

A adoção das IPSAS em Portugal conduzirá necessariamente ao relato de informação financeira comparável no âmbito do Sector Público Administrativo?

*Paula Gomes dos Santos – Professora Adjunta Convidada do ISCAL / Centro de
Investigação CAPP do ISCSP*

pasantos@iscal.ipl.pt

*Carlos Santos Pinho – Professor Auxiliar da Universidade Aberta / Centro de
Investigação CAPP do ISCSP*

Carlos.Pinho@uab.pt

Área Temática: F) Sector Público

Palavras-chave: IPSAS, Contabilidade Orçamental, Contas Públicas, Contas Nacionais, Comparabilidade.

A adopção das IPSAS em Portugal conduzirá necessariamente ao relato de informação financeira comparável no âmbito do Sector Público Administrativo?

RESUMO

As demonstrações financeiras públicas podem ser menos comparáveis do que os seus utilizadores, habitualmente, presumem. Face à expectativa de implementação das IPSAS em Portugal, este estudo pretende contribuir para determinar se a sua adopção conduzirá, necessariamente, ao relato de informação comparável. As principais conclusões prendem-se com a necessidade de harmonizar a informação orçamental no que respeita quer aos modelos das demonstrações financeiras e aos conceitos envolvidos, quer quanto aos métodos de mensuração das receitas e das despesas. Tenha-se presente que as IPSAS não contemplam as diversas questões estudadas sendo as mesmas definidas pela variada, dispersa e contraditória legislação em vigor.

1. INTRODUÇÃO

No âmbito da reforma da contabilidade do sector público ao nível internacional, uma das mais importantes novidades consistiu no aparecimento das Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público (NICSP ou IPSAS, na versão original) elaboradas pelo International Federation of Accountants (IFAC) através do International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB). As IPSAS são baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e nas Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB).

Com a adopção das IPSAS pretende-se contribuir para a melhoria da qualidade e da comparabilidade da informação financeira reportada pelas entidades do sector público dos diferentes países. É de salientar que estas normas não são de aplicação obrigatória, limitando-se o IPSASB a recomendar a sua adopção e a harmonização das normas nacionais com as IPSAS. De acordo com aquela entidade as demonstrações financeiras devem referir que são elaboradas de acordo com as IPSAS apenas se respeitarem todas as regras de cada uma das normas aplicáveis (IPSASB, 2011).

Também não existe nenhuma norma da União Europeia que obrigue os Estados-membros a aplicar aquelas Normas, como ocorreu no sector empresarial. Segundo a Comissão Europeia (2013), “actualmente, há 15 Estados-Membros da União Europeia

que estabelecem algumas ligações às normas IPSAS nas suas normas nacionais de contabilidade pública; desses, nove baseiam as suas normas nacionais nas normas IPSAS (ou, pelo menos, orientam-se por elas), cinco fazem algumas referências a essas normas e um aplica-as a certos sectores das administrações locais. No entanto, apesar de reconhecerem o valor incontestável das IPSAS, nenhum Estado-Membro as aplicou na íntegra” (p. 9).

Assim, de acordo com a Comissão Europeia (2013), as IPSAS constituem um quadro de referência adequado para o desenvolvimento futuro de um conjunto de normas de contabilidade do sector público europeu, referidas como EPSAS. No seu relatório pode ler-se que “a fim de obter uma aplicação adequada das EPSAS a nível nacional, o conteúdo detalhado de cada norma EPSAS seria elaborado com a assistência dos Estados-Membros de uma maneira que tivesse em conta os seguintes requisitos: Princípio da contabilidade de acréscimo; contabilidade digráfica; relatórios financeiros harmonizados a nível internacional e coerência com os princípios do SEC” (Comissão Europeia, 2013, p. 12).

Em Portugal, a contabilidade pública sofreu uma reforma considerável a partir da década de 90 com a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90) e consequente Regime da Administração Financeira do Estado¹ (RAFE). Tradicionalmente, a contabilidade pública apresentava como principal (e quase único) objectivo demonstrar as entidades do Sector Público Administrativo (SPA) aplicavam os meios financeiros que lhes haviam sido confiados de acordo com o aprovado pelas respectivas autoridades orçamentais.

