



REPÚBLICA DE MOÇAMBIQUE

RELATÓRIO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA — PLANO GERAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA - VERSÃO DE AGOSTO DE 2013

January 2023

This technical assistance report on Republic of Mozambique was prepared by a staff team of the International Monetary Fund. It is based on the information available at the time it was completed in September 2013.

Disclaimer:

This report was prepared in 2013 and the Republic of Mozambique consented to its publication in 2023. The report is being published as it was written at the time.

Copies of this report are available to the public from

International Monetary Fund • Publication Services
PO Box 92780 • Washington, D.C. 20090
Telephone: (202) 623-7430 • Fax: (202) 623-7201
E-mail: publications@imf.org Web: <http://www.imf.org>
Price: \$18.00 per printed copy

**International Monetary Fund
Washington, D.C.**



**INTERNATIONAL
MONETARY
FUND**

**Fiscal Affairs
Department**

September 2013



Republic of Mozambique

*General Plan for Public Accounting -
August 2013 version*

Joseph Cavanagh

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL

Departamento de Finanças Públicas



MOÇAMBIQUE

PLANO GERAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA – VERSÃO DE AGOSTO 2013

Joseph Cavanagh

Setembro 2013

O presente relatório contém recomendações da assistência técnica prestada pelo corpo técnico do Fundo Monetário Internacional (FMI) às autoridades de Moçambique (o “beneficiário da AT”), em atendimento a um pedido de assistência técnica. Este relatório (no todo, em parte, ou de forma resumida) poderá ser divulgado pelo FMI a seus Diretores Executivos e membros dos respectivos gabinetes, bem como a outros organismos ou instituições do beneficiário da AT e, mediante solicitação, aos quadros do Banco Mundial e a outros prestadores de assistência técnica e doadores com interesses legítimos, a menos que o beneficiário da AT formule objeções específicas a esta divulgação (ver as diretrizes operacionais sobre a divulgação de informações da assistência técnica, disponíveis apenas em inglês no endereço:

<http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2009/040609.pdf>). A divulgação deste relatório (no todo, em parte, ou de forma resumida) a terceiros alheios ao FMI que não estejam ligados aos organismos ou instituições do beneficiário da AT, ao Banco Mundial e a outros prestadores de assistência técnica ou doadores com interesses legítimos requer o consentimento explícito do beneficiário da AT e do Departamento de Finanças Públicas do FMI.

Conteúdos

Abreviaturas e Siglas	1
Prefácio	2
Resumo Executivo	3
I. Contexto	6
II. O Novo PGCP	7
A. Introdução	7
B. A base do novo normativo	9
C. Normas excluídas	12
D. O Plano de Contas	14
E. Os modelos das demonstrações principais	16
F. Consolidação	17
III. Próximos Passos e Desafios	18
IV. Melhorias na Actual Conta Geral do Estado	20

Figuras

Figura 1. As fases da reforma	8
Figura 2. Fonte das normas no PGCP	10
Figura 3. Componentes do PGCP que são novos ou adaptados	12
Figura 4. Estrutura do Plano de Contas	15
Figura 5. Exemplos das melhorias potenciais nas demonstrações no PGCP	17

ABREVIATURAS E SIGLAS

CEDSIF	Centro de Desenvolvimento de Sistemas de Informação de Finanças
CGE	Conta Geral do Estado
DNCP	Direcção Nacional de Contabilidade Pública
DNT	Direcção Nacional do Tesouro
EY	Ernst & Young
e-Sistafe	Sistema Informático do SISTAFE
FAD	Departamento de Finanças Públicas
FMI	Fundo Monetário Internacional
GdM	Governo de Moçambique
GFP	Gestão das Finanças Públicas
GFS	Government Finance Statistics – normas estatísticas emitidas pelo FMI
MdF	Ministério das Finanças
NCP	Normas de Contabilidade Pública (de Moçambique)
NCRF	Normas de Contabilidade e Relato Financeiro (do Sector Privado Moçambicano)
NIC-SP	Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público
NIRF	Normas Internacionais de Relato Financeiro
OCAM	Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique
PAP	Parceiro de Apoio Programático
PdA	Plano de Acção
PdC	Plano de Contas
PGCP	Plano Geral de Contabilidade Pública
SISTAFE	Sistema de Administração Financeira do Estado

PREFÁCIO

A pedido do Governo de Moçambique (GdM), o consultor Joseph Cavanagh (consultor do Departamento de Finanças Públicas (FAD) do Fundo Monetário Internacional (FMI)), com apoio financeiro da Embaixada da Dinamarca em Moçambique, visitou a República de Moçambique, entre dias 26 e 30 de Agosto 2013. O objetivo principal desta missão foi avaliar o novo Plano Geral de Contabilidade Pública, inclusive uma comparação com as normas internacionais de contabilidade e com as recomendações das prévias missões nesta área. Um outro objetivo foi para acompanhar recomendações para melhorar a Conta Geral do Estado.

A missão manteve encontros com o Director Geral do Centro de Desenvolvimento de Sistemas de Informação de Finanças (CEDSIF), Augusto Sumburane; a equipa dos consultores Ernst & Young (EY); e o pessoal da Direcção Nacional de Contabilidade Pública. O consultor atendeu seminários realizados pelo CEDSIF e EY, com técnicos do Ministério de Finanças e representantes dos outros Ministérios; e com os Parceiros de Apoio Programático e o FMI.

O trabalho da missão foi facilitado pela activa participação de Alex Segura-Ubierbo, o Representante Residente de FMI em Moçambique, e de Felix Simeone, economista do FMI em Moçambique, a quem agradeço o muito eficiente apoio.

RESUMO EXECUTIVO

Várias missões do Fundo desde 2010 recomendaram uma reforma de contabilidade pública em Moçambique, e especialmente melhorias no formato e nos conteúdos da Conta Geral do Estado (CGE). Em 2012, o Governo de Moçambique (GdM) confirmou a intenção de implementar a reforma, e em Outubro 2012 o Centro de Desenvolvimento de Sistemas de Informação (CEDSIF) contratou consultores Ernst & Young (EY) para ajudar a reforma. Num passo inicial da reforma, a equipa de EY produziu um “Plano Geral de Contabilidade Pública” (PGCP) que contém as normas a ser adoptadas no sector público em Moçambique. O Governo pretende obter a aprovação da Assembleia de República antes do fim de 2013, e em Agosto de 2013 lançou um programa de auscultação pública sobre o PGCP.

