

Estudos em memória de
Ana Maria Rodrigues

Comissão

Organizadora

António Martins

Isabel Cruz

José Xavier de Basto

Mário Augusto



NA
ALMEDINA

Relato por segmentos no sector público

SUSANA JORGE*

DIOGO TRAVASSOS**

GUILHERME PEDRO***

1. Introdução

As entidades públicas possuem características diferenciadoras das restantes entidades, nomeadamente das empresariais e, por essa razão, a apresentação das demonstrações financeiras deve seguir linhas orientadoras particulares.

A Contabilidade Pública deve ser desenvolvida e aperfeiçoada, envolvendo informação mais detalhada e uma maior divulgação das políticas, programas e desempenho das atividades empreendidas e dos resultados alcançados pelas entidades por ela abrangidas. Assim, a implementação de um sistema de Contabilidade Pública deve ter em conta os propósitos (internos e externos) e as expectativas da comunidade envolvente. As demonstrações financeiras individuais e consolidadas das entidades e grupos públicos, muitas vezes, não atendem às necessidades dos principais utilizadores, de compreenderem e avaliarem o impacto de políticas recentes, de programas novos

* Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra e Centro de Investigação em Ciência Política (CICP), Universidade do Minho.

** Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra.

*** Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra.

ou da aplicação de medidas de controlo por parte da gestão. Neste contexto, o Relato por Segmentos visa compensar estas solicitações inerentes também à Contabilidade Pública. A obrigação de responder, de forma adequada, às crescentes necessidades públicas, em termos de políticas e serviços públicos de qualidade, com escassos recursos disponíveis, obriga os governos e, principalmente, os cidadãos a compreenderem mais aprofundadamente os desempenhos financeiros e operacionais das entidades e das políticas públicas, através da avaliação do grau de cumprimento dos objetivos estratégicos e políticos, assegurando qualidade e eficácia dos serviços públicos. Consequentemente, é necessária uma maior transparência na utilização dos recursos públicos e em alcançar resultados para os decisores, os cidadãos e outras partes interessadas (Grossi et al., 2014).

O Relato por Segmentos é geralmente considerado como uma importante fonte de informação útil acerca do desempenho (passado) de uma entidade e da sua perspetiva futura, considerando áreas operacionais de negócio. No contexto do setor empresarial, a emissão do *Statement of Financial Accounting Standard (SFAS) 131 – Disclosures about segments of an enterprise and related information*, pelo *Financial Accounting Standards Board (FASB)* em junho de 1997, e a emissão da *International Financial Reporting Standard (IFRS) 8 – Operating Segments* pelo *International Accounting Standards Board (IASB)* em janeiro de 2006, que substituiu a *International Accounting Standard (IAS) 14 – Segment Reporting* de 1997¹, atenderam a esta nova configuração de organização e apresentação da informação financeira através de linhas operacionais separadas. Com o intuito de aproximação às normas contabilísticas empresariais, é emitida pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* a *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 18 – Segment Reporting*, em junho de 2002.

Em Portugal, não existe dentro do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) empresarial, uma norma específica que trate do Relato por Segmentos. No entanto, mantém-se ainda em vigor a *Diretriz Contabilística n.º 27 – Relato por Segmentos*, emitida em junho de 2000 pela anterior Comissão de Normalização Contabilística (CNC), que se baseia na já extinta IAS 14, mas que, contudo, não vincula as empresas a apresentarem informação financeira para cada segmento. Naturalmente que, para as empresas que aplicam diretamente as IFRSs, aplica-se a IFRS 8.

¹ Esta norma, por sua vez, já era uma revisão da original de 1981, com o título *Reporting Financial Information by Segment*.

Já na legislação aplicável à Contabilidade Pública, se no âmbito dos anteriores Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)² e planos públicos setoriais, não havia quaisquer referências à preparação de informação financeira por segmentos, o novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)³, que inicia em 2018 a sua implementação, muda o cenário. Sendo baseado nas IPSASs do IPSASB, traz para o normativo público português a IPSAS 18, traduzida na *Norma de Contabilidade Pública (NCP) 25 – Relato por Segmentos*. O SNC-AP torna-se, assim, o único normativo contabilístico português a ter orientações específicas para a elaboração deste tipo de relato.

Este capítulo apresenta uma abordagem geral do Relato por Segmentos no sector público, começando por explicar os seus principais utilizadores e objetivos. Segue-se uma breve exposição da NCP 25, após a qual se faz uma breve comparação com as normas internacionais sobre o mesmo tema. A secção subsequente realça alguns problemas e desvantagens associados à implementação do Relato por Segmentos também no sector público. Finalmente, apresentam-se dois exemplos de aplicação da NCP 25 em entidades públicas em Portugal, designadamente no que concerne à definição dos segmentos de reporte.

2. Principais utilizadores do relato por segmentos

O conjunto de potenciais utilizadores das demonstrações financeiras das entidades públicas é bastante vasto (IPSASB, 2014). Podemos, porém, agrupá-los, em dois conjuntos: utilizadores internos e utilizadores externos. O primeiro grupo é constituído por políticos, gestores, auditores internos e funcionários. Já o segundo grupo é constituído por cidadãos, contribuintes, eleitores, fornecedores, outras entidades públicas, bancos, agências de notação financeira, doadores, entre outros.

A necessidade de responder de forma adequada às crescentes necessidades dos cidadãos, em termos de políticas e serviços públicos de qualidade, ao mesmo tempo que os recursos são cada vez mais escassos, obriga os governos a procurarem perceber melhor as performances financeiras e operacionais das entidades públicas, mas sobretudo dos programas e políticas públicas.

² Decreto-lei nº 232/97, de 3 de setembro.

³ Decreto-lei nº 192/2015, de 11 de setembro.

Torna-se, assim, importante encontrar formas de medir e reportar o grau de cumprimento dos objetivos estratégicos e políticos, assegurando a qualidade e a eficácia dos serviços. O Relato por Segmentos permite a políticos e gestores públicos envolvidos no processo de planejamento, usar dados agregados de segmentos específicos (de atividade, geográficos, etc.), auxiliando a tomada de decisões, a alocação de recursos e a comunicação interna (Grossi et al., 2014).

Por outro lado, o Relato por Segmentos é relevante também para grupos de utilizadores externos que têm interesse especial em acompanhar as atividades da entidade. Por exemplo, os cidadãos, que são recetores de serviços públicos, estarão, em princípio, interessados em entender a eficácia e a eficiência do consumo de recursos dos segmentos que agrupam esses serviços. Na qualidade de contribuintes, estarão interessados em perceber particularmente a sustentabilidade de cada segmento. Adicionalmente, um doador poderá estar empenhado em analisar a informação de um dado segmento de atividade pública, de modo a concluir acerca da eficácia das suas doações para essa área.

No entanto, em nosso entender, o Relato por Segmentos é principalmente direcionado aos cidadãos, contribuintes e eleitores, dado que as demonstrações financeiras de finalidade geral dificilmente assistem estes utilizadores na tomada de decisões e posições enquanto cidadãos ativos de uma comunidade. O Relato por Segmentos potencia, assim, a *accountability* das entidades públicas para com o cidadão em geral que, assim, deverá estar ciente das vantagens associadas a este tipo de relato, nomeadamente na produção de informação eventualmente mais acessível e simultaneamente mais inerente a cada segmento de serviço público, permitindo uma avaliação da eficiência e qualidade da gestão, no contexto das entidades e políticas públicas.

3. Objetivos da aplicação do relato por segmentos

A informação fornecida pelo Relato por Segmentos deve ser vista como alternativa a outra sobre o desempenho financeiro global da entidade ou do grupo de entidades, oferecendo detalhes sobre o estado e o desempenho de cada segmento de atividade, dentro do grupo ou do conjunto de segmentos que constitui a entidade (Emmanuel e Garrod, 2002).