De facto, os orçamentos e as contas do Estado têm sido elaborados numa base de caixa, registadas em sistema unigráfico, o que se tem traduzido na sua predominância no âmbito da contabilidade pública. Com a publicação do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, instituiu-se a obrigatoriedade de os serviços com autonomia administrativa e financeira integrados no RAFE utilizarem um sistema de contabilidade que se enquadrasse no Plano Oficial de Contabilidade (POC). Em 1997 estendeu-se a obrigação de adoptar uma contabilidade de acréscimo, em regime digráfico, a todo o SPA com a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública² (POCP). Após aquele plano foram publicados os seguintes planos de contabilidade sectoriais:

¹ Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

² Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro.

- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais³ (POCAL).
- Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação⁴ (POCE).
- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde⁵ (POCMS).
- Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social⁶ (POCISSSS).

Com a adopção do POCP procurou-se disponibilizar informação contabilística que permitisse analisar as despesas públicas em função de critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia bem como reforçar a clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado. Aquele plano apresentou como principal objectivo a criação de uma contabilidade pública moderna que integre três subsistemas: a Contabilidade Orçamental (assente numa base de caixa e de compromissos), a Contabilidade Patrimonial (elaborada numa base de acréscimo) e a Contabilidade Analítica, de modo a permitir a obtenção dos elementos indispensáveis do ponto de vista do cálculo das grandezas relevantes na óptica da contabilidade nacional e de facilitar a obtenção de informação consolidada.

Será de referir que o ponto 1. da Orientação n.º 1/2010, publicada pela Portaria n.º 474/2010, estabelece que a norma de consolidação de contas para o sector público administrativo deve ter por base um conteúdo que tenha como referência o previsto nas normas nacionais, consentâneo com as IPSAS dado que a sua utilização, como referência “contribuirá para a melhoria da compreensibilidade, fiabilidade e comparabilidade da informação financeira entre os subsectores que compõem o sector público administrativo. Desta forma, a consolidação de contas deve permitir avaliar o desempenho dos diversos subsectores e, de igual forma, a comparabilidade externa com outros sectores institucionais, nomeadamente os da União Europeia, numa óptica consistente com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais - SEC 95”.

Através do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de Junho, foi atribuída à Comissão de Normalização Contabilística (CNC) a competência de emitir orientações e de apreciar questões que lhe sejam apresentadas no domínio do POCP e dos planos sectoriais. Aquele Comissão foi, também, incumbida de “realizar os trabalhos técnicos com vista à aprovação de um único Sistema de Normalização Contabilística Público (SNCP)

³ Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 162/99, de 14 de Julho, pelo Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro e pelo Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de Abril.

⁴ Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro.

⁵ Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro.

⁶ Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro.

adaptado às normas internacionais específicas para o sector público (IPSAS) e às leis nacionais em que estas matérias são reguladas”.

2. PROBLEMA DE INVESTIGAÇÃO

Actualmente, em Portugal, ainda nem todas as entidades prestam contas em POCP ou planos sectoriais pelo que as contas públicas ainda são reportadas em regime de caixa. Relembre-se que o POCP apresentou como objectivo permitir a obtenção de informação comparável e que permitisse o apuramento dos agregados das contas nacionais. Apesar destes planos ainda não estarem totalmente implementados em todo o SPA é previsível que num futuro próximo Portugal implemente as IPSAS.

Salienta-se que num estudo efectuado em 2008, Santos (2008) concluiu que “a informação prestada nas demonstrações financeiras das entidades que integram o SPA não é comparável nem clara”, acrescentando que “passados 10 anos da publicação do POCP, os resultados da aplicação dos planos estão aquém dos objectivos estabelecidos” (p. 296). No mesmo estudo, pode ainda ler-se que “com a aplicação dos planos não se conseguiu a tão pretendida harmonização nem ao nível dos diversos planos, nem tão só no que concerne ao contexto de cada um deles especificamente. Esta situação limita a comparabilidade da informação, condiciona a consolidação das contas públicas e, inclusive, traduz-se em dificuldades acrescidas no que respeita à determinação dos macro agregados como o PIB, ou mesmo do défice das contas nacionais e públicas” (Santos, 2008, p. 268).

Tenha-se em conta que a IPSAS 2 prevê a apresentação da informação no Mapa dos Fluxos de Caixa em função dos tipos de actividades – operacionais, de investimento e de financiamento, enquanto que o normativo nacional exige que os recebimentos e pagamentos sejam divulgados em função da respectiva classificação orçamental ou de operações de tesouraria.

