a empresa não despendeu por lhe terem sido atribuídos subsídios ao investimento.

Pela classificação do POC, a conta “2746- *Subsídios para Investimentos* defende que incluem-se nesta conta os subsídios associados com activos, que deverão ser transferidos, numa base sistemática, para 7983- PROVEITOS E GANHOS EXTRAORDINÁRIOS – *outros proveitos e ganhos extraordinários* – Em subsídios para investimentos à medida que forem contabilizadas as amortizações ou reintegrações do imobilizado a que respeitem.”

A discussão sobre esta classe de subsídios, mereceu uma análise crítica nos estudos do professor FERREIRA, no seu livro *O Plano Oficial de Contabilidade – Ensaio e Estudos Críticos* (1991:81), que afirma “*onde temos hesitações é em considerar que os nossos subsídios¹³ de investimentos implicam, para quem os recebe, ónus ou gastos futuros que, gerando contabilizações de custos em sucessivos exercícios, a repartição do subsídio por esses sucessivos exercícios, como proveitos. Na realidade, os subsídios em causa são puros, sem contrapartida, correspondendo a «enriquecimento definitivo» pelo que devem lançar-se directamente em conta Capital Próprio*”.

3.2.6 Apresentação de subvenções relacionadas com resultados

As subvenções relacionadas com resultados são algumas vezes apresentadas como créditos na demonstração dos resultados, quer separadamente ou sob um título geral tal como “outros Resultados”; alternativamente, eles são deduzidos ao relatar os gastos relacionados¹⁴.

¹³A expressão “*nossos subsídios*” refere-se ao contexto português.

¹⁴IAS 20, parágrafo 29

Os que apoiam o primeiro método reivindicam que não é apropriado compensar os elementos de rédito e de gastos e que a separação do subsídio dos gastos facilita a comparação com outros gastos não afectados por um subsídio. Pelo segundo método, é argumentado que os gastos poderiam muito bem não ter sido incursos pela empresa se a subvenção não tivesse ficado disponível sendo por isso enganosa a apresentação do gasto sem compensar a subvenções¹⁵.

Ambos os métodos são vistos como aceitáveis para apresentação dos subsídios relacionados com rendimentos. A divulgação do subsídio pode ser necessária para a devida compreensão das demonstrações financeiras. É geralmente apropriada a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item do rendimento ou do gasto que seja necessário divulgar separadamente¹⁶.

A perspectiva defendida pelo livro *O Plano Oficial de Contabilidade Explicado* dos professores JOSÉ BENTO *at al* (1992:244), diz que “*as subvenções que não estão associados com activo, isto é, que não se destinam a aquisição de bens imobilizados para a empresa denominam-se subsídios à exploração.*”

E ainda segundo o POC estes subsídios respeitam a verbas concedidas à empresa com a finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos, sobre cuja atribuição ao exercício não oferecem dúvidas.

Ainda neste contexto a conta a creditar é a 741-*Do Estado e outros entes públicos*, por débito das contas de meios monetários (conta 11-*Caixa* ou 12-*Depósitos à ordem*). É ainda creditada a conta 7988-*Proveitos e ganhos extraordinários – Outros proveitos e ganhos extraordinários – Outros não especificados*, se atribuírem a um exercício anterior.

¹⁵IAS 20, parágrafo 30

¹⁶IAS 20, parágrafo 31

3.3 A prestação de contas das entidades públicas moçambicanas e tratamento das subvenções à luz do PGC

O artigo 21 n° 3 da Lei n° 17/91 de 3 de Agosto estabelece que, sempre que a empresa pública seja forçada a praticar preços abaixo dos normais ou seja obrigada a prosseguir objectivos sociais mas não viáveis economicamente para a empresa, o Estado concederá um subsídio orçamental para compensar os custos não cobertos através de receitas próprias

Depois de aprovado o Orçamento do Estado, pelo órgão legislativo, as entidades públicas passam à execução do mesmo, desenvolvendo as actividades nele propostas. No final do exercício económico-financeiro, ocorre a necessidade de avaliar o grau de execução orçamental e de responsabilização dos agentes.

O documento que centraliza o desempenho de todas as entidades públicas, e preparado pelo Executivo tem a denominação de *Conta Geral do Estado (CGE)*, posteriormente é submetido à apreciação pela Assembleia da República (**AR**).

Segundo WATY (2004:151), a **CGE** não é um registo síntese com objectivo de evidenciar apenas a execução orçamental e financeira, mas tem também como objecto apresentar o resultado do exercício e a avaliação do desempenho dos órgãos e instituições do Estado.