Segundo a NCP 25 (§1), um dos objetivos da informação do Relato por Segmentos é facilitar a compreensão dos utilizadores das demonstrações fi-

nanceiras relativamente ao desempenho passado da entidade e à identificação dos recursos disponibilizados para suportar as principais atividades da entidade pública. Adicionalmente, este tipo de relato procura melhorar, em geral, a transparência do relato financeiro, fazendo com que cada entidade pública cumpra melhor as suas obrigações de prestação de responsabilidades (*accountability*).

De acordo com um questionário que aplicaram sobre a utilidade do relato empresarial, Epstein e Palepu (1999) concluíram que a informação proveniente do relato de performance por segmentos era a mais valorizada pelos analistas nas tomadas de decisão de investimento.

Não sendo, muitas vezes, o investidor o principal utilizador das demonstrações financeiras de muitas entidades do sector público, esta realidade não deixa de ilustrar a importância que o reporte por segmentos tem, ainda assim, para alguns dos utilizadores da informação financeira pública, incluindo a própria gestão. O propósito, para o setor público, passa pelos utilizadores interpretarem, de uma forma aparentemente mais fácil, a informação financeira. Em geral, os utilizadores do relato financeiro público necessitam de domínio de conceitos financeiros e contabilísticos que lhes permita uma interpretação correta e apropriada, do contexto e situação financeiros da entidade pública. O Relato por Segmentos visa, deste modo, permitir ao «utilizador comum», uma aproximação à abordagem do gestor, isto é, seguir o desenvolvimento da atividade da entidade na perspetiva da gestão, dado que proporciona a oportunidade ao utilizador de refletir sobre a situação patrimonial e de desempenho da entidade pública, nas suas diversas vertentes operacionais. Naturalmente que tal será possível apenas se forem fornecidos indicadores de leitura acessíveis e consistentes acerca da performance de cada segmento. Adicionalmente, no contexto de uma entidade pública, a sustentabilidade financeira de um segmento de atividade, pode depender da capacidade do segmento em si, ou de outros na entidade, gerarem liquidez para financiar estas atividades, pelo que o relato de informação do desempenho também em termos de fluxos de caixa parece ter importância considerável, até como necessidade explícita que os cidadãos têm de saber sobre se os níveis atuais de impostos pagos são suficientes para financiar estas atividades (IPASB, 2014)⁴.

⁴ O SFAS 131, apesar de não prescrever a elaboração do relato de fluxos de caixa por segmentos, reconhece, designadamente nos §43-44, que a informação relativa aos fluxos de caixa

Ao permitir aos utilizadores verem a entidade através do cenário traçado pela gestão, o Relato por Segmentos predis põe a entidade pública a uma maior transparência. A opacidade da informação financeira, muitas vezes comum no setor público, leva a uma imagem negativa deste, criada pela sociedade em geral. Esta forma de relato pode solucionar, em parte, a eventual falta de transparência do relato financeiro, fazendo com que a entidade cumpra melhor a sua obrigação de prestação de informação das suas responsabilidades (*accountability*).

Referindo-se ao contexto empresarial norte-americano, Berger e Hann (2002) explicaram que no momento de transição entre a SFAS 14 e a SFAS 131 houve um aumento significativo de segmentos que passaram a ser relatados, facilitando o controlo empresarial pelos mercados⁵. A análise de Herrmann e Thomas (2000), no mesmo sentido, concluiu que a transição entre aqueles normativos fez com que o número de itens divulgados pelas empresas no relato, aumentasse. Nichols et al. (2013), reportando também ao normativo internacional, designadamente à IFRS 8, realçaram que muitos utilizadores que antes não tinham acesso a informação de segmentos não reportados, passaram a ter essa informação ao seu dispor.

No contexto do relato das entidades públicas em Portugal, o mesmo é expectável que ocorra, com a passagem do POCP para o SNC-AP e a aproximação às IPSASs, considerando que antes não existia qualquer norma sobre o Relato por Segmentos, passando agora a ser obrigatória a sua preparação, pelo menos para as entidades no âmbito do regime geral do SNC-AP⁶. As alterações positivas esperadas com a obrigatoriedade da preparação deste tipo de relato no setor público não só se prendem com a divulgação de

futuros é também importante na análise não só do investimento do segmento, mas também da empresa em termos globais.

⁵ O SFAS 14 (*Financial Reporting for Segments of a Business Enterprise*), antecedente da SFAS 131, requeria que a segmentação seguisse o critério da indústria; no entanto, o conceito de indústria era passível de considerável julgamento subjetivo, permitindo às empresas a divulgação para o exterior de um número reduzido de segmentos, comparativamente com os segmentos que eram reportados internamente. De acordo com Berger e Hann (2002), o SFAS 131 pretendeu reduzir esta discrição, alinhando o reporte dos segmentos internos e externos, numa abordagem seguindo o critério da gestão.

⁶ O regime simplificado do SNC-AP, aprovado pela Portaria n.º 218/2016, de 9 de agosto, não exige a preparação de Relato por Segmentos para as pequenas entidades que aplicam a NCP-PE; as que entendam fazê-lo, terão que recorrer à NCP 25 do regime geral. As micro-entidades só implementam contabilidade orçamental.

mais demonstrações, como também com um eventual maior detalhe de itens (designadamente rendimentos, gastos, ativos e passivos); dado que cada segmento abrange uma porção menor da entidade, itens que poderiam não ser materiais tendo em consideração a entidade no seu todo, podem tornar-se materialmente relevantes quando se cinge a um segmento. Com maior dificuldade em encobrir itens contabilísticos, necessariamente as entidades públicas tornar-se-ão mais transparentes, no que respeita a subministrarem informação para os vários *stakeholders*, para efeitos de prestação de responsabilidades e tomadas de decisão.

Correndo-se o risco de a informação financeira ser vista de um modo restrito, apenas como uma tradução da entidade pública em números, não garantindo o envolvimento com o cidadão comum, o objetivo final do Relatório por Segmentos passará, assim, pela necessidade de preparar informação simples, clara e transparente, que permita ser, para todos os utilizadores, e nomeadamente para o cidadão comum, a base do julgamento a partir da qual o dever de questionar, de exigir, a até de reivindicar, é justificado pela informação produzida e relatada tendo em conta cada segmento de atividade das entidades públicas e, em geral, do Estado, enquanto entidade que também passa a relatar (Artº 3º da Lei de Enquadramento Orçamental – LEO)?

4. NCP 25 – relato por segmentos

Esta secção descreve, em geral, o conteúdo da NCP 25, nos aspetos que, na leitura dos autores, parecem ser de realçar.

O objetivo essencial desta norma é fornecer orientações para que as entidades passem a relatar a informação financeira por segmentos, ajudando, como já referido, os utilizadores a compreenderem melhor o desempenho da entidade, e também proporcionando a esta condições para que cumpra da melhor forma as suas responsabilidades de prestação de contas para com os diversos *stakeholders* (NCP 25, §1), dever este conhecido como de *accountability*.

Importa, portanto, desde logo, definir o significado de “segmento”. Como se refere na NCP 25, §5, “um segmento é uma atividade ou grupo de atividades distinguíveis de uma entidade, relativamente às quais é apropriado relatar informação financeira separada com a finalidade de avaliar o desempenho passado da entidade

⁷ Lei nº 151/2015, de 11 de setembro.

para atingir os seus objetivos, e tomar decisões acerca da futura alocação de recursos”. Um segmento é, assim, identificado como um subsistema da entidade, de tal modo relevante que se torna pertinente divulgar referências e informação como se se tratasse de uma administração independente, caracterizada pela gestão organizacional. Os segmentos operacionais são mais ou menos evidentes na estrutura interna de uma entidade e no modo como esta comunica. A adoção do Relato por Segmentos resulta, muitas vezes, na divulgação de informação da mesma forma como ela é comunicada internamente na entidade (KPMG, 2010).

A importância da NCP 25 e da preparação do tipo de relato que ela orienta, relaciona-se fundamentalmente com o facto de, por um lado, as atividades das entidades públicas terem uma larga amplitude em termos de áreas de serviço e, por outro, abrangerem, frequentemente, um conjunto vasto de regiões geográficas com características socioeconómicas distintas. Neste contexto, a comunicação da performance da entidade aos *stakeholders*, relativamente aos objetivos, recursos afetos e resultados das suas atividades, torna-se um desafio, requerendo a desagregação organizacional, para explicar tendências e resultados de componentes que podem ter sido afetadas por diferentes fatores ou que acarretam expectativas dissemelhantes. É, assim, importante que a informação financeira e não financeira seja apresentada de forma desagregada por segmentos particulares, para que se torne relevante para prestação de responsabilidades e para tomadas de decisão (NCP 25, §7).