O novo PGCP deve ser visto como uma parte de uma reforma maior e mais longa. Tipicamente uma reforma de contabilidade pública, e uma transição para um regime patrimonial, dura dez anos ou mais. Muitos países já estão avançando no mesmo caminho até um regime patrimonial, mas poucos já chegaram lá. O novo PGCP representa um dos primeiros e mais importantes passos neste processo mais longo.

O calendário de aprovação não deixa muito tempo para fazer mudanças radicais no normativo, ou para as autoridades considerar opções importantes, antes da entrega do normativo à Assembleia da República neste ano. Esta falta de tempo não é um problema insuperável – a intenção é para ter uma lei curta e mais orgânica, e que o próprio normativo será emitido sob decreto ministerial. Assim, o Ministério de Finanças (MdF) pode desenvolver o PCGP num ciclo anual, incluindo novas normas e revisando outras, como é feito em outros países. No curto ou médio prazo, há decisões para fazer sobre os modelos das demonstrações financeiras, que podem ter consequências práticas.

O PGCP fornece uma boa fundação da reforma, e vai ser aplicado em todos os órgãos do Estado que não são de natureza comercial (inclusive o próprio governo). A maioria do PGCP é baseada directamente nas normas internacionais de contabilidade do sector público (NIC-SP). Muito do novo PGCP é uma tradução directa destas normas internacionais, mesmo considerando que o documento adopta uma numeração diferente e combina algumas normas. O PGCP também inclui outros componentes que são específicos ou adoptados na situação Moçambicana, os mais importantes sendo o Plano de Contas (PdC) e os modelos das demonstrações principais, que incorporam elementos do sistema actual e as normas do sector privado (NIRFs).

As normas de NIC-SP números 22 e 24 (Divulgação da informação financeira sobre o Governo Geral e Apresentação de informação orçamentária nos relatos financeiros, respectivamente), desenvolvidas especificamente para o sector público, não são incluídas no PGCP. A NIC-SP 22 pode ser importante, como parte de um processo gradual de consolidação do sector público. A NIC-SP 24 não é opcional, e exige uma demonstração separada de desempenho orçamental. O desafio é como incorporar esta demonstração no

conjunto de demonstrações financeiras, e a ligação entre esta demonstração e as informações orçamentais detalhadas que actualmente são apresentados na CGE. O Governo deve considerar incluir estas duas normas no PGCP, no médio prazo.

As normas das NIC-SP não vêm com um Plano de Contas (PdC) padronizado, e cada entidade ou país tem que desenvolver um PdC que corresponde às suas circunstâncias. O PdC proposto no PGCP é estruturado com classes para apoiar regimes patrimonial e orçamentário. EY usou uma combinação de PdCs baseados nos NIRFs, com elementos adicionais do PdC actual, para desenvolver o novo PdC customizado pelo uso em Moçambique.

Os modelos das demonstrações principais, no Capítulo 6 do PGCP, são geralmente fieis aos modelos fornecidos nas normas internacionais, mas mais próximos às NIRFs do que às NIC-SPs. Os modelos faltam uma demonstração de desempenho orçamental, requerida pela NIC-SP 22. A terminologia nas demonstrações é genérica e a apresentação mais perto do sector privado do que do sector público. Em discussões com a equipa EY, a missão destacou várias melhorias potenciais no formato – alguns fáceis de fazer no prazo disponível e outras mais substantivas. O formato tem consequências no desenho do PdC que, idealmente, deve espelhar a apresentação das demonstrações principais. Com mais tempo, o GdM deve considerar várias opções de formato, olhando exemplos de outros países, e as expectativas do leitor geral, com vistas a adaptar-lhe mais ao sector público.

O PGCP inclui um capítulo descrevendo a consolidação das entidades públicas que têm uma natureza comercial, mas não especifica o perímetro da contabilidade. Seria útil desenvolver uma abordagem mais substancial na questão da consolidação – isto informará a sequência da reforma e as normas a ser aplicadas. Esta abordagem deve incluir a necessidade de eliminar saldos e transacções dentro da entidade consolidada, que é um dos maiores desafios numa reforma deste tipo.

O Governo já declarou a intenção de adoptar uma abordagem de “gradualismo” na reforma – que é sábio. O novo PGCP é um bom começo mas ainda há muito para fazer, ao longo de muitos anos. Será essencial desenvolver um “roadmap” ou itinerário para guiar todos os passos seguintes. Esta reforma envolverá esforços grandes em várias dimensões – capacitação, desenvolvimento de sistemas e procedimentos, pilotos e “roll-out” da nova contabilidade aos vários órgãos do Estado, a sequência de capturar activos e passivos, e coordenação central e forte. Sem um itinerário, há um risco de lacunas ou descoordenação, e atrasos e desperdícios de recursos.

Quanto a esta reforma maior, a DNCP está trabalhando para melhorar a CGE actual. Desde a última missão, na CGE2012, a DNCP resolveu os problemas de reconciliação nos casos de transferências para autarquias e instituições autónomas. No caso de Mapa I-3, e a apresentação dos estoques e fluxos de dívida pública, a DNCP fez algumas melhorias, mas persistem problemas de reconciliação com outros mapas, por causa do tratamento cambial e

possivelmente o uso de fontes diferentes de dados sobre a dívida. A DNCP pretende aprofundar e resolver estas diferenças antes da CGE2013. A missão também ajudou a DNCP aplicar o novo formato da conta, usando os dados da CGE2012.