A informação e prestação de contas orçamental estão contempladas na IPSAS 24 não se estabelecendo, no entanto, a base contabilística obrigatória para o reporte orçamental. A comparação entre os valores da execução e os orçamentados deve ser apresentada numa base comparável com a do orçamento. Considera-se que esta IPSAS preconiza o reporte de informação em termos semelhantes dos que são prestados nos mapas de controlo orçamental do POCP e planos sectoriais (7.1 Mapa do Controlo Orçamental da Despesa e 7.2 Mapa do Controlo Orçamental da Receita) os quais são elaborados na mesma base do orçamento aprovado (base de caixa).

De acordo com Cruz (2012) “no que respeita à vertente orçamental, entende-se não ser vantajoso pôr em causa o normativo nacional em favor da adopção das IPSAS que, comparativamente, não possuem um grau de desenvolvimento técnico-conceptual capaz de responder à maior parte das necessidades da *accountability* orçamental, nomeadamente pelo facto de o POCP proporcionar informação mais detalhada e completa do que a IPSAS 24” (p. 61).

Deste modo, tendo em conta que as IPSAS não preveem normas específicas para a mensuração e divulgação da informação orçamental nos mesmos moldes do exigido pelo POCP (e planos sectoriais) e sabendo que esta exigência resulta das regras de elaboração e apresentação do Orçamento e das Contas Públicas (autónomas dos Planos de Contabilidade em vigor), o presente trabalho incidirá sobre a mensuração e divulgação da informação orçamental.

Neste contexto, a questão de investigação estudada no presente trabalho é:

“A adopção das IPSAS em Portugal conduzirá necessariamente ao relato de informação financeira comparável no âmbito do Sector Público Administrativo?”

Assim, os principais objectivos deste trabalho consistem em:

- Estudar a comparabilidade da informação orçamental reportada nas demonstrações financeiras das entidades públicas.
- Estudar a comparabilidade dos métodos de mensuração da informação orçamental, nomeadamente através do reconhecimento das transacções de reembolsos e restituições.
- Perceber se a informação orçamental reportada é coerente com o SEC 95, no que respeita ao reconhecimento do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

3. METODOLOGIA E FONTES DE INFORMAÇÃO

O Ministério das Finanças iniciou, em 2004, a construção uma solução informática de base POCP, abrangendo a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica. Decorrente da necessidade de normalizar os processos e apoiar as actividades de gestão financeira e orçamental dos órgãos e serviços da Administração Pública num contexto integrado aquela solução veio incorporar um conjunto de funcionalidades dando origem à solução hoje designada por Gestão de Recursos Financeiros em modo partilhado (GeRFIP), a qual se encontra, actualmente, em mais de trezentos organismos. Salienta-se que aquela solução suporta os processos financeiro-contabilísticos e administrativos, de acordo com as regras definidas no POCP.

Dado que muitos dos serviços implementaram este sistema em 2012, alguns apenas em 2013, e muitos deles não disponibilizam a sua informação financeira *on line* optou-se por analisar a solução GeRFIP dado que as questões investigadas estão parametrizadas não permitindo aos utilizadores flexibilidade no seu reconhecimento.

Assim, dado que os objectivos do presente trabalho se prendem com o estudo da comparabilidade da informação orçamental prestada nas Demonstrações Financeiras e do reconhecimento das transacções de reembolsos e restituições e de IVA, optou-se por desenvolver uma investigação qualitativa. Deste modo, considera-se que esta é a metodologia que melhor serve os propósitos do trabalho tendo em conta que se pretende descrever, analisar e comparar as práticas contabilísticas associadas um contexto específico, de um modo abrangente, integrado e sistemático (Ryan, Scapens & Theobald, 2002).

No entanto, apesar de ser um estudo de natureza qualitativa também são utilizados dados quantitativos constantes da Prestação de Contas de 2011 dos Municípios portugueses. A decisão de estudar os Municípios deveu-se ao facto de em estudos anteriores desenvolvidos por Santos (2008) se ter concluído que a contabilização dos reembolsos e restituições segue soluções diferentes no entender da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) e do Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do POCAL (SATAPOCAL). A selecção do ano estudado deveu-se ao facto de à data da recolha da informação, Junho de 2013, muitos Municípios ainda não disponibilizarem *on line* as Contas de 2012.