No caso particular de Moçambique, não existe ainda um Tribunal de Contas concebido nos moldes de outros países como Portugal, com tarefas exclusivas de auditoria externa das actividades financeiras das entidades públicas e do desempenho do Executivo, encontra-se a 3ª Secção do Tribunal Administrativo (**TA**), à qual se incumbe a responsabilidade de emissão do Relatório e Parecer sobre a CGE, numa base anual.

Nos termos da alínea d) do nº 2 do artigo 10 do Regimento relativo à organização, funcionamento e processo da 3ª Secção do Tribunal, aprovado pela Lei nº 16/97, de 10 de Julho, o Tribunal Administrativo, no âmbito do Parecer sobre a CGE, deve apreciar, designadamente, “as subvenções, subsídios, benefícios fiscais, créditos e outras formas de apoio concedidos, directa ou indirectamente”.

O quadro abaixo apresenta a evolução e análise da execução dos subsídios do Orçamento do Estado moçambicano em algumas empresas públicas de 2003 a 2007¹⁷.

3.3.1 Evolução dos subsídios governamentais

(Em mil Meticais)									
Subsídios	2003	2004	% Var	2005	% Var	2006	% Var	2007	% Var
As Empresas	145,470	150,060	3.2	177,754	18.5	244,406	37.5	267,341	9.4
Televisão de Moçambique	58,263	48,795	-16.3	68,710	40.8	86,918	26.5	117,361	35.0
Rádio Moçambique	79,707	91,065	14.2	98,444	8.1	123,000	24.9	139,380	13.3
Hidráulica do Chókwe	6,000	8,700	45.0	9,000	3.4	10,000	11.1	10,600	6.0
Carbomoc	1,500	1,500	0.0	1,600	6.7	24,488	1,430.5	0	0.0
Aos Preços	30,000	41,420	38.1	43,946	6.1	68,048	54.8	77,265	13.5
Transportes P. de Maputo	25,000	28,750	15.0	30,446	5.9	48,429	59.1	54,821	13.2
Transportes P. da Beira	5,000	12,670	153.4	13,500	6.6	19,619	45.3	22,444	14.4
Total	175,470	191,480	9.1	221,700	15.8	312,454	40.9	344,606	10.3
Crescimento da despesa no período		9.1		26.3		78.1		96.4	
Taxa de Inflação Anual		12.7		7.2		13.6		8.2	
Crescimento da taxa de inflação no período (%)		12.7		20.8		37.2		48.5	
Fonte: Anexo Informativo 4 da CGE de 2007									
Taxa de inflação média acumulada entre 2003 e 2007: $\{(1,127*1,072*1,136*1,082)-1\}*100=48,5\%$									

De acordo com os dados constantes da CGE, os subsídios concedidos em 2007, seja para o funcionamento tanto aos preços beneficiaram as mesmas entidades dos anos anteriores, o que revela o aspecto de continuidade do apoio do Estado.

¹⁷

Quadro VI.9 Extraído do Relatório e Parecer Sobre a Conta Geral do Estado. VI-13

Como é ilustrado no quadro acima, de uma forma global, os valores das subvenções registaram um crescimento nominal anual de 9,1%, em 2004, 15,8%, em 2005, 40,9%, em 2006, e, relativamente ao ano de 2007, baixou para 10,3%, enquanto o aumento no período de 2003 – 2007, situou-se em 96,4%.

Com excepção do primeiro ano, as taxas de crescimento das subvenções estiveram sempre acima da inflação ocorrida em cada ano, com um crescimento acumulado no período, de 96,4%, para uma inflação acumulada de 48,5%.

Em 2007, tanto os subsídios de funcionamento como dos preços, registaram aumentos que atingiram, respectivamente, 9,4% e 13,5%.

Como se pode observar no quadro seguinte, no ano em referência, foi destinado a subsídios um valor de 377.800 mil Meticais, registando-se uma execução de 91,2%.

O Governo, no cálculo preliminar da verba para a elaboração do projecto do OE, utiliza a informação do provável défice de exploração de cada uma destas empresas, pelo que esta previsão pode ser facilmente retomada na Lei Rectificativa e ajustada à execução até ao momento da sua aprovação com vista a informar os limites a que cada entidade deve estar sujeita¹⁸.