I. CONTEXTO

1. Várias missões desde 2010¹ recomendaram uma reforma de contabilidade pública em Moçambique, e especialmente melhorias no formato e nos conteúdos da Conta Geral do Estado (CGE) para estar mais em conformidade com as normas internacionais de contabilidade do sector público (sigla em Português, NIC-SP).
2. Em 2012, o Governo de Moçambique (GdM) confirmou a intenção de proceder uma reforma, e em Outubro 2012 o Centro de Desenvolvimento de Sistemas de Informação (CEDSIF) contratou consultores da Ernst & Young (EY) para produzir propostas iniciais, na forma de um novo normativo contabilístico até o fim de Junho 2013, com a intenção de enviar à Assembleia da República para aprovação antes do final de 2013.
3. Em Agosto de 2013, o CEDSIF distribuiu o novo normativo, agora titulado o “Plano Geral de Contabilidade Pública” (PGCP), e anunciou um programa de divulgação e auscultação para informar e consultar varias entidades como as direcções nacionais do Ministério de Finanças (MdF), e representantes dos outros Ministérios; representantes das Instituições de Ensino Superior; representantes governamentais nas regiões do Centro, Sul e Norte; representantes da Confederação das Associações Económicas (CTA) e a Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique (OCAM); e Parceiros de Apoio Programático (PAP’s) e o Fundo Monetário Internacional (FMI).
4. Este curto relatório fornece reacções e comentários sobre o PGCP. A análise é baseada e informada pelos relatórios das missões prévias, e comparação com as normas internacionais. Por razões de agendamento, essa missão aconteceu durante a primeira parte do programa de auscultação e não pode aproveitar as discussões no fim do processo de auscultação. Mesmo assim, foi possível rever os conteúdos do PGCP próprio, e discutir com as autoridades as várias questões e dúvidas sobre o documento e os próximos passos nesta reforma.
5. Prévias missões do FMI também recomendaram melhorias nos conteúdos e apresentação da CGE, e mais recentemente fizeram recomendações para ajustar reconciliações entre vários mapas e anexos na CGE.
6. Este relatório se compõe de três secções:
 - A primeira secção discute o novo PGCP, inclusive uma comparação com as normas internacionais

¹ Missões prévias do FMI foram realizadas em Março e Setembro de 2011, Março de 2012, e Abril de 2013

- A segunda secção faz comentários sobre os próximos e futuros passos nesta reforma da contabilidade pública, baseada nas discussões com as autoridades e comparação com o enquadramento fornecido pelas observações e recomendações das prévias missões nesta área.
- A terceira secção avalia o progresso feito na CGE de 2012 na área de reconciliações internas.

II. O Novo PGCP

A. Introdução

7. **É muito importante notar que o novo PGCP é visto como uma parte de um processo e reforma muito maior e mais longo.** Não foi a intenção de GdM nem da EY produzir uma solução completa para todas as questões e todos os desafios na área de contabilidade pública. O novo documento é o começo de uma reforma mais longa. Tipicamente uma reforma de contabilidade pública, e uma transição para um regime patrimonial, dura dez anos ou mais. Muitos países já estão no mesmo caminho de implantação de um regime patrimonial, mas poucos já chegaram a sua conclusão.
8. **O novo normativo, agora chamado PGCP, representa um dos primeiros e mais importantes passos neste processo mais longo.** A “normalização contabilística global” constitui uma parte da primeira fase da reforma, segundo a tabela seguinte que vem da apresentação e a carta de convite que acompanharam a distribuição do PGCP (veja Figura 1). Mas, conceitualmente, é muito útil que o governo queira saber e concretizar as normas a ser seguidas, mesmo que a data de aplicação possa ser muitos anos para frente. Este novo normativo pode ser visto como a visão da contabilidade pública do futuro – descrevendo as normas que o Governo quer aplicar no fim da transição, e em todas as instituições do Estado². O normativo fornece uma visão do destino, mas não do caminho.

² Todas as instituições públicas que não são de natureza comercial. Outras normas, emitidas em 2009, já se aplicam nestas instituições comerciais nos sectores público e privado.

Figura 1. As fases da reforma

Fase	Finalidade	Período previsto ¹
Fase 1 Curto prazo	NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA E FORMAÇÃO <ul style="list-style-type: none"> Análise da situação actual <u>Normalização contabilística global</u> Formação inicial 	2012 a 2013
Fase 2 Médio prazo	ADEQUAÇÃO DE SISTEMAS INFORMÁTICOS E IMPLEMENTAÇÃO PILOTO <ul style="list-style-type: none"> Elaboração dos modelos de negócio das funcionalidades dos sistemas informáticos com base no Normativo Contabilístico Ajustamento das funcionalidades dos sistemas informáticos existentes e desenvolvimento de novas funcionalidades, que se revelem necessárias à implementação do Normativo Contabilístico Implementação piloto do Normativo Contabilístico 	2014 a 2017
Fase 3 Longo prazo	CONSOLIDAÇÃO DA IMPLEMENTAÇÃO <ul style="list-style-type: none"> Prosseguimento dos ajustamentos das funcionalidades dos sistemas informáticos Expansão e aprofundamento da implementação da aplicação do Normativo Contabilístico Consolidação das contas do Estado, rumo à Conta Geral do Estado consolidada 	2018 e anos seguintes

9. **O calendário de aprovação do novo normativo não deixa muito tempo para fazer mudanças radicais no normativo, ou para as autoridades considerar opções importantes.** A intenção original e actual é a aprovação do novo normativo pela Assembleia antes do fim do ano 2013. Mas na prática significa que o normativo tem que estar disponível na Assembleia antes do fim de Setembro, e tem que ser considerado pelo Conselho de Ministros antes disso. Este prazo curto vai constringer o processo de aprimoramento do normativo:

- As normas não são uma bíblia, e incluem opções para o contabilista (neste caso, o MdF). Estas opções não são somente de natureza técnica – políticas contabilísticas detalhadas, por exemplo. Também, incluem questões como o formato, organização e conteúdos das demonstrações principais. Idealmente, essas opções devem ser discutidas e ensaiadas, para ter certeza que a versão final é robusta e a melhor possível.
- Algumas observações e recomendações a seguir precisariam de mudanças mais radicais no normativo (especialmente aquelas sobre os modelos de demonstrações), pois envolveriam mudanças na estrutura e organização interna

do Plano de Contas (PdC), e também nos procedimentos contabilísticas e lançamentos típicas no Capítulo 10 do novo normativo.