4. INFORMAÇÃO ORÇAMENTAL PRESTADA NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

No âmbito da prestação de contas da execução orçamental em POCP e planos sectoriais é apresentado o Mapa do Controlo Orçamental da Receita (MCOR) onde se presta informação quanto às receitas liquidadas. O POCP, nas notas explicativas à conta 25 “Devedores e credores pela execução do orçamento”, estabelece que a liquidação da receita corresponde ao reconhecimento de um crédito da entidade relativamente a terceiros.

A Norma Interpretativa n.º 2/2001 “Movimentação da conta 25 do POCP”, emitida pela CNCAP, também apresenta uma definição para este conceito. Assim, para aquela entidade, na execução do orçamento das receitas têm-se como operações fundamentais a **liquidação** e a **cobrança**. A liquidação consiste “no cálculo e

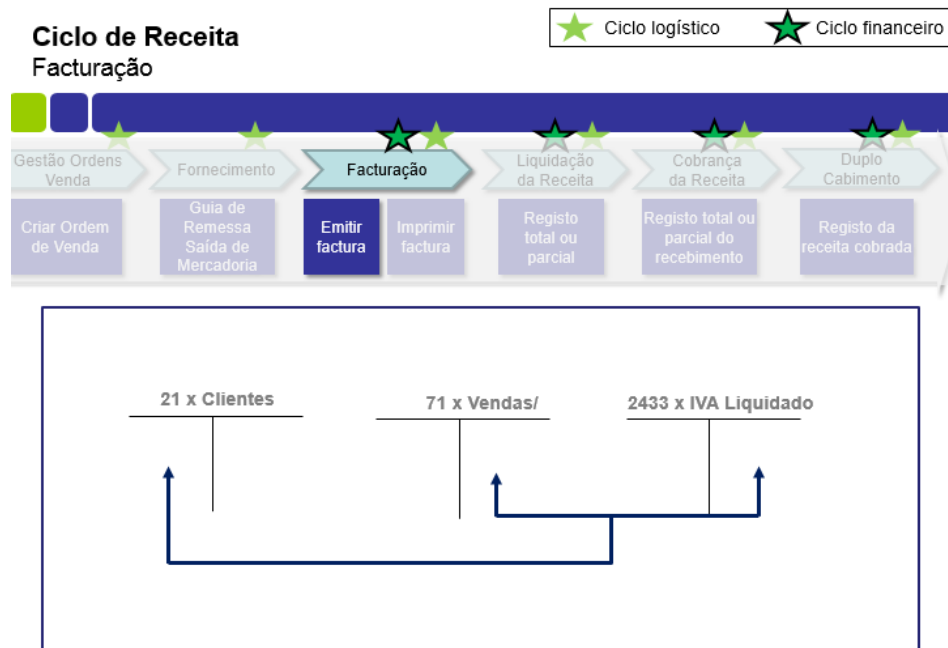
apuramento do montante a pagar pelo sujeito passivo, efectuada pelas entidades que administram a receita, no caso da liquidação prévia, ou da responsabilidade do devedor, no caso de autoliquidação. A liquidação está indelevelmente associada à emissão do documento de dívida. Assim, equipara-se à facturação. Do ponto de vista patrimonial corresponde à consagração do direito a receber”. A cobrança dos valores apurados na liquidação correspondente “ao ressarcimento da dívida, total ou parcial, através de meios monetários ou outros, pelas entidades legalmente autorizadas para o efeito”.

O GeRFIP identifica as seguintes fases no que respeita ao ciclo da receita:

- **Emissão de facturas e documentos equivalentes:** Abrange todos os procedimentos para o registo e emissão de facturas e documentos equivalentes a clientes. Inclui o registo e emissão de facturas resultantes de encomendas de clientes e de processos de âmbito financeiro, enquadrados no processo de receita.
- **Liquidação da receita:** Abrange o registo da liquidação da receita, que representa a fase intermédia entre a emissão da factura e o recebimento da dívida. De acordo com o montante recebido, pode ser realizada uma liquidação total ou parcial da receita. Após o recebimento de uma verba proveniente de clientes ou outros devedores, procede-se à liquidação da receita e registo da cobrança.
- **Cobrança da receita:** Abrange o registo total ou parcial do recebimento.