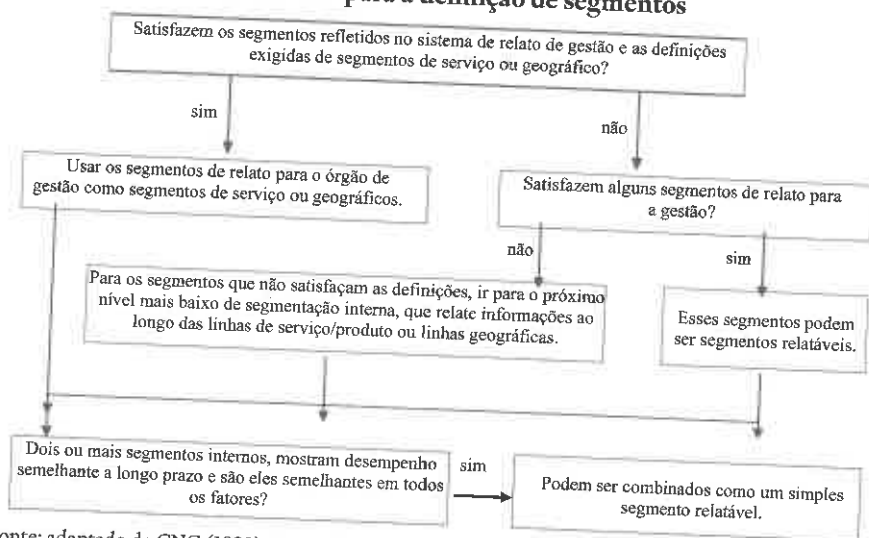
Então, a definição de um segmento implica a identificação pela entidade, de cada atividade ou grupo de atividades distinguível. O §10 da NCP 25 indica que *“Geralmente, as principais classificações de atividades identificadas em documentação orçamental refletirão os segmentos relativamente aos quais a informação é relatada”.* Porém, o §11 também reconhece que *“A determinação das atividades que devem ser agrupadas como segmentos separados e relatadas nas demonstrações financeiras... envolve julgamento”.* Não obstante, os segmentos no relato financeiro devem atender a critérios como os referidos, designadamente área de serviço e área geográfica, ou um misto de ambos.

Por isso, a NCP 25, §§13-19, refere-se à elaboração de:

- Relato por Segmentos de Serviços;
- Relato por Segmentos Geográficos;
- Segmentação Múltipla.

Na Figura 1 apresenta-se um esquema que pode ajudar os preparadores da informação financeira das entidades públicas, na definição dos segmentos a considerar no Relato por Segmentos das suas entidades, independentemente da tipologia de segmentos utilizada.

FIGURA 1: Árvore de decisão para a definição de segmentos



Fonte: adaptado de CNC (1999), Anexo 1.

4.1. Relato por Segmentos de Serviços

De acordo com o §13, alínea a) da NCP 25, “Um segmento de serviço refere-se a um componente distinguível de uma entidade que esteja empenhada em disponibilizar produtos ou serviços relacionados, ou em atingir objetivos operacionais particulares consistentes com a missão global de cada entidade. ...também se refere a atividades de entidades com leis orgânicas próprias e que tenham sido agregadas numa única entidade para efeitos de orçamento, contabilidade e relato”. Por exemplo, um segmento de “Gestão Administrativa e Financeira”.

Conforme o §14, “As entidades públicas podem ser geridas por linhas de serviços, porque isto reflete a forma através da qual os principais produtos ou serviços são identificados, os seus resultados monitorizados e as suas necessidades de recursos identificadas e orçamentadas”.

O §15 identifica que “Os fatores a considerar para determinar se os produtos (bens ou serviços) estão relacionados e devem ser agrupados como segmentos para finalidades de relato financeiro incluem:

- (a) *Os objetivos operacionais principais da entidade e os bens, serviços e atividades que se relacionam com a consecução de cada um dos objetivos e se os recursos são alocados e orçamentados na base de grupos de bens e serviços;*
- (b) *A natureza dos bens ou serviços proporcionados ou atividades envolvidas;*
- (c) *A natureza do processo de produção e ou disponibilização de bens e serviços;*
- (d) *O tipo de consumidor ou utilizador dos bens ou serviços;*
- (e) *A forma como a entidade é dirigida e a informação financeira é relatada aos órgãos de gestão e tutela; e*
- (f) *Se aplicável, a natureza do ambiente regulador, ou do setor de governo”.*

Um exemplo de aplicação para o Relato por Segmentos de Serviços seria o caso do Ministério da Saúde, ao relatar as atividades e resultados com base nos centros médicos públicos e nos centros hospitalares públicos de forma diferenciada. Esta base de segmentação pode ser adotada internamente porque as competências e as instalações necessárias para fornecer os produtos (bens ou serviços) e os resultados desejados para cada uma destas atividades de saúde são percebidas como sendo diferentes. Outro exemplo seria a situação do departamento de segurança estar organizado de modo a refletir a segurança pública, segurança rodoviária e ações militares, refletindo a natureza distinta dos bens e serviços desenvolvidos. Um outro ainda, talvez mais simples, no contexto das instituições de ensino superior público: os segmentos podem simplesmente refletir as suas principais áreas de atividade, designadamente ensino e investigação.

4.2. Relato por Segmentos Geográficos

O §13, alínea b) da NCP 25 estabelece que *“Um segmento geográfico é um componente distinguível de uma entidade que esteja empenhada em disponibilizar produtos ou serviços relacionados, ou em atingir objetivos operacionais particulares dentro de uma área geográfica em particular”.*

Como se refere no §17 da mesma norma, *“uma estrutura de segmento geográfico pode ser adotada quando, por exemplo, a estrutura organizacional e o sistema de relato interno de um ministério de educação é estruturado na base de resultados de educação regionais, porque as principais avaliações de desempenho e decisões de alocação de recursos, a realizar pelo órgão de gestão e tutela, são determinadas com referência aos resultados regionais e às necessidades regionais”.*

No §18 estabelece-se que *“Os fatores a considerar para determinar se a informação financeira deve ser relatada numa base geográfica incluem:*

- (a) *Similitude de condições económicas, sociais e políticas em diferentes regiões;*
- (b) *Articulação entre os objetivos principais de uma entidade e os das diferentes regiões;*
- (c) *Se as características da prestação de serviços e condições operacionais diferem de região para região;*
- (d) *A forma como a entidade é dirigida e a informação financeira é relatada aos órgãos de gestão e tutela; e*
- (e) *Avaliação das necessidades, competências ou riscos especiais associados as operações numa área particular”.*

Um possível exemplo de aplicação para o relato de segmento geográfico é o caso das instituições de ensino superior público, que possuem polos em zonas geográficas diferentes. Outro, ainda na área da educação, para a entidade pública responsável pela gestão das escolas públicas, é importante reportar o desempenho das suas atividades nas diversas regiões do país, considerando os diversos agrupamentos escolares. Noutro sector, a Agência Central para os Serviços de Saúde, terá interesse também em avaliar o desempenho das diversas entidades, por área geográfica, de acordo com as divisões regionais e centros hospitalares. Ainda o exemplo do departamento central de segurança, que possui várias bases em zonas distintas do país, tendo necessidade de relatar o desempenho das entidades por estas zonas geográficas.