10. **Esta falta de tempo não é um problema insuperável – a intenção é ter uma lei curta e mais orgânica, e que o próprio normativo será emitido sob decreto ministerial.** A natureza das normas internacionais é dinâmica – há um processo contínuo de revisão e crescimento da cobertura das normas. Também, a experiência dos outros países e no sector privado é que na prática a interpretação das normas tem que mudar e desenvolver. Por exemplo, uma política contabilística, uma vez decidida e implementada, pode impraticável, ou a entidade (ou os auditores) decide que a interpretação está errada. Porém, a entidade pode decidir que uma apresentação alternativa nas demonstrações principais vai dar uma visão mais verdadeira e apropriada das informações financeiras. Ou um novo tipo de transacção, activo ou passivo aparece ou é reconhecido, e o PdC tem que se acomodar. Na prática, estas coisas não são raras – tipicamente há um processo anual de revisão como parte do ciclo de contabilidade. Em discussões, o CEDSIF confirmou a intenção de ter uma lei curta e mais orgânica – de uma ou duas páginas só, acompanhada pelo próprio PCGP. Além disso, o normativo será emitido sob decreto ministerial, assim permitindo uma actualização periódica, se não anual. O CEDSIF confirmou que pretende implementar um conselho ou outro órgão aconselhador, para ajudar neste processo de revisão periódica. O MdF não tem um rascunho formal desta lei. Seria bom se esta lei estabelecesse os princípios gerais, deveres e responsabilidades; delegasse responsabilidade ao MdF para emitir normas contabilísticas, citando as normas internacionais como a base; e estipulasse um processo de actualização, auscultação e consulta sobre emendas das normas.

B. A base do novo normativo

11. **O PGCP fornece uma boa fundação para a reforma, e na maioria é baseado diretamente nas normas internacionais.** Numa reforma deste tipo, é essencial adoptar e promulgar um conjunto de normas contabilísticas desde o início. Segundo os princípios de normalização internacional, cabe a cada país interpretar as normas internacionais e promulgar as normas nacionais. Estas normas guiarão muitos aspectos da reforma, inclusive os órgãos que têm que seguir as normas, quais dados têm que ser capturados, quais metodologias de valorização são necessárias, e como os resultados têm que ser apresentados nos relatos financeiros (as contas). Porém, estes aspetos vão determinar os procedimentos contabilísticos, e as funcionalidades dos sistemas financeiros para fornecer os dados requeridos. Por causa disso, o PGCP representa um passo essencial – e é bem-vindo. Foi bom também que o GdM escolheu as normas das IPSAS (em Português, NIC-SP) como a fonte principal das normas do sector público em Moçambique. As NIC-SP são as normas mais respeitadas e adoptadas pelos governos no mundo inteiro, sendo desenvolvidas especificamente para uso no sector público.

12. **Muito do novo PGCP é uma tradução directa das normas internacionais, mesmo que o documento tenha adoptado uma numeração diferente e combinado algumas normas.** O documento tem 10 capítulos, e alguns destes são baseados directamente nas normas originais em Inglês, aplicáveis em Janeiro de 2013 e além, traduzidas para Português. A EY confirmou que as traduções são directas e inteiras, sem mudança substantiva fora excluir algumas opções no tratamento do custo de financiamento e dos investimentos em empreendimentos conjuntos³. Como esta tradução não é “oficial” (aprovado pelo IPSASB), não é integral⁴ e tem redações diferentes, o PGCP deixa claro que, no caso de qualquer dúvida ou disputa, a fonte mais definitiva deve ser sempre as normas originais, em Inglês. A EY explicou que o PGCP não excluiu qualquer secção substantiva das normas originais – somente material estranho ou duplicativo.

Figura 2. Fonte das normas no PGCP

Capítulo	Título	Fonte original
2	Quadro conceptual	Quadro Conceptual, de IPSASB, versão de Janeiro 2013
3	Regras para a primeira aplicação das Normas de Contabilidade Pública Regras	Extractos das normas de NIC-SP números ¹ 27, 17, 31, 16, 13, 21, 5, 32, 25, 19, 4, 23
4	Normas de Contabilidade Pública	Normas de NIC-SP números ¹ 1, 2, 3, 14, 20, 18, 12, 27, 11, 17, 31, 16, 13, 26, 21, 5, 32, 6, 7, 8, 25, 19, 4, 9, 23, 28, 29, 30, 10
7	Glossário de termos e expressões	O glossário publicado pelo IPSASB, de 2013, com outras definições extraídas das normas individuais.
8	Tabela de correspondência entre as Normas de Contabilidade Pública e as NIC-SP	Mapeamento entre as normas Moçambicanas (NCP) e NIC-SP

Note 1: na ordem que as normas aparecem no PGCP. Nota que as normas da NIC-SP números 22, 24 e a norma de caixa não foram incluídas – veja o texto abaixo. Também, a norma 15 da NIC-SP foi rescindida e substituída pelas normas 28-30

13. **O PGCP inclui a maioria das normas de NIC-SP existentes no fim do ano 2012, mas usa uma numeração diferente.** E algumas normas da NIC-SP são combinadas para formar algumas normas de contabilidade pública (NCP) Moçambicana. Esta

³ No caso do custo de financiamento o normativo segue o tratamento do IFRS e não da IPSAS, capitalizando os custos de financiamento e não contabilizando como despesa; no caso de empreendimentos conjuntos, o normativo omitiu uma das 3 opções de mensuração disponível na norma de NIC-SP (equivalencia patrimonial)

⁴ As normas de IPSASB tem cerca de 1,000 páginas, e Capítulo 4 do PGCP tem um pouco mais que 300 paginas

- numeração diferente reflecte uma decisão de colocar as normas mais conceituais e básicas (sobre o formato e apresentação da conta) no começo, seguidos pelas normas sobre activos e passivos. O PGCP também diferencia entre regras para a primeira aplicação (no Capítulo 3), e as normas próprias (em Capítulo 4).
14. **O tratamento de transferências entre órgãos do Estado precisará de mais estudo.** Actualmente, transferências simples (sem condicionalidades) entre órgãos públicos não-comerciais são sujeitos à NIC-SP 23 (=NCP 23), e a provisão geral é que tais transferências são reconhecidas como renda (ou “rédito”) na conta do beneficiário. Na conta do donatário, a transferência é reconhecida como um gasto ou despesa. Assim, no processo da consolidação, os dois lados se cancelam e são eliminados. No caso dos órgãos públicos comerciais, sujeitos às normas do sector privado, o beneficiário de uma transferência deve aplicar a NCR26 (Contabilização de subsídios do governo), mas esta norma é ignorada no Capítulo 9 do PGCP, pois é considerada irrelevante. No processo de consolidação, há um risco de haver tratamentos diferentes nos dois lados da transacção (no donatário como gasto, no beneficiário como activo a ser capitalizado), e assim complicar a eliminação.
15. **O tratamento dos custos de financiamento também precisará de mais estudo.** O custo de financiamento é, tipicamente, um componente muito importante nas contas públicas, de muito interesse aos economistas e o público, e também às autoridades. Nos países emergentes, tais custos podem ser significativos. No PGCP, na NCP16, a EY decidiu seguir o tratamento da NIRF e não da NIC-SP – no primeiro, os custos de financiamento são capitalizados (espelhados ao longo da vida do activo vinculado), mas na NIC-SP o tratamento padrão é contabilizar como despesa no ano de pagamento (capitalização é um tratamento alternativo). No sector público, muitos empréstimos são de natureza de financiamento geral (sem condicionalidades) e não vinculados com activos específicos. E muitos empréstimos são encaminhados pelo próprio governo (dívida pública, e acordos de retrocessão). Neste caso, seria melhor adoptar o tratamento da NIC-SP, e não da NIRF que é mais estreito. Há o risco também de que os contabilistas pensem que a capitalização é a única opção, mesmo que a NIRF aplica-se somente aos empréstimos vinculados com a aquisição de um activo específico.
16. O PGCP também inclui outros componentes que são específicos ou adaptados à situação Moçambicana. Os Capítulos 5, 6 e 9 são discutidos nas subsecções seguintes. Até o final da missão, o Capítulo 10 não havia sido disponibilizado para comentários.