No que respeita aos movimentos contabilísticos associados à fase da facturação, são considerados os apresentados na Figura 1. Considera-se que a solução seguida não respeita integralmente a Norma Interpretativa n.º 2/2001 da CNCAP uma vez que esta estabelece que a “liquidação está indelevelmente associada à emissão do documento de dívida. Assim, equipara-se à facturação”. Ora, nas fases definidas, a liquidação corresponde a uma fase intermédia entre a facturação e a cobrança, com lançamentos próprios.

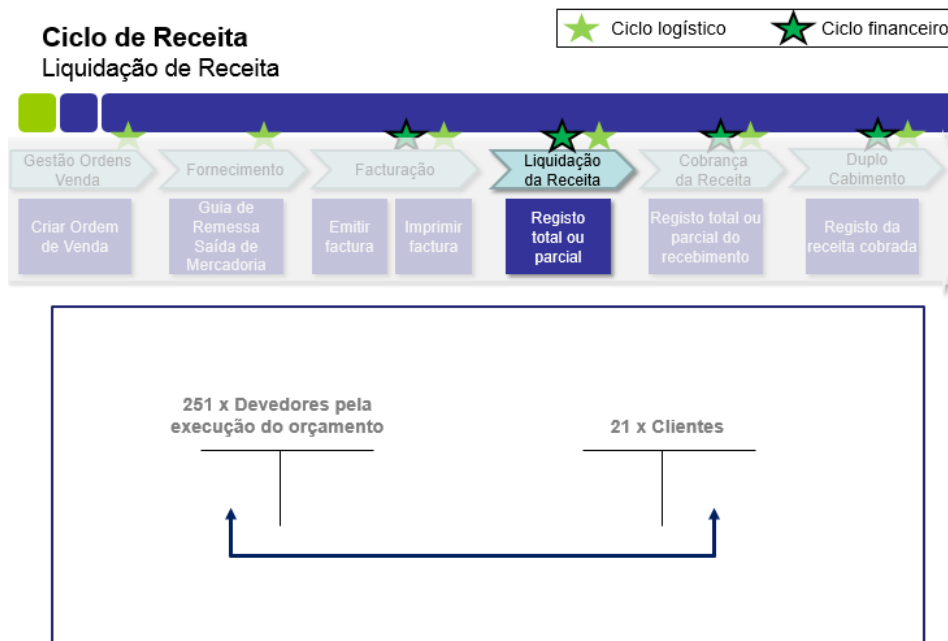
Figura 1: Contabilização da fase da Facturação no GeRFIP.



Fonte: GeRFIP (2011a)

Note-se que a CNCAP considera que a liquidação, do ponto de vista patrimonial corresponde à consagração do direito a receber. Considera-se que o reconhecimento do direito a receber se reflecte a débito das contas de terceiros (a receber) o que aconteceu na fase da facturação. Assim, o crédito da conta de terceiros (21x Clientes) anula a dívida inicialmente registada pelo que não reflecte qualquer direito a receber.

Figura 2: Contabilização da fase da Liquidação de Receita no GeRFIP.



Fonte: GeRFIP (2011a)

Salienta-se, ainda, que o sistema implementado por muitos dos organismos da Administração Pública tem um modelo do MCOR que não segue completamente o disposto no POCP dado que apresenta mais uma coluna designada por “Receitas Emitidas” imediatamente antes das “Receitas Liquidadas”. Esta situação reforça a ideia de que o reconhecimento dos direitos sobre terceiros é espelhado nas “Receitas Emitidas” e não nas “Receitas Liquidadas”, como prevê o POCP (e planos sectoriais).

Apresenta-se no Quadro 1 um resumo das diversas interpretações oficiais existentes a respeito do conceito de *receitas liquidadas*.

Quadro 1: Conceito de Receitas Liquidadas.

	Receitas Liquidadas
POCP	Reconhecimento de um crédito da entidade relativamente a terceiros.
GeRFIP	Fase intermédia entre a emissão da factura e o recebimento da dívida.
CNCAP	Emissão do documento de dívida. Consagração do direito a receber.

Considere-se o caso de uma entidade que factura receita no valor de 1.000 tendo cobrado apenas 600.

Quadro 2: O Mapa do Controlo Orçamental da Receita no POCP (e planos sectoriais).