4.3. Segmentação múltipla

Pode ser também importante, para uma entidade pública, usar uma segmentação mista, em que o segmento seja definido em função da área de serviço, mas também da área geográfica. O §19 da NCP 25 explica que, *“Em alguns casos, uma entidade pode relatar ao órgão de gestão e à tutela rendimentos, gastos, ativos e passivos do segmento na base de mais do que uma estrutura de segmentos, O relato nas demonstrações financeiras na base tanto de segmentos de serviço como de segmentos geográficos proporciona muitas vezes informação útil se a consecução dos objetivos de uma entidade for fortemente afetada tanto pelos diferentes produtos e serviços que ela proporciona, como pelas diferentes áreas geográficas para as quais esses bens e serviços são proporcionados”.*

Admite-se, nestes casos, que os segmentos possam ser relatados separadamente ou em forma de matriz, podendo-se distinguir entre segmentos primários e secundários.

4.4. Ativos conjuntos

Numa entidade pública em que se identifiquem segmentos operacionais, é possível que alguns ativos sejam usados conjuntamente por mais do que um segmento. O §33 da NCP 25 prescreve que, nestes casos, os ativos só devem ser alocados aos segmentos *“se, e somente se, os respetivos rendimentos e gastos relacionados forem também alocados a esses segmentos”*. Como referido no §34, *“Por exemplo, um ativo é incluído nos ativos do segmento se, e apenas se, a respetiva depreciação ou amortização for incluída ao mensurar os gastos do segmento”*.

Dado que *“...as definições de rendimentos, gastos, ativos e passivos do segmento devem estar inter-relacionadas e as alocações resultantes devem ser consistentes”* (NCP 25, §34), há que encontrar bases adequadas, objetivas e fáceis de entender, para a alocação dos itens que se relacionam conjuntamente com vários segmentos.

Nessa repartição deve atender-se a critérios *“tais como a natureza desses itens, as atividades realizadas pelo segmento e ainda a autonomia relativa desse segmento”* (NCP 25, §34). Consequentemente, não é possível definir uma base única de alocação a ser adotada por todas as entidades.

4.5. Segmentos recém-identificados

Os segmentos operacionais de uma entidade, sejam geográficos ou de serviços, não são estáticos, isto é, de um período para o outro a entidade pode “extinguir” e “criar” novos segmentos, cumpridas as regras de identificação estabelecidas na NCP 25. Porém, a comparabilidade do Relato por Segmentos deve ser assegurada. Assim, conforme o §35, quando um segmento é identificado pela primeira vez no período corrente, *“os dados do segmento do período anterior que seja apresentado para efeitos comparativos, devem ser reexpressos para refletir o segmento relatado pela primeira vez como um segmento separado, a menos que seja impraticável fazê-lo”*.

Um exemplo de um segmento recém-identificado seria por exemplo uma entidade alterar um segmento de serviço para um segmento geográfico, e a entidade considerar relevante que esta estrutura de segmento também seja adotada para efeitos de relato externo. Uma entidade pode também alargar o âmbito das suas atividades anteriores (e.g., por novas competências atribuídas) (NCP 25, §36).

4.6. Principais divulgações

Como conteúdo do Anexo, relativamente ao Relato por Segmentos, a NCP 1 – *Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras*, no capítulo 21 das notas, refere, entre vários requisitos de divulgação, para cada segmento, os seguintes:

- Rendimentos e gastos, separando os rendimentos relativos a cativações orçamentais ou alocações similares, os rendimentos do segmento provenientes de outras fontes externas e os rendimentos do segmento de transações com outros segmentos (neste caso, divulgando também a base de apreçamento efetivamente usada nas transferências inter-segmentos);
- A quantia escriturada total dos ativos e dos passivos do segmento;
- A natureza e quantia de quaisquer itens de rendimento e de gasto do segmento que sejam de tal dimensão, natureza, ou incidência que a sua divulgação seja relevante para explicar o desempenho do segmento no período;
- Uma reconciliação entre a informação divulgada por segmentos e a informação agregada nas demonstrações financeiras separadas ou consolidadas da entidade; e
- Alterações em políticas contabilísticas adotadas no Relato por Segmentos que tenham um efeito material na informação de segmentos, reexpressando, para efeitos comparativos e sempre que praticável, a informação de segmentos de períodos anteriores.

A nota 21.13 explica particularmente que, *“Se não for divulgado de outra forma nas demonstrações financeiras ou algum sítio do relatório anual, uma entidade deve indicar:*

- (a) *Os tipos de bens e serviços incluídos em cada segmento de serviço relatado;*
- (b) *A composição de cada segmento geográfico relatado; e*
- (c) *Se não for adotada uma segmentação por serviço ou geográfica, a natureza do segmento e as atividades englobadas pelo mesmo”.*

5. NCP 25, IPSAS 18 e IAS 14: breve comparação

A NCP 25 é, no seu todo, praticamente idêntica à IPSAS 18. A única diferença a realçar prende-se com o facto de, na norma nacional, se ter optado por retirar da própria normas as exigências de divulgações adicionais

associadas ao Relato por Segmentos, tendo estas passado, como já indicado, para a NCP 1. Tal se deveu à decisão da entidade normalizadora de incluir na NCP 1 todas as exigências de divulgação do Anexo, junto com as demais demonstrações financeiras. Relativamente ao Relato por Segmentos, estas são, como referido, as notas do capítulo 21, abrangendo as notas 21.1 às 21.13. Na IPSAS 18, correspondem aos parágrafos §52 a §73.

Apesar de ter sido substituída pela IFRS 8 em 2006, a IAS 14 de 2002 ainda foi a base para a IPSAS 18, emitida também em 2002. A inspiração nas normas da contabilidade empresarial tem sido uma constante para as IPSASs desde o início da sua emissão em 1998. Com efeito, as primeiras vinte IPSASs a serem emitidas foram fundamentalmente decalcadas das normas empresariais IFRSs/IASs à data, com ligeiras adaptações para o contexto do setor público. Apesar do IPSASB, entretanto, ter procurado emitir normas sobre matérias particulares das entidades públicas, como sejam os rendimentos de transações sem contraprestação (impostos e transferências), certo é que a preocupação com a convergência com as normas da contabilidade empresarial se mantém (IPSASB, 2018).

Neste contexto, em cada IPSAS há a preocupação de comparar com a sua norma homóloga empresarial (Berger, 2012). No final da IPSAS 18, da comparação com a IAS 14, as principais diferenças são resumidas do seguinte modo:

- A definição de segmentos é diferente na IPSAS 18 face à IAS 14. A IPSAS 18 exige que as entidades relatem segmentos numa base apropriada para avaliar o desempenho passado e tomar decisões acerca da imputação de recursos. A IAS 14 exige reporte de segmentos de negócio e segmentos geográficos.
- Foram incluídos comentários adicionais aos da IAS 14 na IPSAS 18, para clarificar a aplicabilidade desta à contabilidade das entidades do sector público.
- A IAS 14 exige a divulgação do resultado do segmento, depreciações e amortizações de ativos do segmento e outros gastos não monetários significativos. A IPSAS 18 não exige a divulgação do resultado do segmento. A IPSAS 18 encoraja, mas não exige, a divulgação de rendimentos não monetários significativos que sejam incluídos no rendimento do segmento, depreciações do segmento e outros gastos não monetários significativos ou fluxos de caixa do segmento, como requerido pela IPSAS 2 – *Demonstrações de Fluxos de Caixa*.

- A IPSAS 18 não exige a divulgação de informação acerca de segmentos secundários, mas encoraja certas divulgações mínimas acerca quer de segmentos de serviço, quer de segmentos geográficos.
- A IPSAS 18 não especifica patamares quantitativos que devam ser aplicados na identificação de segmentos de relato.
- A IPSAS 18 usa terminologia diferente, em certas circunstâncias, da IAS 14. Os exemplos mais significativos são o uso dos termos “rendimento”, “demonstração do desempenho financeiro” e “ativo líquido/posição financeira líquida”. Os termos equivalentes na IAS 14 são “resultado”, “demonstração dos resultados” e “capital próprio”.

6. Possíveis problemas e desvantagens na implementação do Relato por Segmentos

Como transparece desde o início do capítulo, a literatura sobre Relato por Segmentos não é muito abundante. No contexto do sector público é praticamente inexistente. Ainda assim, alguns estudos evidenciam problemas associados à aplicação do Relato por Segmentos no contexto empresarial que podem, de algum modo, ser também considerados no sector público.