Figura 3. Componentes do PGCP que são novos ou adaptados

Capítulo	Título	Conteúdos
1	Introdução ao Plano Geral de Contabilidade Pública	Introdução geral e breve
5	Lista e códigos de contas	Um novo Plano de Contas, com um quadro síntese e um quadro detalhado
6	Modelos de demonstrações financeiras	Modelos das 4 demonstrações principais, e notas explicativas
9	Procedimentos de consolidação de entidades que adoptam o PGC-NIRF	Visão geral da consolidação de empresas públicas na Conta Geral do Estado
10 ¹	Conteúdo e movimentação das rubricas contabilísticas ¹	A seguir – vai especificar os lançamentos das transacções típicas e comuns

Note 1: Este capítulo não foi disponibilizado para comentários.

Recomendações

- O MdF e a EY devem considerar o tratamento contabilístico de transferências entre órgãos públicos de tipos diferentes, para manter consistência e evitar problemas de consolidação
- O MdF e a EY devem estudar o tratamento contabilístico dos custos de financiamento, seguindo a NIC-SP que é mais relevante do que a NIRF (que é mais restrita)

C. Normas excluídas

17. **As normas da NIC-SP números 22 e 24, e a norma de caixa, não estão incluídas no PGCP.** A Página 468 do documento apresenta as razões destas exclusões:

- A NIC-SP 22 (Divulgação da informação financeira sobre o Governo Geral) porque é “dedicada a divulgação da informação sem relevância face a informação que o GdM vem preparando e apresentando e sem adicionar qualquer valor acrescentado a visão patrimonial”
- A NIC-SP 24 (Apresentação de informação orçamentária nos relatos financeiros) porque a “informação relativa à execução orçamental continuará a ser preparadas nos moldes actuais...”
- A NIC-SP de caixa porque “a informação relativa aos fluxos de caixa já é obtida no âmbito da NCP-2 (Demonstrações de fluxo de caixa) e na informação actual sobre a execução orçamental”.

18. **A NIC-SP 22 pode ser importante, como parte do um processo gradual da consolidação do sector público.** A Norma NIC-SP 6 requer a consolidação das entidades controladas pela entidade que relata. Mas, no caso de governos que desejam relatar as finanças na mesma base como as normas internacionais estatísticas (chamadas Estatísticas Financeiras Governamentais, com sigla GFS em Inglês), a NIC-SP 22 dá para estes países a opção de definir o perímetro da consolidação mais estreitamente, só para cobrir o “Governo Geral” que abrange o sector público menos as empresas públicas. A NIC-SP 22 também evita a possibilidade que a norma principal de consolidação (NIC-SP 6) resultaria numa entidade esquisita - do governo central, mais empresas públicas mas menos o governo local – que não faz sentido.
19. O PGCP não define o perímetro de consolidação para ser adotado, mas o Capítulo 9 prevê a inclusão das empresas públicas e leva o leitor a crer que a consolidação pode abrangê-las. Há uma boa razão para excluir tais empresas, porque elas usam normas diferentes e também trazem outros problemas (anos diferentes, sistemas diferentes, classificações diferentes etc.). Isto não significa que, no longo prazo, o Governo não possa incluir as empresas públicas, e fazer uma consolidação do sector público inteiro, mas talvez seria melhor deixar elas para o fim da reforma. Enquanto isso, a NIC-SP 22 se aplicaria.
20. **A NIC-SP 24 não é opcional, no nível do governo, e requer uma demonstração separada de desempenho orçamental.** A NIC-SP 24 (e também a NIC-SP 1) descreve a necessidade, nos casos onde o orçamento é publicado, que as demonstrações financeiras incluam uma “demonstração de comparação entre valores orçamentados e realizados” ou algo semelhante. Quando o resultado e o orçamento são na mesma base, esta comparação pode ser feita numa coluna adicional na demonstração de resultado. Quando, como é bem provável em Moçambique, o resultado é feito num regime patrimonial e o orçamento é na base de caixa ou quase caixa, e também há uma diferença de cobertura entre o resultado e o orçamento, esta comparação tem que aparecer numa outra demonstração, e com uma reconciliação entre a demonstração de fluxos de caixa e o orçamento. O conceito central atrás da NIC-SP 24 é transparência sobre desempenho orçamental e para colocar o orçamento no contexto de todas as finanças públicas. Mesmo assim, talvez para preservar formas históricas ou evitar os problemas de reconciliação, outros governos decidiram mostrar a execução orçamental num outro documento, distinto das contas.
21. Em Moçambique, o orçamento do Governo é publicado, e assim a NIC-SP 24 se aplica. No nível de entidades individuais (como Ministérios, autarquias ou institutos autónomos, por exemplo), a aplicação da NIC-SP 24 para cada grupo tem que ser considerado pelas autoridades. Segundo a norma, aquelas entidades com um orçamento publicado devem aplicar a NIC-SP 24.