¹⁸ Análise e Notas Explicativas extraídas do Relatório e Parecer sobre a Conta Geral do Estado de 2007 VI-14

3.3.2 Execução das subvenções governamentais

(Em mil Meticais)

Subsídios	Dotação		Execução		
	Lei n.º 27/2007	CGE	Valor	%	Peso
Às Empresas			267,341		77.6
Televisão de Moçambique			117,361		34.1
Rádio Moçambique			139,380		40.4
Hidráulica do Chókwè			10,600		3.1
Aos Preços			77,265		22.4
Transportes P. de Maputo			54,821		15.9
Transportes P. da Beira			22,444		6.5
Total	377,800	377,800	344,606	91.2	100.0

Fonte: Anexo Informativo 4 da CGE

De acordo com WATY (2004:154), a CGE será estruturada de modo a conter os seguintes documentos de natureza básica:

- a) *Relatório do Governo sobre a gestão do exercício;*
- b) *Financiamento global do orçamento;*
- c) *Balanço;*
- d) *Mapas de Execução Orçamental;*
- e) *Demonstrações de Resultados;*
- f) *Anexos às Demonstrações Financeiras;*
- g) *Mapa de Activos e Passivos Financeiros;*
- h) *Mapa consolidado anual de Tesouraria;*
- i) *Inventário consolidado do património do Estado; e*
- j) *Resumo de receitas, despesas e saldos discriminativos das instituições autónomas.*

Segundo a CRM, no seu art. 131, “a execução do Orçamento do Estado é fiscalizada pelo Tribunal Administrativo e pela Assembleia da República, a qual, tendo em conta o parecer daquele Tribunal, aprecia e delibera sobre a Conta Geral do Estado”.

O artigo 230º, a CRM estabelece que o TA tem como competências:

- a) *Emitir o relatório sobre a Conta Geral do Estado;*
- b) *Fiscalizar, previamente, a legalidade e a cobertura orçamental dos actos e contratos sujeitos à jurisdição do Tribunal Administrativo;*
- c) *Fiscalizar, sucessiva e concomitantemente, os dinheiros públicos;*
- d) *Fiscalizar a aplicação dos recursos financeiros obtidos no estrangeiro, nomeadamente através de empréstimos, subsídios, avales e donativos.*

3.4 Plano Geral de Contabilidade (PGC-NIRF)

O Plano Geral de Contabilidade, aprovado pelo Conselho de Ministros, através do Decreto n° 36/2006, de 25 de Julho, foi elaborado com vista a acolher as diversas transformações e reformas económicas que vêm ocorrendo em Moçambique nos últimos anos, aliadas ao processo de internacionalização das actividades económicas e ao impacto das rápidas inovações nas tecnologias de informação e comunicação e do mercado financeiro. O mesmo mereceu a introdução de alguns ajustamentos através do Decreto n° 70/2009 de 22 de Dezembro do Conselho de Ministros com vista adoptar um Plano Geral de Contabilidade baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro aplicado às grandes e médias empresas.

O novo Plano Geral de Contabilidade com base nas Normas Internacionais de Relato Financeiro (doravante abreviadamente designado por PGC-NIRF), é um conjunto completo de princípios, regras e procedimentos que passam a constituir o normativo contabilístico aplicável em Moçambique às entidades que o Governo determine através do diploma legislativo.¹⁹

O PGC é aplicável a todos os ramos empresariais, com excepção dos que exercem actividades no ramo bancário e de seguros. O n°1 do artigo 2 do presente decreto, realça que PGC-NIRF aplica-se a todas as empresas de grande e média dimensão que cumpram

¹⁹ Decreto n°70/2009 de 22 de Dezembro, capítulo 1.1 n°1.

as definições constantes dos nº2 e 3, mas a que interessa ao presente trabalho é a definição do nº2 alínea *a* que diz “para efeitos de aplicação do PGC-NIRF, consideram-se empresas de grande dimensão, as empresas públicas ou de capitais maioritariamente públicos”.

Segundo este instrumento normativo, a “contabilidade constitui o sistema de informação obrigatória em que são registados todos os factos patrimoniais relacionados com a empresa e tem como funções essenciais determinar a situação patrimonial da mesma em determinado momento através do Balanço²⁰.”

É recomendado ainda por este instrumento normativo que a contabilidade geral deve respeitar a codificação, terminologia e modalidade de funcionamento das contas das classes 1 a 8 do PGC e reserva as contas das classes 0 e 9 às contas de ordem e de contabilidade analítica de exploração respectivamente.

Deve-se ainda na contabilidade geral registar, de forma suficientemente detalhada, todas as operações, meios e fundos podendo, para tal criar subcontas de maior detalhe, quando tal se justifique, respeitando o conteúdo da conta principal.

3.4.1 Regras para a primeira aplicação do PGC-NIRF

O capítulo 1.3 do PGC-NIRF, estabelece as regras e procedimentos que uma entidade deve aplicar no primeiro período contabilístico em que adopte este instrumento normativo. Tais regras e procedimentos devem ser aplicados nas primeiras demonstrações financeiras preparadas pela entidade de acordo com o PGC-NIRF.

²⁰ Extraído do PGC página 8.