Um dos problemas apontados, nomeadamente por Emmanuel e Garrod (2002), é que os gestores poderão usar métricas e indicadores selecionados para avaliar a performance do segmento, não porque sejam os mais relevantes, mas porque são os que favorecem positivamente a avaliação dos utilizadores relativamente à gestão do segmento. Para além disso, os indicadores associados a cada segmento poderão ser tão variados e com características tão distintas, que se torna árdua a tarefa de comparar o desempenho de segmentos com perfis semelhantes, mas de entidades distintas.

O enfoque na abordagem da gestão, bem como o risco de reportar indicadores de fraca qualidade, foram igualmente problemas realçados por Aleksanyan e Danbolt (2015) e Odiá e Imagbe (2015), em abordagens críticas à IFRS 8, onde chamam a atenção de que o Relato por Segmentos preparado de acordo com esta norma, se, por um lado, parece efetivamente ter resultado globalmente em divulgação de mais informação, por outro lado, parece ter também levado à redução da informação divulgada relativamente à performance designadamente dos segmentos geográficos, e a informação relatada, em geral, pode apresentar também sérios problemas de comparabilidade.

No sector público, há entidades que, mesmo que similares, podem ter uma organização e procedimentos internos diferentes, impedindo a possibilidade de comparar segmentos de entidades distintas, violando, assim, a característica qualitativa da comparabilidade como requisito para a informação financeira, inscrita na Estrutura Concetual do SNC-AP (Anexo I do Decreto-lei nº 192/2015, de 11 de setembro), derivada da do IPSASB (2014).

No que respeita à comparabilidade temporal entre entidades, tal parece assegurada pelas divulgações adicionais à NCP 25. Com efeito, a nota 21.10 do Anexo (NCP 1), refere que *“Alterações em políticas contabilísticas adotadas no relato por segmentos que tenham um efeito material na informação de segmentos devem ser divulgadas, e a informação de segmentos de períodos anteriores apresentada para efeitos comparativos, deve ser reexpressa a menos que seja impraticável fazê-lo”*. No que concerne a *“...alterações na identificação de segmentos e ... alterações na base de alocação de rendimentos e gastos aos segmentos ... [estas]... podem ter um impacto significativo na informação relatada do segmento mas não alterarão a informação financeira agregada relatada pela entidade. Para fazer com que os utilizadores compreendam as alterações e determinem tendências, a informação por segmentos de períodos anteriores incluída nas demonstrações financeiras para efeitos comparativos é reexpressa, se praticável, para refletir a nova política contabilística”* (nota 21.11).

São ainda de salientar, igualmente, os possíveis custos de preparar informação por segmentos, isto é, os custos adicionais necessários para cumprimento da NCP 25 (*compliance cost*) (OECD, 2014). Entidades que não tenham formas de relato interno e que não comuniquem por segmentos, poderão ter que incorrer em custos de reorganização do sistema informativo, de modo a obterem informação inerente a cada segmento. Existe, assim, a possibilidade de um incremento de custos consideráveis para a obtenção da informação, tendo em conta que, provavelmente, muitas entidades públicas não estarão “formatadas” internamente para o relato interno, ao contrário das organizações empresariais, que já tendo constituído planos de relato interno por segmentos, terão tido menor dificuldade em se adaptar à IAS 14/IFRS 8, do que as entidades públicas terão perante a NCP 25. De qualquer modo, a NCP 25 auxilia, em parte, ao sugerir a constituição de segmentos de acordo com as principais atividades referidas no documento orçamental (§10)⁸.

⁸ Outro tipo de custos decorrentes do Relato por Segmentos são os Custos de Propriedade (desvantagem na divulgação de informação sensível), como realçado por Berger e Hann,

De referir, finalmente, que a NCP 25 não define qualquer critério de materialidade para a definição dos segmentos, ao contrário da IFRS 8, que aplica a regra dos 10%⁹. Ou seja, tal como a IPSAS 18 em que se baseia, na norma de contabilidade pública portuguesa não são especificados patamares quantitativos para ser aplicados na identificação de segmentos de relato. Todavia, da ausência de qualquer limite, seja indexado a rendimentos, gastos, ativos ou passivos, podem advir problemas de arbitrariedade, em que cada entidade pública define os segmentos, ainda que dentro dos conceitos da NCP 25, mas «à discrição» no que concerne à dimensão dos mesmos¹⁰.

7. Exemplos práticos de segmentação

Nesta secção são apresentados dois exemplos de aplicação da NCP 25, construídos pelos autores, nomeadamente relativos à definição dos segmentos de reporte a incluir no Relato por Segmentos da respetiva entidade pública, a partir de entidade reais.

7.1. Exemplo 1 – Instituto da Mobilidade e dos Transportes

O Instituto da Mobilidade e dos Transportes (IMT, I.P.) é um instituto público integrado na administração indireta do Estado, dotado de autonomia administrativa e financeira e património próprio. O IMT, I.P. é um organismo central com jurisdição sobre todo o território nacional, tem sede em Lisboa e dispõe, como serviços desconcentrados, das Direções Regionais de Mobilidade e Transportes do Norte, do Centro, de Lisboa e Vale do Tejo, do Alentejo e do Algarve. Cada um destes serviços desconcentrados constitui uma unidade orgânica.

(2002) e Aleksanyan e Danbolt (2015). No entanto, na nossa perspetiva, este aspeto negativo não é aplicável à maioria das entidades públicas, dada a função destas ser a de responder a necessidades com serviços públicos, em vez de competir com serviços em condições de mercado aberto.

⁹ Deve ser relatado separadamente o segmento em que: o rédito seja igual ou superior a 10% do rédito combinado; e/ou o lucro e prejuízo seja igual ou superior a 10% do lucro/prejuízo combinado; e/ou os ativos sejam iguais ou superiores a 10% do ativo da entidade (E&Y, 2009).

¹⁰ Aleksanyan e Danbolt (2015) referem que a aplicação do critério de materialidade da IFRS 8 resultou na divulgação de poucos, mas grandes segmentos, por parte das empresas do seu estudo, entrando em contradição com a intenção de mais divulgação por parte do normalizador.

O IMT, I.P. tem um conjunto de atribuições específicas, que podem ser divididas em três grupos principais: atribuições em matéria de mobilidade e transportes terrestres, atribuições em matéria de infraestruturas rodoviárias, e atribuições em matéria relativa ao setor dos portos comerciais e transportes marítimos. Em seguida são enumeradas as principais competências dentro de cada categoria de atribuições¹¹.

Mobilidade e transportes terrestres

- Assessorar o Governo no exercício dos seus poderes de concedente de serviços de transporte público (acompanhamento de contratos de fornecimento de serviço de transporte público, incluindo contratos de concessão e de prestação de serviços);
- Autorizar, nos termos da lei, os serviços de transporte público de passageiros;
- Colaborar na implementação da política tarifária dos transportes públicos;
- Assegurar, com a Autoridade Nacional de Segurança Rodoviária (ANSR), o cumprimento das melhores práticas em matéria de segurança rodoviária;
- Promover a definição e atualização do quadro normativo e regulamentar do setor dos transportes terrestres (atividades transportadoras, respetivas profissões e certificados profissionais, ...);
- Autorizar, licenciar e fiscalizar o exercício das atividades de transporte terrestre e complementares;
- Certificar profissionais dos transportes terrestres e promover a habilitação dos condutores, reconhecer, licenciar e supervisionar as entidades formadoras e examinadoras sujeitas à sua supervisão;
- Definir as condições da emissão, revalidação, troca e apreensão de títulos de condução e certificados profissionais;
- Acompanhar a aplicação da regulamentação social no domínio dos transportes rodoviários;
- Aprovar, homologar e certificar veículos e equipamentos afetos aos sistemas de transporte terrestre, garantindo os padrões técnicos e de

¹¹ <http://www.imt-ip.pt/sites/IMTT/Portugues/IMTT/MissaoeAtribuicoes/Paginas/MissaoeAtribuicoes.aspx>

segurança exigidos, licenciando as entidades intervenientes nos processos de certificação e inspeção;

- Promover os aperfeiçoamentos técnicos em veículos rodoviários e ferroviários, incluindo componentes, equipamentos, materiais, bem como infraestruturas, oficinas de manutenção e outros meios de exploração do transporte ferroviário;
- Assegurar a gestão dos registos nacionais do setor dos transportes (veículos, infraestruturas ferroviárias, centros de inspeção, condutores, escolas de condução, empresas transportadoras e atividades complementares, serviços de transporte público de passageiros e profissionais de transporte);
- Assegurar, com a Autoridade Nacional de Proteção Civil (ANPC), o planeamento da utilização dos transportes terrestres em situação de crise e de guerra e apoiar o Governo na tomada de decisões no âmbito do Sistema Nacional de Planeamento Civil de Emergência.