22. **A NIC-SP de caixa se aplica somente no começo da trajectória ou viagem na direcção da contabilidade patrimonial, mas não vale o esforço de traduzir ou aplicar.** Estreitamente, a norma de caixa se aplica quando um país ou entidade faz contabilidade num regime de caixa pura, e tenta combinar muitas das recomendações e sugestões das outras normas, mas aqueles só que são relevantes quando o foco da contabilidade são os saldos e fluxos de caixa. Porém, esta norma encoraja uma transição até um regime patrimonial, e dá sugestões das divulgações adicionais que uma entidade pode fazer nesta transição. Visto assim, a norma de caixa é um bom ponto de partida nesta transição ou viagem na direcção de um regime patrimonial. Mas, numa situação onde a entidade já traduziu e adotou todas ou a maioria das normas de contabilidade patrimonial, não ajuda muito ter mais trabalho com a norma de caixa.

Recomendações

- O MdF deve considerar a NIC-SP 22 (Consolidação do Governo Geral) e NIC-SP 24 a ser incluídas no novo normativo.

D. O Plano de Contas

23. **As normas da NIC-SP não vêm com um PdC padronizado, e cada entidade ou país tem que desenvolver um PdC para responder às suas circunstâncias.** O órgão (sigla em Inglês, IPSASB) que produz e promulga as normas internacionais NIC-SP nunca emitiu um PdC padronizado. Isto é porque as normas não definem até o ultimo grau a apresentação das demonstrações financeiras, dando opções para o contabilista interpretar as normas. Também, cada PdC tem que reflectir as operações e transacções específicas de cada entidade. Por exemplo, países diferentes vão ter impostos diferentes, ou vão querer classificar despesas e receitas diferentemente.
24. **O PdC proposto no PGCP é estruturado com classes para apoiar regimes patrimonial e orçamentário.** A lista de códigos e contas, o PdC, é fornecido no capítulo 5 do PGCP e vem em dois quadros – um sintético e o outro mais detalhado. A estrutura do PdC (veja Figura 4, debaixo) compõe duas partes:
- Classes 1-4 seguem a classificação de activos, passivos, gastos e rendimentos que é muito típica de planos de conta num regime patrimonial
 - Classes 7 e 8 são classes adicionais para apoiar o processo orçamental – e são requeridas pois é muito provável que o orçamento do Estado vá continuar num regime misto e não patrimonial. Nota que os subclasses de classe 7 são espelhados ou gemeados na classe 8, representando os dois lados (débito ou crédito, ou ativo e passivo) de cada tipo ou subgrupo de transacção.

Figura 4. Estrutura do Plano de Contas

Classe		Subclasse	Conteúdo
1	Ativos	1.1	Correntes
		1.2	Não Correntes
2	Passivos (e património líquido)	2.1	Correntes
		2.2	Não Correntes
		2.4	Património Líquido
3	Gastos e perdas	3.1	Operacionais
		3.2	Financeiros
4	Rendimentos e ganhos	4.1	Operacionais
		4.2	Financeiros
7	Execução Orçamental – natureza activa	7.1	Execução Orçamental da Receita
		7.2	Fixação Orçamental da Despesa
		7.3	Execução da Programação Financeira
		7.4	Execução das Despesas por Pagar
		7.5	Execução de Acordos e Contractos
		7.6	Execução da Despesa por Operação de Tesouraria
		7.9	Outras contas de Ordem Activa
8	Execução Orçamental – natureza passiva	8.1	Previsão Orçamental da Receita
		8.2	Execução Orçamental da Despesa
		8.3	Execução da Programação Financeira
		8.4	Execução das Despesas por Pagar
		8.5	Direitos e Obrigações Acordadas
		8.6	Execução da Despesa por Operação de Tesouraria
		8.9	Outras contas de Ordem Passiva

25. **A subestrutura do PdC combina as classificações actuais e novas classificações requeridas pelas normas e a transição para um regime patrimonial.** Dentro destas 6 classes sintéticas (1-4, 7&8), há mais cinco níveis de classificação (ou mais 4 que as mostradas na Figure acima). A EY explicou que em geral os níveis mais altos do PdC reflectem as classificações típicas de uma conta preparada em conformidade com as normas do sector privado, mas nos níveis mais para baixo o PdC reflecte as especificidades do PdC actual, em uso no sistema actual (e-Sistafe). A EY usou o

PdC padronizado das Normas de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF - do Sector Privado Moçambicano), e modificou-o para incluir outros códigos do e-Sistafe. Esta abordagem tenta reconciliar os requerimentos do relato financeiro com as transacções, activos e passivos do Governo Moçambicano. Mas, na verdade, qualquer PdC tem que ser provado no mundo real – é muito difícil antecipar todos os requerimentos futuros. Por exemplo, em discussão com a EY ficou óbvio que o PdC não inclui activos e passivos do banco central, pois não está dentro do perímetro da contabilidade atual ou no sistema actual. Com certeza, com a expansão do perímetro da contabilidade, outras lacunas vão aparecer.

E. Os modelos das demonstrações principais

26. **Os modelos das demonstrações principais, no Capítulo 6 do PGCP, são geralmente fieis aos modelos fornecidos nas normas internacionais, mas do sector privado.** O PCGP inclui modelos do balanço (patrimonial), a demonstração dos resultados, a demonstração dos fluxos de caixa, e uma demonstração de alterações no património líquido. Estas são as quatro demonstrações requeridas pela norma NIC-SP 1. Mas, os formatos e conteúdos destas demonstrações vêm da norma do sector privado em Moçambique (NCRFs). Por causa disso, as demonstrações têm um “sabor” mais do sector privado, em termos da terminologia e dos conteúdos. Olhando as contas dos outros países que já adoptaram as normas internacionais, é claro que as contas deles seguem a apresentação geral do sector privado, mas às vezes incluem terminologia e elementos da óptica do sector público. Apêndices 1 e 2 incluem exemplos dos resultados e os balanços de outros países que já desenvolveram demonstrações num regime patrimonial - Reino Unido, Nova Zelândia, Canadá, Austrália, Brasil), os modelos ilustrativos de NIC-SP 1, e as demonstrações quase-equivalentes do GFS⁵, a norma internacional estatística. Fundamentalmente, a forma final das demonstrações é uma decisão das autoridades, e seria melhor que o MdF tenha uma discussão sobre as opções, se o tempo permitir. No centro deste debate é a observação de que o sector público não é idêntico ao sector privado, e as contas do sector público têm que reflectir estes aspectos diferentes.
27. **Em discussões com a EY, a missão destacou varias melhorias potenciais nos modelos das demonstrações principais.** Este relatório já mencionou que os modelos não incluem uma demonstração de desempenho orçamental, como requerido pela NIC-SP 24. Nas outras demonstrações, há outras melhorias a destacar, ou ao mínimo a ser consideradas, listadas na Figura seguinte. A inclusão nesta Figura não significa

⁵ Isto não sugere que a classificação de GFS é necessariamente uma norma a ser seguida no caso das apresentações financeiras, mas só que GFS indica os tipos de coisas de interesse no sector público. Também, governos têm a opção de alinhar, se for possível, apresentações de NIC-SP e GFS.

que o modelo actual é errado – só que há razão para se pensar e considerar que uma outra apresentação pode ser melhor.