O nº2 do presente capítulo estabelece que, o objectivo destas regras e procedimentos é o de assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade, preparadas de acordo com o PGC-NIRF, contenham informações de elevada qualidade:

- a) É transparente para os utilizadores e é comparável em todos os períodos contabilísticos apresentados;
- b) Proporciona um ponto de partida adequado para a contabilização das operações e outros acontecimentos em conformidade com PGC-NIRF;
- c) Pode ser preparada a um custo que não excede os benefícios.

As primeiras demonstrações financeiras de uma entidade que estão em conformidade com o PGC-NIRF são as primeiras demonstrações financeiras anuais nas quais a entidade adopta o presente normativo contabilístico, para o que deve emitir uma declaração explícita e sem reservas nessas demonstrações financeiras de que as mesmas se conformam com o PGC-NIRF²¹.

3.4.2 Efeitos da primeira aplicação do PGC-NIRF

No ano de transição para PGC-NIRF²²:

- a) Indicação do período em que o PGC-NIRF adoptado pela primeira vez, respectiva data de transição, bem como o referencial contabilístico anterior;
- b) Indicação e breve explicação da forma como a transição para o PGC-NIRF afectou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa;
- c) Indicação das excepções à aplicação retrospectiva das Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro previstas no capítulo 1.3- Regras para a primeira aplicação do PGC-NIRF;
- d) Reconciliação do capital próprio (relatado segundo o normativo contabilístico anterior (PGC) com o seu capital próprio segundo o PGC-NIRF) entre a data de transição para o PGC-NIRF e o final do último período apresentado nas mais

²¹ Decreto 70/2009 de 22 de Dezembro, capítulo 1.3 nº3.

²² Pagina 372- (157) do Decreto 70/2009 de 22 de Dezembro.

recentes demonstrações financeiras anuais, elaboradas segundo o normativo contabilístico anterior;

- e) Reconciliação do resultado relatado segundo o normativo contabilístico anterior, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, como o resultado segundo o PGC-NIRF relativo ao mesmo período.

3.4.2.1 Reconhecimento e Mensuração

Data de transição

Para efeitos de aplicação do PGC-NIRF, a data de transição é o primeiro dia do período contabilístico mais antigo que uma entidade apresenta para efeitos comparativos quando prepara as primeiras demonstrações financeiras em conformidade com PGC-NIRF.

Balanço de abertura

Uma entidade deve preparar e apresentar um balanço de abertura de acordo com o PGC-NIRF na data transição. Este é o ponto de partida da sua contabilização em conformidade com o PGC-NIRF e servirá como balanço comparativo nas primeiras demonstrações financeiras emitidas em conformidade com o PGC-NIRF.

Políticas contabilísticas

Uma entidade deve usar as mesmas políticas contabilísticas no balanço de abertura e em todos os períodos apresentados nas suas primeiras demonstrações financeiras preparadas em conformidade com o PGC-NIRF²³.

O n^o7 deste capítulo rege que, uma entidade deve no seu balanço de abertura em conformidade com o PGC-NIRF:

²³ Decreto 70/2009 de 22 de Dezembro, capítulo 1.3 n^o7.

- a) Reconhecer todos os activos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelo PGC-NIRF;
- b) Não reconhecer itens como activos ou passivos se o PGC-NIRF não permitir reconhecimento;
- c) Reclassificar itens que reconheceu em conformidade com o normativo contabilístico anterior como um tipo de activo, passivo ou componente do capital próprio em conformidade com o PGC-NIRF;
- d) Deve aplicar o PGC-NIRF na mensuração de todos os activos e passivos reconhecidos.

As políticas contabilísticas que uma entidade aplica no seu balanço de abertura em conformidade com o PGC-NIRF podem diferir daquelas que usou para a mesma data usando o normativo contabilístico anterior. Os ajustamentos daí resultantes derivam de acontecimentos e transacções anteriores à data de transição para o PGC-NIRF e consequentemente uma entidade deverá reconhecer esses ajustamentos directamente nos resultados transitados (ou, se apropriado, noutra categoria de capital próprio) à data de transição para o PGC-NIRF.

3.4.3 Tratamento das subvenções governamentais à luz do PGC-NIRF (NIRF 26)

O objectivo desta Norma é o de estabelecer o tratamento contabilístico das subvenções do governo e quais as divulgações que deveriam ser feitas em relação aos subsídios do governo e a outras formas de apoio do governo.

A NCRF 26 no parágrafo 2 refere que “os subsídios do governo relativos a activos (ou subsídios do governo ao investimento) são subsídios do governo cuja primeira condição é a de que a entidade que o recebe deve adquirir ou construir activos de longo prazo. Podem existir condições limitando o tipo ou localização do activo ou o período durante o qual esse activo pode ser adquirido ou detido”.