Infraestruturas rodoviárias

- Propor o planeamento da rede rodoviária nacional;
- Promover a qualidade e a segurança das infraestruturas rodoviárias;
- Promover a definição de normas regulamentares aplicáveis ao setor das infraestruturas rodoviárias em matéria de qualidade e de segurança;
- Colaborar com a ANSR na elaboração de Planos Nacionais de Segurança Rodoviária;
- Participar na definição do regime e estatuto da infraestrutura rodoviária;
- Participar na gestão da rede rodoviária e fazer cumprir as regras e obrigações que lhe são aplicáveis, nos termos da lei e dos contratos de concessão e subconcessão;
- Exercer as funções previstas em instrumentos legais ou contratuais, designadamente no Estatuto das Estradas Nacionais, no Plano Rodoviário Nacional e nos contratos de concessão e subconcessão da infraestrutura rodoviária;
- Promover estudos e a divulgação técnica e científica, nos planos nacional e internacional, das atividades e funções públicas do universo das infraestruturas rodoviárias;
- Exercer, no âmbito da gestão e exploração da rede rodoviária, os poderes e as competências atribuídas ao concedente Estado, por lei ou por contrato;

- Exercer os serviços de gestão de normas e processos do sistema de identificação eletrônica de veículos, de autorização de utilizadores do sistema de identificação eletrônica de veículos, de gestão dos dispositivos eletrônicos e certificação de tecnologia, e de gestão de eventos de tráfego públicos;
- Gerir os processos de atribuição e manutenção das isenções de taxas de portagem.

Portos comerciais e transportes marítimos

- Promover, em articulação com os serviços competentes da área do mar, a elaboração, avaliação, acompanhamento e revisão dos instrumentos de planeamento e ordenamento para o setor portuário comercial;
- Acompanhar as atividades de serviços de transporte marítimo e de exploração portuária, autorizando, licenciando e fiscalizando as entidades do setor em cumprimento das normas nacionais e internacionais aplicáveis ao setor;
- Assegurar o cumprimento das normas nacionais e internacionais aplicáveis ao setor, no âmbito das suas atribuições e competências;
- Contribuir para a definição e atualização das políticas de planeamento civil de emergência, na área do transporte marítimo;
- Regulamentar a atividade das entidades que atuam no setor marítimo-portuário, aprovando normas administrativas de regulamentação, em articulação com os serviços competentes da área do mar.

Estes três grupos de atribuições constituem, cada um deles, um segmento distinguível dos outros, tendo em conta a operacionalidade e as atividades distintas associadas a cada área de serviço público. O segmento de “Mobilidade e Transportes Terrestres” envolve o conjunto de atividades relacionadas com a segurança e fiscalização rodoviária, a ferrovia, e organização, planeamento e gestão dos transportes públicos. O segmento de “Infraestruturas Rodoviárias” agrega o conjunto de atividades relacionadas com a gestão e segurança das infraestruturas rodoviárias. O segmento dos “Portos Comerciais e Transportes Marítimos” envolve o conjunto de atividades associadas com a organização, gestão, regulamentação e fiscalização dos portos comerciais e dos transportes marítimos. Cada segmento encontra-se, assim, associado a (três) grupos de competências da entidade, por sua vez ligadas a (três) áreas de serviço público. Esta base de **segmentação por serviços**

pode ser adotada internamente porque as competências, a natureza dos serviços e as atividades envolvidas respondem a objetivos operacionais particulares e consistentes.

Como também referido na apresentação inicial do IMT, I.P., esta entidade pública é constituída por cinco unidades orgânicas desconcentradas (Direções Regionais de Mobilidade e Transportes do Norte, do Centro, de Lisboa e Vale do Tejo, do Alentejo e do Algarve), cada uma afeta a regiões geográficas distintas. Cada unidade dispõe de alguma independência face ao Conselho Diretivo, dado que cada Direção tem um dirigente próprio. De qualquer modo, todas as entidades referidas reportam ao Conselho Diretivo que é o órgão superior desta entidade pública¹².

Esta entidade pública encontra-se, em princípio, já organizada de modo a relatar internamente ao órgão de gestão numa base regional (NCP 25, §16). Logo, para além da segmentação por serviços, existe igualmente a possibilidade de reportar por uma **segmentação geográfica**, em que cada segmento geográfico corresponde a uma Direção Regional diferente.

A entidade pública IMT, I.P. reúne condições para, assim, preparar o Relato por Segmentos com base numa **segmentação múltipla**, através da combinação da segmentação por serviços com a segmentação geográfica. Neste caso, os segmentos podem ser relatados separadamente ou como uma matriz (NCP 25, §19).

A Tabela 1 apresenta a sugestão de segmentação para esta entidade, sendo possível visualizar o resultado da combinação de segmentos através de uma matriz.

¹² Ver <http://www.imt-ip.pt/sites/IMTT/Portugues/IMTT/OrganizacaoInterna/Paginas/OrganizacaoInterna.aspx> e <http://www.imt-ip.pt/sites/IMTT/Portugues/IMTT/Organigrama/Paginas/Organigrama.aspx>

TABELA 1: Matriz da segmentação múltipla do IMT, I.P.

	Segmentação por Serviços	MOBILIDADE E TRANSPORTES TERRESTRES	INFRAESTRUTURAS RODOVIÁRIAS	PORTOS COMERCIAIS E TRANSPORTES MARÍTIMOS
Segmentação Geográfica				
NORTE		Norte/Mobilidade e transportes terrestres	Norte/Infraestruturas rodoviárias	Norte/Portos comerciais e transportes marítimos
CENTRO		Centro/Mobilidade e transportes terrestres	Centro/Infraestruturas rodoviárias	Centro/Portos comerciais e transportes marítimos
LISBOA E VALE DO TEJO		Lisboa e Vale do Tejo/Mobilidade e transportes terrestres	Lisboa e Vale do Tejo/Infraestruturas rodoviárias	Lisboa e Vale do Tejo/Portos comerciais e transportes marítimos
ALENTEJO		Alentejo/Mobilidade e transportes terrestres	Alentejo/Infraestruturas rodoviárias	Alentejo/Portos comerciais e transportes marítimos
ALGARVE		Algarve/Mobilidade e transportes terrestres	Algarve/Infraestruturas rodoviárias	Algarve/Portos comerciais e transportes marítimos

7.2. Exemplo 2 – Turismo Centro de Portugal

De acordo com o referido nos respetivos estatutos¹³, a Turismo Centro de Portugal (TCP) é uma pessoa coletiva pública de natureza associativa, com autonomia administrativa e financeira e com património próprio (artº 1º, nº 2). Tem como missão a valorização e o desenvolvimento das potencialidades turísticas da respetiva área regional de turismo, a promoção interna e no mercado interno alargado dos destinos turísticos regionais, bem como a gestão integrada dos destinos no quadro de desenvolvimento turístico regional, de acordo com as diretrizes da política de turismo definida pelo Governo e os planos plurianuais da administração central e dos municípios que as integram (artº 2º, nº 1).