Figura 5. Exemplos das melhorias potenciais nas demonstrações no PGCP

- No balanço, activos e passivos são ordenados numa sequência de liquidez descente (como nas NCRFs) e não ascendente (como NIC-SP1).
- No balanço, a secção de Património Líquido aparece antes dos passivos, e não como a secção final do balanço, como na NIC-SP1.
- A relação, no balanço, entre Dívida Interna e Externa (nos passivos não correntes) e a linha “Créditos para cobertura de deficit de Tesouraria” (nos passivos correntes) não é clara. Idealmente, a dívida deve ser dividida entre corrente e não corrente.
- No balanço, não há linhas para conter os activos e passivos específicos do banco central, como reservas, SDRs, depósitos em ouro, ou notas em circulação.
- No resultado, a secção de rendimentos deve incluir uma linha “transferências governamentais” (ou algo parecido) – que deve ser diferenciada da linha “donativos”. Transferências são um componente muito importante nas finanças de órgãos públicos (doadores e recebedores).
- Os resultados dos outros países incluem subtotais do “resultado operacional” ou outros subtotais de interesse como “deficit antes do custo de financiamento”. Tais subtotais são, tipicamente, de interesse aos economistas, o FMI e das agências de avaliação (“rating agencies”).
- O tratamento de custos de financiamento que são integrais da aquisição ou construção de um activo (NCP16), que requer a capitalização destes custos, pode causar problemas com o tratamento de financiamento do estado na CGE⁶ – assim, precisa de mais estudo.
- A demonstração de variações patrimoniais inclui mudanças de capital social, que não são relevantes às instituições de natureza pública e não-comercial.

Recomendações

- O MdF deve considerar as várias opções sobre as demonstrações financeiras, em termos de terminologia e classificação mais relevantes ao sector público
- O MdF e a EY devem considerar os vários pontos detalhados, feitos em discussões com a equipa da EY

F. Consolidação

28. **O PGCP inclui um capítulo 9 descrevendo a consolidação das entidades públicas que têm uma natureza comercial.** Um dos grandes desafios em qualquer reforma da contabilidade pública é a consolidação – o processo de combinar as contas de todas as

⁶ Muito deste financiamento vai ser na forma de assistência externa, ou transferências de outras partes do governo, que merecem ou demandam apresentação separada. Tratamentos diferentes causarão problemas na consolidação e eliminação destas transacções.

entidades, linha por linha (pessoal, bens e serviços, etc), para produzir uma conta consolidada. A consolidação deve ser vista como um dos passos finais numa reforma deste tipo, porque não vale a pena consolidar até que a maioria ou todas as entidades sejam capazes de produzir contas na qualidade requerida. A consolidação das empresas públicas é uma opção de consolidação, e assim este capítulo vai ser útil.

29. **O PGCP não especifica o perímetro da contabilidade.** O capítulo discute alguns aspectos da consolidação das empresas públicas, e especificamente o desafio de consolidar entidades com políticas contabilísticas diferentes (empresas públicas devem usar normas baseadas nas NIRFs, e outras entidades públicas devem usar NCPs baseadas nas NIC-SP). Esta discussão é útil. Mas o PGCP não especifica o perímetro da contabilidade – quais entidades têm que ser consolidadas. A consolidação do sector público inteiro não é a única opção disponível ao governo. Em geral, governos têm duas opções principais – consolidar o sector público inteiro, ou consolidar o “Governo Geral” que é o sector público menos as empresas públicas.
30. **Outros aspectos de consolidação precisarão de mais trabalho.** A consolidação do Governo Geral, ou do sector público inteiro, traz muitos desafios. Dentro deles é a necessidade de eliminar todos os saldos e transacções entre entidades dentro do perímetro da contabilidade. A prévia missão recomendou uma estratégia de consolidação como parte integral da reforma, e esta recomendação ainda é válida. Nestes passos iniciais da reforma, as necessidades de consolidação devem informar o desenho da reforma, por exemplo na construção do PdC e nas políticas contabilísticas, e o desenvolvimento do sistema informática (e-Sistafe) – que podem facilitar ou impedir o processo de consolidação.

Recomendação

- A consolidação deve ser uma parte integral do desenho da reforma – e merece ser um componente do “road-map” ou itinerário que recomendamos na próxima secção

III. PRÓXIMOS PASSOS E DESAFIOS

31. **O Governo já declarou a intenção de adotar uma abordagem de “gradualismo” na reforma.** Em reformas deste tipo, há sempre uma tentação de planejar um “salto grande” – programando tudo para chegar ao tempo certo, num prazo super ambicioso. Felizmente, o Governo já definiu que pretende adotar uma abordagem de “gradualismo” ao longo de muitos anos. Há vários componentes existentes deste gradualismo:
- O desenvolvimento do módulo e-património, até 2015
 - O desenvolvimento do módulo e-tributação, até 2015 ou 2016