O parágrafo 3 diz que “os subsídios do governo relativos a rendimentos (subsídios do governo à actividade operacional) são subsídios do governo que não são subsídios ao investimento”.

Os apoios do governo tomam várias formas quer quanto à natureza do apoio prestado, quer quanto às condições geralmente a eles associados. Os apoios do governo podem ser os de encorajar uma entidade a tomar uma iniciativa que em condições normais a entidade não tomaria se o apoio não fosse prestado.

O PGC, apresenta no seu quadro geral algumas contas nas quais se pode registar as subvenções governamentais atribuídas às empresas públicas, incluindo doações.

Nota-se que há preocupação em distinguir os tipos de subvenções alocadas as empresas na designação das contas, evidenciando dois tipos de subvenções, que são direccionados a actividades operacionais tratados por *subsídios à exploração* e a outra conta orientada para *subsídios de investimento*.

3.4.3.1 Movimentação das contas no PGC

I – **No Activo**, as contas de disponibilidades, de terceiros e de imobilizado podem ser movimentadas a débito por contrapartida de contas de subvenções e / ou doações.

a) **As contas de disponibilidades serão** debitadas quando as subvenções ou doações são canalizados para a empresa. Estas podem estar relacionadas com actividades de exploração, investimento em activos fixos ou pela doação para reforço de fundos próprios.

b) **Contas de terceiros** – anteriormente registado na conta *1.6.9 Devedores diversos* “registra designadamente as operações decorrentes de alienações de imobilizados, subsídios atribuídos à empresa”, mas pelo actual PGC-NIRF, regista-se na

conta **4.5.5 – Subsídios a receber**, desdobrada pela conta *4.5.5.1 Estado e outros organismos públicos*. O enquadramento desta conta só pode estar coberto pela necessidade de se registar uma subvenção atribuída e ainda não disponibilizada pelo doador, sendo feito com base no compromisso assumido. De certa forma, se pode aferir que tal subvenção pode ser relativo a exploração, a actividades de investimento em activos ou doação para finalidades de reforço dos fundos próprios.

c) **Meios imobilizados**, enquadra todos os activos fixos da empresa. Estes tanto podem ser adquiridos por fundos próprios, créditos, em forma de subvenção ou ainda por doação. O tratamento contabilístico de tais operações pode ser interpretado limitadamente as contas previstas no âmbito dos subsídios atribuídos ou doações.

II – Contas de credores, faz-se referência aos subsídios para investimentos, por intermédio das contas de acréscimo de custos e proveitos diferidos: conta *4.9.2.4 – subsídios para investimentos*. “*Integram-se nos acréscimos de custos, os custos relativos ao exercício em curso que apenas serão pagos e contabilizados como tal nos exercícios seguintes, e em proveitos diferidos, os proveitos contabilizados no exercício em curso que digam respeito a exercícios seguintes*”²⁴. A interpretação a ser feita assenta na teoria geral das contas de credores. Com efeito, esta conta pode ser destinada ao registo dos subsídios para investimentos dado que estes podem repercutir-se por mais de um exercício. Neste caso, a mesma regista a crédito o valor dos subsídios atribuídos, por débito das contas de disponibilidades e num outro momento regista-se a débito as quotas de amortização imputadas em cada exercício económico, por crédito das contas de proveitos até saldar o valor atribuído.

O uso desta conta tem a ver fundamentalmente com o princípio de acréscimo que diz “os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.”

²⁴PGC página 56.

A adopção desta conta é em obediência ao pressuposto subjacente à elaboração das demonstrações financeiras designado por *regime de acréscimo* contemplando na estrutura conceptual das normas internacionais de contabilidade da especialização.

De acordo com esta corrente, considera-se que os efeitos das transacções devem ser reconhecidos ou contabilizados, quando eles ocorrem e não apenas quando o dinheiro ou o seu equivalente seja recebido ou pago.

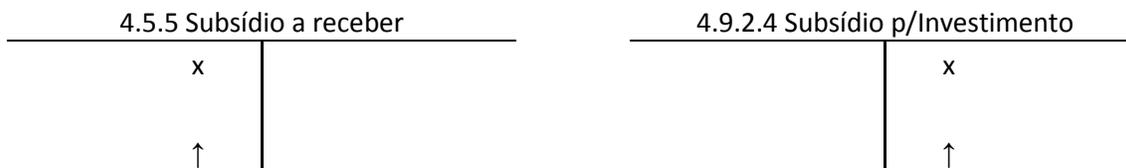
III - Contas de fundos próprios, nesta classe, apenas referenciar a conta 5.5.5 *doações*. Esta conta destina-se ao registo das doações que sejam atribuídas a empresa. A mesma é usada para reflectir aqueles subsídios cuja finalidade é para além do investimento, também para o reforço dos fundos próprios da empresa. É importante sublinhar que mesmo assim, o doador não assume qualquer parte social ou titularidade da empresa.