As suas atribuições passam por: colaborar com órgãos da administração central e local com vista à prossecução dos objetivos da política nacional definida para o turismo; definir o plano regional de turismo e promover a sua

¹³ Homologados pelo Despacho nº 8864/2013, do Secretário de Estado do Turismo.

implementação; organizar e difundir informação turística, gerindo uma rede de postos de turismo e de portais de informação turística; dinamizar e potenciar os valores e recursos turísticos regionais e sub-regionais; monitorizar a atividade turística regional e sub-regional, contribuindo para um conhecimento integrado do sector, e assegurar a realização da promoção da região no território nacional e transfronteiriço (artº 2º, nº 2).

Sobre o sistema contabilístico, o artº 41º dos estatutos refere que a gestão económica e financeira da TCP é orientada pelos instrumentos de gestão estabelecidos na legislação em vigor aplicável às autarquias locais, ou seja, até ao final de 2018 continuará a utilizar o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais¹⁴, sendo que a partir de 2019 passará a aplicar o SNC-AP¹⁵.

A TCP compreende o território correspondente à unidade territorial NUT II Centro, que engloba as unidades territoriais NUT III de Baixo Vouga, Baixo Mondego, Pinhal Interior Norte, Pinhal Interior Sul, Dão Lafões, Beira Interior Sul, Beira Interior Norte, Serra da Estrela, Cova da Beira, Pinhal Litoral, Médio Tejo e Oeste. A TCP faz-se representar por um conjunto de sete Delegações, são elas¹⁶:

- Castelo Branco, a que corresponde o território das NUT III da Beira Interior Sul e Pinhal Interior Sul;
- Coimbra, a que corresponde o território das NUT III do Baixo Mondego e Pinhal Interior Norte;
- Leiria/Fátima/Tomar, a que corresponde o território das NUT III do Pinhal Litoral e Médio Tejo;
- Oeste, a que corresponde o território das NUT III Oeste;
- Ria de Aveiro, a que corresponde o território das NUT III Baixo Vouga;
- Serra da Estrela, a que corresponde o território das NUT III Serra da Estrela, Beira Interior Norte e Cova da Beira;
- Viseu/Dão Lafões, a que corresponde o território da NUT III Dão Lafões.

¹⁴ Decreto-lei nº 54-A/99, de 22 de fevereiro, e respetivas alterações.

¹⁵ A aplicação do SNC-AP nas autarquias locais foi adiada para 1/1/2019, por decisão do Secretário de Estado das Autarquias Locais, concertada com o Ministério das Finanças, através do Secretário de Estado do Orçamento, comunicada ao Presidente do Conselho de Ministros, em 28 de dezembro de 2017.

¹⁶ <https://turismodocentro.pt/institucional/>

Tendo em atenção os serviços que as diferentes regiões oferecem ao nível do turismo (por exemplo, a gastronomia característica da região do Baixo Vouga não é semelhante à gastronomia característica da Serra da Estrela, ou o turismo ligado ao mar, sendo possível nas regiões do Pinhal Litoral e Ria de Aveiro, já não é possível na região do Pinhal Interior), torna-se plausível uma **segmentação geográfica**. Denota-se que as regiões têm necessidades diferentes, fruto de, ao nível geográfico, serem bastante distintas. Os serviços e produtos associados a cada região são, muitas vezes, «demarcantes» e dependentes das próprias características geográficas e culturais associadas a cada uma delas. Assim, as características da prestação de serviços, condições operacionais, diferem de região para região, bem como a avaliação das necessidades e competências e riscos (NCP 25, §18). Sendo que existe uma Delegação que represente uma ou, em alguns casos, várias unidades territoriais (NUT III), seria conveniente a constituição de um segmento por cada Delegação, permitindo, desta forma, aproveitar a organização interna da entidade.

Decorrente do Plano Estratégico Nacional do Turismo (PENT), a TCP desenvolveu um projeto de identificação dos principais produtos/serviço na área do turismo que a Região Centro oferece¹⁷:

- Produtos/Serviços na área da Natureza;
- Produtos/Serviços na área Cultural e Paisagística;
- Produtos/Serviços na área da Gastronomia e Vinhos;
- Produtos/Serviços na área da Saúde e Bem Estar;
- Produtos/Serviços na área do Sol e Mar;
- Produtos/Serviços na área de Negócios;
- Produtos/Serviços na área do Turismo Religioso;
- Produtos/Serviços na área do Turismo Náutico;
- Produtos/Serviços na área do Golfe e Turismo Residencial.

Para cada tipo produto/serviço são alocados recursos e orçamentos, existindo objetivos e programas individuais (NCP 25, §15). Por exemplo, o Programa de fomento da Utilização de Produtos Endógenos, desenvolvido em 2014 pela TCP, tem uma maior incidência sobre a área da Gastronomia e Vinhos, tendo, na altura, uma verba destinada de 82.600 euros. Devido,

¹⁷ Plano de Atividades e Orçamento de 2014 da Turismo Centro de Portugal.

igualmente, ao tipo de consumidor do produto/serviço ser diferente de uma área para outra área de atividade (NCP 25, §15), consideram-se reunidas as condições para uma **segmentação por serviços**, em que cada produto/serviço corresponde a um segmento.

A entidade TCP pode, assim, quando passar a aplicar o SNC-AP, preparar o seu Relato por Segmentos com base numa **segmentação múltipla**, em que, tal como no Exemplo 1, os segmentos podem ser relatados separadamente ou como uma matriz (NCP 25, §19).

A Tabela 2 mostra uma sugestão de segmentação para esta entidade, apresentando o resultado da combinação de segmentos através de uma matriz.

TABELA 2: Matriz da segmentação múltipla da TCP

	Segmentação por Serviços	NATUREZA	CULTURA E PAISAGEM	GASTRONOMIA E VINHOS	SAÚDE E BEM ESTAR	SOL E MAR
Segmentação Geográfica						
Castelo Branco (CB)		CB/Natureza	CB/Cultura e Paisagem	CB/Gastronomia e Vinhos	CB/Saúde e Bem Estar	
Coimbra (C)		C/Natureza	C/Cultura e Paisagem	C/Gastronomia e Vinhos	C/Saúde e Bem Estar	C/Sol e Mar
Leiria/Fátima/ Tomar (LFT)		LFT/Natureza	LFT/Cultura e Paisagem	LFT/Gastronomia e Vinhos	LFT/Saúde e Bem Estar	LFT/Sol e Mar
Oeste (O)		O/Natureza	O/Cultura e Paisagem	O/Gastronomia e Vinhos	O/Saúde e Bem Estar	O/Sol e Mar
Ria de Aveiro (RA)		RA/Natureza	RA/Cultura e Paisagem	RA/Gastronomia e Vinhos	RA/Saúde e Bem Estar	RA/Sol e Mar
Serra da Estrela (SE)		SE/Natureza	SE/Cultura e Paisagem	SE/Gastronomia e Vinhos	SE/Saúde e Bem Estar	
Viseu/Dão Lafões (VDL)		VDL/Natureza	VDL/Cultura e Paisagem	VDL/Gastronomia e Vinhos	VDL/Saúde e Bem Estar	

		Segmentação por Serviços	NEGÓCIOS	TURISMO RELIGIOSO	TURISMO NÁUTICO	GOLFE E TURISMO RESIDENCIAL
	Segmentação Geográfica					
	Castelo Branco (CB)		CB/Negócios	CB/Turismo Religioso		CB/Golfe e Turismo Residencial
	Coimbra (C)		C/Negócios	C/Turismo Religioso	C/Turismo Náutico	C/Golfe e Turismo Residencial
(...)	Leiria/Fátima/Tomar (LFT)		LFT/Negócios	LFT/Turismo Religioso	LFT/Turismo Náutico	LFT/Golfe e Turismo Residencial
	Oeste (O)		O/Negócios	O/Turismo Religioso	O/Turismo Náutico	O/Golfe e Turismo Residencial
	Ria de Aveiro (RA)		RA/Negócios	RA/Turismo Religioso	RA/Turismo Náutico	RA/Golfe e Turismo Residencial
	Serra da Estrela (SE)		SE/Negócios	SE/Turismo Religioso		SE/Golfe e Turismo Residencial
	Viseu/Dão Lafões (VDL)		VDL/Negócios	VDL/Turismo Religioso		VDL/Golfe e Turismo Residencial

8. Conclusão

O Relato por Segmentos nas entidades do sector público constitui uma novidade do SNC-AP, dado que, no contexto do normativo anterior da contabilidade pública (baseado no POCP), a divulgação de informação nos termos requeridos por este tipo de relato não era considerada.