- Melhorias na operação do módulo e-CAP e e-folha, no pagamento de pensões públicas
 - A intenção de actualizar a formação de novas gerações de contabilistas, em colaboração com os institutos de ensino superior
 - A intenção a contratar consultores para estudar as implicações da reforma no desenvolvimento de sistemas informáticos financeiros, com o e-Sistafe como o foco
 - A intenção para estender e-Sistafe para apoiar as transacções das autarquias e instituições autónomas
32. **A adoção do gradualismo é sábia.** No Plano de Acção (PdA) produzido e aprovado no fim de 2012 (veja extracto na Figura 1 acima), as autoridades já reconheceram um prazo de muitos anos, talvez até os meados da década 2020. O PdA também antecipa implementação gradual, com pilotos ao longo do caminho. Isto é sábio. Um salto grande não vai ser possível no prazo curto, e a reforma não deve esperar até que todos os componentes estejam prontos. Todas as normas, e orientações, aconselham uma transição gradual.
33. **O novo PGCP é um bom começo mas ainda há muito a fazer, ao longo de muitos anos. Será essencial desenvolver um “roadmap” ou itinerário para guiar todos os passos seguintes.** Esta reforma envolverá esforços grandes em varias dimensões – capacitação; desenvolvimento de sistemas e procedimentos; pilotos e “roll-out” da nova contabilidade aos vários órgãos do Estado; a sequência de capturar ativos e passivos; e coordenação central e forte. Sem um itinerário, há um risco de lacunas ou descoordenação, e atrasos e desperdícios de recursos.
34. **Missões prévias destacaram alguns pontos importantes no planeamento duma reforma de contabilidade pública:**
- a introdução gradual da contabilidade patrimonial poderia ser vista em termos de uma expansão da abrangência das contas em três dimensões, especificamente os tipos e número de entidades a consolidar, os tipos ou classes de ativos e passivos a capturar, e a valorização destes ativos e passivos. No final, a conta conterà 100% das informações materiais, usando mensuração padronizada. Um itinerário pode considerar:
 - como capturar os dados (e as contas) de instituições autónomas, autarquias e empresas públicas. Há uma sequência logica para seguir ? Quais grupos ou entidades são os mais materiais?

- quais classes de activo ou passivo oferecem a melhor combinação de custo e benefício? Quais classes são as mais materiais? Quais funcionalidades novas vão ser necessárias para fornecer os dados requeridos?
- quando e como as novas metodologias de mensuração podem ser introduzidas? Quais funcionalidades ou procedimentos vão ser necessários?
- o PGCP define as demonstrações para ser adotadas no fim do processo, quando todos os dados estiverem disponíveis num regime patrimonial. Mas, quais formatos vão agir como etapas intermediárias neste caminho, acomodando os dados novos e mudando na direcção de conformidade plena com as normas?
- seria difícil planear esta transição e suas etapas sem um levantamento ou censo das entidades, ativos e passivos a serem incorporados ou consolidados, para informar decisões sobre o custo (de recolha) e benefício (em termos da materialidade da informação).
- a reforma da contabilidade pública oferece uma oportunidade para acelerar o ciclo financeiro e disponibilizar as contas mais cedo. Os obstáculos que inibem a aceleração são de dois tipos: os desafios técnicos de produzir a própria conta; e os relevantes procedimentos judiciais e legais que reflectem os requerimentos e direitos do Tribunal Administrativo e da Assembleia da Republica. Seria útil estudar as opções para acelerar a publicação e disponibilidade da CGE e as contas das entidades individuais – propondo mudanças da lei se for necessário. Seria muito estranho ter todo este trabalho valioso para produzir contas melhores, só para ver a CGE demora mais de um ano antes a ser disponível (como agora) e as contas das entidades individuais quase nunca aparecerem (como agora).

Recomendações

- O MdF deve desenvolver um “road-map” ou itinerário para guiar, planear e coordenar todos os componentes desta reforma.

IV. MELHORIAS NA ACTUAL CONTA GERAL DO ESTADO

35. Uma missão de Junho de 2012 identificou algumas diferenças entre os mapas da CGE, especificamente nos dados de saldos, juros e amortizações de dívida pública; e nos dados de transferências entre o Governo e outras partes do sector público (autarquias e institutos autónomos). A missão de Abril de 2013 notou que a resolução destas discrepâncias na CGE teve avançado mas ainda houve trabalho a fazer para tudo ser resolvido na CGE2012. Aquela missão também constatou que a DNCP também tentou usar o novo formato da conta que uma missão prévia deixou, com os dados de CGE2011, mas com algumas dificuldades. Essa missão avaliou o progresso

feito com a resolução de reconciliações, e com o uso do novo formato com os dados de CGE2012.

36. **Problemas com as transferências entre o governo e autarquias e as instituições autónomas têm sido resolvidas.** As “diferenças” entre os anexos informativos 1 e 2, e os equivalentes dados nos mapas 3 e 4, foram o resultado de terminologia e a falta de citações ou explicações para ajudar o leitor a rastrear os números. Na CGE2012, a DNCP já fez melhorias na apresentação destas informações nos anexos informativos.
37. **Mesmo que a apresentação dos saldos de dívida pública tenha melhorado, ainda existem problemas de reconciliação com outros mapas da CGE.** O último relatório notou problemas de reconciliação entre o Mapa I-3 (de dívida pública) e os dados correspondentes nos outros mapas da CGE2011. No mapa I-3 da CGE2011, houve problemas também com os saldos iniciais de dívida, que não correspondem com os saldos finais da conta prévia. No fim da última missão uma fonte da dificuldade foi descoberta – o uso toda taxa de câmbio errado (do dia final e não do dia relevante). Na CGE2012, produzida no fim de Maio, a DNCP usou o câmbio certo para calcular os saldos inicial e final, e assim o saldo inicial de 2012 corresponde ao saldo final de 2011. Mesmo assim, os problemas de reconciliação continuam em relação aos valores de fluxos (desembolsos e amortizações). Isto é um resultado de dois factores: o uso dos dados da DNT e do sistema de dívida CDRMS para alimentar o Mapa I-3 quando os valores equivalentes nos outros Mapas vêm do e-Sistafe; e o uso pela DNCP do câmbio de 31 Dezembro de 2012 para converter os valores de desembolsos e amortizações fornecidos pela DNT. Sem mais pesquisa, não é possível dizer qual é o factor maior.
38. **A DNCP experimentou usar o novo formato de conta, com os dados de CGE2012, e será possível implementá-lo com um mínimo de esforço.** Um ano atrás, a DNCP tentou usar o novo formato da CGE, com os dados da CGE2011, mas enfrentou alguns problemas. Esta missão trabalhou ao lado da DNCP para corrigir os erros no uso do formato, e identificou a fonte dos problemas. A DNCP está mais confiante de que pode avançar com o novo formato com os dados da CGE2012. A importância do novo formato é que, sujeito ao trabalho da EY e a produção de um itinerário (veja acima), representa uma possível primeira etapa na transição gradual até um regime patrimonial.

Recomendações

- Na CGE2013, o MdF deve desenvolver uma apresentação melhor dos dados de dívida, no Mapa I-3, mais reconciliável com os outros mapas da CGE