As empresas públicas destinam grande parte dos seus recursos a actividades de investimento a diferentes níveis. Neste contexto, para além de contar com próprios recursos, contam com fundos do Estado canalizados em forma de subsídios, para reforçar a capacidade destas. Importa para este trabalho verificar como o PGC-NIRF orienta para o registo e contabilização destes apoios materiais ou financeiros.

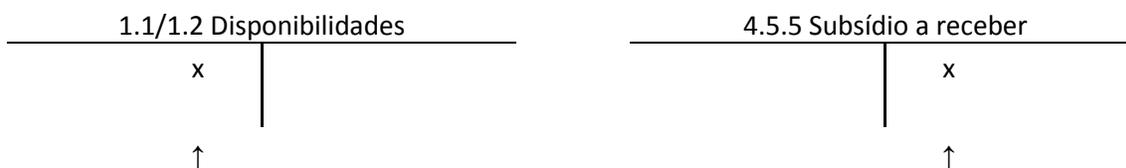
O tratamento dos subsídios para investimentos à luz do PGC anterior, bem como o actual PGC-NIRF, circunscreve-se nas contas 49- *Acréscimo de custos e proveitos diferidos*, com desdobramento na conta **4924**- Subsídios para o investimento e na conta 7.9- *Proveitos e ganhos extraordinários*, com desdobramentos na conta **7992**- Subsídios para investimento, na versão anterior do PGC, segundo o PGC-NIRF a conta a creditar passa a designar-se *7.6-Outros rendimentos e ganhos operacionais*, desdobrada pela conta **7.6.1** – Subsídios para investimento.

O esquema abaixo mostra como as contas são movimentadas.

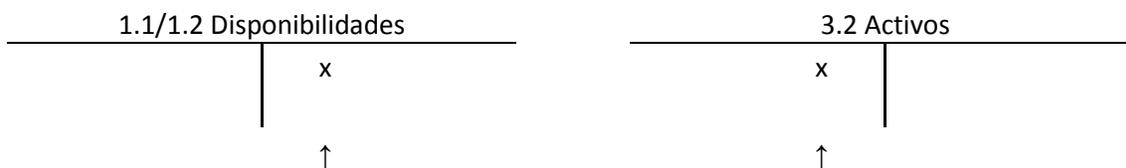
Momento da atribuição da subvenção



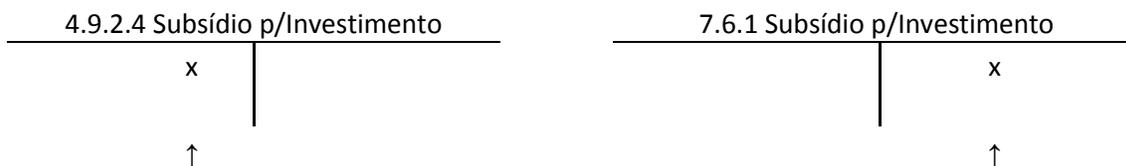
Momento de recepção da subvenção



Momento de compra dos activos fixos



Transferência da quota-parte anual da subvenção



3.4.4 Subvenções relacionadas com resultados ou subvenções à exploração

As empresas públicas são criadas, na maioria dos casos, com vista a responder certas necessidades sociais, relacionadas com o papel do Estado como garante de bens e serviços públicos básicos. Neste contexto, no âmbito das suas actividades operacionais, as empresas públicas deparam-se com situações em que para atender a tais exigências, suportam custos muito além das suas capacidades operacionais, incorrendo em prejuízos. Em outros casos, as empresas públicas, dado o seu estatuto de provedor de serviços a favor da sociedade, são obrigadas a praticar preços muito aquém dos preços de mercado o que lhes coloca em desvantagem económica.

Perante estes condicionalismos, o Estado é chamado a garantir a sustentabilidade destas empresas, colocando à sua disposição subsídios à exploração.

Segundo o PGC, as subvenções à exploração respeitam a verbas concedidas a empresas com finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos, sobre cuja atribuição ao exercício não ofereça dúvida.

Para o tratamento destas subvenções o PGC anterior, apresenta a conta *74-Subsídios à exploração* que se destina a registar *“importâncias atribuídas à empresa, relativas ao exercício em causa, destinadas a compensar custos ou proveitos”*. Esta conta encontra-se desdobrada em *741- Do Estado e outras entidades pública*, mas no recém criado PGC-NIRF regista-se na conta *7.6.2- Subsídios à exploração* a crédito em contrapartida da conta de despesa incorrida.