No contexto das entidades empresariais, o que se constata é que, se o Relato por Segmentos é útil para os utilizadores e outros *stakeholders* da informação financeira, porque apresenta um complemento importante no que respeita a divulgar informação do desempenho e lucratividade das diversas áreas de negócio da empresa, certo é que, para algumas, não parece haver conveniência nesta divulgação. A IFRS 8, que parecia exigir mais divulgação em termos de quantidade de segmentos, parece ter, na verdade, conduzido até a redução da divulgação por segmento, em concreto, sobre a performance financeira.

Nas entidades públicas, a utilidade prática do Relato por Segmentos, como se depreende, ainda está por provar. O que se apresentou neste capítulo, resulta de convicções dos autores, sem qualquer evidência empírica. Contudo, o que se entende é que o Relato por Segmentos, ao proporcionar

um maior conhecimento e divulgação da informação sobre as atividades das entidades públicas (nomeadamente na alocação de recursos), nos seus diferentes setores de atuação, e por áreas geográficas, ou combinando as duas perspetivas, contribuirá certamente para mais transparência e responsabilização dos gestores públicos.

Assim, a responsabilização pela prestação de contas (*accountability*), finalidade tão valorizada no contexto das entidades pública, é promovida e incrementada também com este tipo de relato. Tal como refere a Estrutura Conceptual do SNC-AP, no seu §27, “Prestar contas de forma responsável obriga as entidades públicas a mostrarem como usaram os recursos que foram colocados à sua disposição no fornecimento de serviços aos cidadãos...”. Neste sentido, o Relato por Segmentos nas entidades públicas não procura apenas dar a conhecer a situação financeira da entidade nas suas diferentes vertentes, mas também apoiar os gestores na tomada de decisões operacionais, designadamente no que concerne a melhor alocação de recursos para melhor efetividade das políticas públicas implementadas, direta ou indiretamente, pelas diversas entidades públicas. O Relato por Segmentos, pela forma eventualmente mais intuitiva com que pode ser visto, poderá também assegurar melhor cumprimento da característica qualitativa da compreensibilidade da informação financeira e, assim, ajudar também na sensibilização dos cidadãos para que se interessem pela forma como as entidades públicas evoluem e implementam as políticas públicas, contribuindo indiretamente para incrementar o *engagement* dos cidadãos na administração dos recursos públicos.

O Relato por Segmentos requerido às entidades públicas portuguesas no âmbito do regime geral do SMC-AP, combinado com a exigência da LEO de uma orçamentação por programas, em nosso entender, cria as bases para a implementação de um verdadeiro relato de performance das entidades públicas, nas suas vertentes orçamental e financeira.

Todavia, como ficou patente, a implementação do Relato por Segmentos no setor público, tal como tem acontecido no sector empresarial, não será isenta de problemas. A definição dos segmentos e sobretudo a definição dos indicadores do seu desempenho, não deixam de ser sujeitos a uma dose considerável de julgamento e arbitrariedade, eventualmente comprometendo a relevância e a comparabilidade da informação relatada.

Ainda assim, o facto da NCP/IPSAS ser derivada IAS 14 e não da IFRS 8, pode ter sido uma vantagem, face à polémica que aparentemente a IFRS tem trazido ao contexto das empresas cotadas. Com efeito, a NCP 25 e a IPSAS 18

são normas, como de esperar, mais conservadoras quando comparadas com a IFRS 8. Mas, tal como na norma empresarial, no contexto do normativo público é exigido julgamento por parte do gestor na aplicação do conjunto de princípios a ser considerados para a definição e constituição de segmentos.

Mas, em nosso entender, o principal problema que as entidades enfrentarão na implementação da NCP 25 prende-se, desde logo, com os desafios certamente consideráveis que muitas terão que enfrentar para criar condições para a preparação do Relato por Segmentos. Esses desafios terão que ser analisados, como toda a preparação da informação financeira, numa perspectiva de custo-benefício. Pese embora os benefícios a que aludimos, é importante que as entidades reflitam se os custos adicionais de aplicação da NCP 25 não ultrapassam os benefícios derivados de um maior esclarecimento dos utilizadores ao terem contas da entidade por segmentos. É provável que muitas entidades públicas não estejam preparadas ou familiarizadas com esta forma de relato. Não obstante, parece-nos que esta norma poderá trazer valor acrescentado ao relato financeiro público, se conseguir envolver mais a sociedade na avaliação das entidades públicas e da sua gestão.

Por último, referir a ainda rara literatura produzida que aborde a temática do relato por segmentos nas entidades públicas. Apesar da emissão da IPSAS 18 ter ocorrido há quinze anos, tanto quanto é do nosso conhecimento, não existe qualquer estudo significativo que analise os benefícios do Relato por Segmentos para o setor público, havendo, assim, oportunidade para realização de estudos que reflitam sobre as consequências desta forma de relato.

Referências Bibliográficas

- ALEKSANYAN, M., & DANBOLT, J. (2015). Segment Reporting: is IFRS 8 Really Better?. *Accounting in Europe*, 12(1), 37-60.
- BERGER, T. M-M. (2012). *IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards*. E&Y and John Wiley & Sons, 2nd edition.
- BERGER, P. G., & HANN, R. N. (2002). *Segment Disclosures, Proprietary Costs, and the Market for Corporate Control*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=357780> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.357780>
- COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (CNC) (2000). *Diretriz Contabilística nº 27 – Relato por Segmentos*.
- COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (CNC) (1999). *Anteprojeto da Diretriz Contabilística Relato por Segmentos*, 6 de outubro.

- EMMANUEL, C. R., & GARROD, N. (2002). On the relevance and comparability of segmental data. *ABACUS*, 38(2), 215-234.
- EPSTEIN, M. J., & PALEPU, K. G. (1999). What financial analysts want. *Strategic Finance*, 80(10), 48-52.
- ERNST & YOUNG (E&Y) (2009). *IFRS 8 Operating segments – Implementation guidance*. Ernst & Young Global Limited, UK.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1997). *Statement of Financial Accounting Standards No. 131, Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information*, June, FASB: Norwalk, Connecticut.
- GROSSI, G., MORI, E., & BARDELLI, F. (2014). From consolidation to segment reporting in local government: accountability needs, accounting standards, and the effect on decision-makers. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(1), 32-46.
- HERRMANN, D., & THOMAS, W. (2000). An Analysis of Segment Disclosures under SFAS No. 131 and SFAS No. 14. *Accounting Horizons*, 14(3), 287-302.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) (1997). *International Accounting Standard 14, Segment Reporting*, July, IASC: London.
- IPSASB (2018). *Proposed Strategy and Work Plan 2019-2023 (Consultation January 2018)*; IFAC: New York.
- INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB) (2014). *Conceptual framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. IFAC: New York.
- INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB) (2002). *International Public Sector Accounting Standard 18, Segment Reporting* (revised 1997), June, IFAC: New York.
- KPMG (2010). *The Application of IFRS: Segment Reporting*, Publication No. 31448. London: KPMG IFRG Ltd, September.
- NICHOLS, N. B., STREET, D. L., & TARCA, A. (2013). The impact of segment reporting under the IFRS 8 and SFAS 131 management approach: a research review. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 24(3), 261-312.
- ODIA, J. O., & IMAGBE, V. U. (2015). Towards the Usefulness and Implications of Segment Reporting Standards. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6(6), 30-40.
- OECD (2014). *OECD Regulatory Compliance Cost Assessment Guidance*, OECD Publishing.
- SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA – SNC (2015), aprovado pelo Decreto-lei nº 98/2015, de 2 de junho.
- SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA PARA AS ADMINISTRAÇÕES PÚBLICAS – SNC-AP (2015), aprovado pelo Decreto-lei nº 192/2015, de 11 de setembro, *Norma de Contabilidade Pública 25 – Relato por Segmentos*.