Movimento das contas:

- No acto da atribuição da subvenção

4.5.5 Subsídio a receber	7.6.2 Subsídio à exploração
x	x
↑	↑

- Momento de recepção da subvenção governamental

1.1/1.2 Disponibilidades	4.5.5 Subsídio a receber
x	x
↑	↑

- Momento de utilização da subvenção governamental

1.1/1.2 Disponibilidades	6.2/6.3 Custos relacionados
x	y
y	y
↑	↑

3.4.5 Quadro resumo do reconhecimento das subvenções governamentais

Instrumentos Contabilísticos	Subvenções à exploração	Subvenções p/ activos	Subsídios que não se destinem a investimento nem à exploração – reforço dos FP
PGC	7.4 Subsídios à exploração <i>7.4.1 Do Estado e outras entidades públicas</i>	4.9 Acréscimo de custos e os proveitos diferidos <i>4.9.2.4 Subsídios p/investimentos</i>	5.5 Reservas <i>5.5.5 Doações</i>
PGC-NIRF	7.6 Outros rendimentos e ganhos operacionais <i>7.6.2 Subsídios à exploração</i>	7.6 Outros rendimentos e ganhos operacionais <i>7.6.1 Subsídios para Investimentos</i>	5.5 Reservas
	-Reconhecimento como rédito do período em que se torna receptível. -Apresentação nos resultados balanceando com os gastos relacionados.	-Reconhecimento do activo pelo justo valor: a) Como rédito diferido durante a vida útil. b) Dedução das depreciações anuais.	-Reconhecimento pelo justo valor dos meios, creditado no capital próprio.

4 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

4.1 Conclusões

Em primeiro plano constata-se que tanto nas NIRF como no PGC, as subvenções governamentais são abordadas com um enquadramento tanto nas contas patrimoniais como de exploração, e que na essência traduzem uma proximidade nos princípios e métodos de reconhecimento e apresentação. Este facto também ocorre logicamente pelo actual PGC-NIRF, uma vez que este novo instrumento contabilístico é preparado na base das Normas Internacionais de Relato Financeiro.

As subvenções governamentais, do ponto de vista de objectivo, tanto nas IFRS como no PGC, podem ser reconhecidos e apresentados sob duas vertentes:

- a) Subsídios à exploração
- b) Subsídios para investimento
- c) Subsídios para o reforço do Capital Próprio.

O estudo tinha como propósito evidenciar alguns aspectos comuns no tratamento contabilístico das subvenções governamentais à luz do PGC e em IFRS, o que permitiu constatar que o PCG aborda a questão das subvenções ainda que de uma forma limitada. Esta limitação circunscreve-se no facto de o mesmo apresentar a terminologia menos detalhada e ilustrativa dos diversos modos de tratamento das subvenções. Mas esta limitação é eliminada com aprovação do novo PGC-NIRF, vários aspectos das IFRS encontram-se incorporadas neste.

Se por um lado o PGC, não orienta de um modo claro para o reconhecimento e a apresentação das subvenções governamentais, as NIRF surgem a colmatar este vazio, ao proporcionarem aos usuários as interpretações necessárias e as que mais se aproximam das várias realidades. Obviamente, o tratamento das subvenções governamentais à luz do PGC-NIRF se encaixa nos princípios das IFRS, para os diferentes tipos de subsídios:

subsídios para exploração, subsídios para investimento e doações para reforço do capital próprio, segundo este último ajustamento.

A articulação do PGC com as NIRF e outros manuais que versam sobre a contabilização das subvenções, pode ser feita partindo do tipo de subsídio em análise.

Embora o PGC anterior não indica sucintamente a forma como os registos devem ser processados nos diferentes casos e tipos de subsídios, o actual PGC-NIRF peca ainda por não descrever o modo e em que circunstâncias as contas devem ser movimentadas, para permitir principalmente aos principiantes desta ciência melhor domínio da mesma, assim como os vários utentes da informação contabilística.

Estas constatações obtidas ao longo do estudo permitem confirmar a hipótese de resposta número 1, que diz: *Devido a universalidade da Contabilidade, os princípios prescritos pelo PGC no tratamento contabilístico das subvenções governamentais, vão de encontro com os ditames e princípios emanados pelas NIRF.*

Do mesmo ponto de vista, o problema proposto encontra a sua resposta ao concluir-se que o tratamento contabilístico das subvenções governamentais a luz do PGC não se distanciava muito dos princípios emanados pelas IFRS sobre esta matéria, e pelo actual PGC-NIRF este problema encontra-se devidamente respondido.

4.2 Recomendações

Face aos ajustamentos realizados ao nível do Plano Geral de Contabilidade, com a inserção das Normas Internacionais de Relato Financeiro no geral, a contabilização das subvenções governamentais de forma particular mereceu também melhoria de grande parte dos aspectos abordados ao longo deste trabalho, porém, é oportuno adequar a articulação da Contabilidade Pública com o actual Plano Geral de Contabilidade, uma vez que o primeiro usa código de contas diferentes deste último.

Outro ponto a ser tomado em conta tem a ver com o reconhecimento das subvenções pelo justo valor. O justo valor traduz a razoabilidade das demonstrações financeiras, tendo em conta o seu valor e o tempo para o qual este foi concedido.

É oportuno criar-se condições para produção de Directrizes Contabilísticas locais que sirvam de base primária de interpretação em casos que exijam um esclarecimento mais adequado nas diversas situações que surgem no momento da preparação e divulgação das Demonstrações Financeira.

E também como referenciado nas conclusões, se as contas tivessem notas explicativas que orientassem como e em que circunstâncias certas contas devem ser movimentadas, facilitaria no momento do seu uso e interpretação.

5 BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Moisés Gomes; GUIBUNDA, Victor Arnaldo; SASTRE, Marta Inés, *Manual de Procedimentos para a Conta Geral do Estado*, 2006.

ANGÉLICO, João, *Contabilidade Pública*, 8ª Edição, São Paulo, ATLAS EDITORA S.A., 1995.

BENTO, José; MACHADO, José Fernandes, *O Plano Oficial de Contabilidade Explicado*, 22ª Edição, Porto, Porto Editora, 1992.

BORGES, António; RODRIGUES, Azevedo; RODRIGUES, Rogério, *Elementos de Contabilidade*, 22ª Edição, Lisboa, ÁREAS EDITORA, SA, 2005.

CAIADO, A; MADEIRA, P; *Aspectos Contabilísticos e Fiscais da Prestação de Contas*, VISLIS EDITORA, 1999.

CARVALHO, João B. Da Costa; MARTINEZ, Vicente P.PRADAS, T. Lourdes, *Temas de Contabilidade Pública*, 1ª Edição, Porto, EDITORA Rei dos Livros, 1999.

DA COSTA, B. Carlos; ALVES, C. Gabriel *Contabilidade Financeira*, 4ª Edição, Porto, 2001.

FERREIRA, Rogério Fernandes, *O Plano Oficial de Contabilidade – Ensaios e Estudos Críticos*, Lisboa, Escher Editora, 1991.

FIGUEIREDO, Cândido de, *Pequeno Dicionário de Língua Portuguesa*, 20ª Edição, Lisboa, Bertrand Editora, 1978.

FRANCO, L.S. António, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. 1, 4ª Edição, 1991.

FRANCO, L.S. António, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 1999.

GONÇALVES, C. Eugênio; BAPTISTA E. António *Contabilidade Geral* 6ª Edição São Paulo, ATLAS EDITORA, 2007.

KOHAMA, Hélio, *Contabilidade Pública – Teoria e Prática*, 8ª Edição, São Paulo, ATLAS EDITORA, 2001.

PIRES, João Baptista Fortes de Souza, *Contabilidade Pública*, Franco & Fortes – Consultoria e Editoriação, Brasília, 1996.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice, *Contabilidade Pública – Uma abordagem da administração financeira pública*, 6ª Edição, São Paulo, Editora Atlas S.A., 1999.

PINTO, Ana Calado; SANTOS, Paula Gomes dos, *Gestão Orçamental Pública*, Lisboa, Publisher Team, 2005.

PLANO GERAL DE CONTABILIDADE, Decreto nº36/2006 de 25 de Julho, Maputo, Plural Editora, 2006

SÁ, António Lopes; SÁ Ana M. Lopes de *Diccionário de Contabilidade*, 7ª Edição, São Paulo, ATLAS EDITORA, 1989.

SAIAS, L; CARVALHO, R; AMARAL, R; *Instrumentos Fundamentais de Gestão Financeira*, Universidade Católica Editora, 1999.

WATY, Teodoro Andrade, *Introdução às Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Maputo, W & W – Editora, 2004.

LEGISLAÇÃO MOÇAMBICANA

- ASSEMBLEIA DA REPÚBLICA, Lei 9/2002 de 12 de Fevereiro;
- BOLETIM DA REPÚBLICA, Decreto nº70/2009 de 22 de Dezembro;
- BOLETIM DA REPÚBLICA, Lei 17/91 de 3 de Agosto;
- BOLETIM DA REPÚBLICA, Decreto nº36/2006 de Julho;
- CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

NORMAS INTERACIONAIS DE CONTABILIDADE

- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE. *International accounting standard nº1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras*

- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE. *International accounting standard nº8-Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.*
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE. *International accounting standard nº 20 – Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação do Auxílio do Governo.*