Código	Descrição	Previsões corrigidas	Receita por cobrar no início do ano	Receitas liquidadas	Receitas cobradas brutas	Reembolsos e restituições	Receitas cobradas líquidas	Receitas por cobrar	Grau de execução orçamental
XX.XX.XX	XPTO	10.000		1.000	600		600	400	6%

Quadro 3: O Mapa do Controlo Orçamental da Receita no POCP/GeRFIP.

Código	Descrição	Previsões corrigidas	Receitas por cobrar no início do ano	Receitas Emitidas	Receitas liquidadas	Receitas cobradas brutas	Reembolsos e restituições	Receitas cobradas líquidas	Receitas por cobrar	Grau de execução orçamental
XX.XX.XX	XPTO	10.000		1.000	600	600		600	400	6%

Pinto, Santos e Melo (2013) entendem que “tem havido alguma indefinição relativamente ao momento patrimonial em que se deve registar a dívida a receber pelo terceiro e se a emissão de factura é liquidação ou se liquidação é arrecadação de receita, prévia à cobrança (logo, prévia ao depósito pelos serviços integrados no IGCP). A Lei de Enquadramento Orçamental apenas fala de duas fases na receita que

devem estar segregadas, a liquidação e a cobrança. Assim, julgamos que, para evitar confusão e facilitar o preenchimento do mapa de controlo orçamental da receita, a liquidação corresponda à emissão de factura e que a arrecadação tenha um registo intermédio tanto por serviços integrados (quando recebem os valores monetários dos terceiros) como por serviços e fundos autónomos (quando tenham serviços descentralizados que recebem meios monetários e os remetam para um serviço central, este sim, responsável pela cobrança na verdadeira acepção do termo)” (p. 102).

Conclui-se, assim, que a informação reportada em “Receitas liquidadas” não se encontra harmonizada devendo ser apresentado no Anexo às Demonstrações Financeiras qual a definição que cada entidade utiliza para aquele conceito. Deste modo, a informação reportada no MCOR pelas entidades que utilizam o GeRFIP não é totalmente comparável com aquele mapa obtido de outros sistemas de informação.

Esta conclusão vem reforçar os resultados obtidos por Santos (2008) quando alerta para “a influência que as *software houses* têm em todo o processo de implementação dos planos, uma vez que os sistemas informáticos condicionam largamente as soluções contabilísticas que são adoptadas” o que naturalmente se traduz “na existência de dificuldades acrescidas em garantir a uniformização de procedimentos contabilísticos” (p. 199).

5. RECONHECIMENTO DOS REEMBOLSOS E RESTITUIÇÕES

5.1 REVISÃO TEÓRICA

Os reembolsos e restituições consistem na devolução de determinadas importâncias a terceiros, em virtude de terem sido recebidas em excesso ou indevidamente, respectivamente, sendo que o processamento contabilístico, quer orçamental quer patrimonial, é semelhante em ambos os casos. Esta devolução pode ocorrer no mesmo exercício da cobrança ou em exercício posterior.

O reconhecimento destas transacções pode seguir soluções diferentes quanto ao seu impacto orçamental:

- Contabilização da receita orçamental pelo valor líquido dos montantes reembolsados e restituídos;
- Reconhecimento da receita orçamental pelo montante global e, em simultâneo, contabilização dos montantes de reembolsos e restituições como despesa orçamental.

Esta questão foi analisada pelo Ministério das Finanças à luz da regra orçamental da não compensação, tendo concluído que os reembolsos devem ser considerados como uma “não receita” pelo que aqueles montantes deverão ser abatidos à receita (1998). Reconhece, no entanto, que a questão é mais complexa no que respeita aos reembolsos e restituições referentes a cobranças de anos anteriores uma vez que “o tratamento que nestes casos lhes é concedido torna-se diferente daquele que é adoptado no lado da despesa” (p. 362).

O POCP (e planos sectoriais) trata os reembolsos e restituições como abate à receita, o que está ilustrado no Mapa do Controlo Orçamental da Receita, uma vez que prevê que aqueles após terem sido pagos sejam diminuídos à receita cobrada bruta, permitindo o apuramento da receita cobrada líquida (colunas 8, 9 e 10). Esta solução segue a opinião da CNCAP, que defende o reconhecimento daquelas transacções como redução de receitas, seguindo o preconizado no n.º 5 do artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho⁷, que estabelece que “as restituições ou reembolsos serão processados por abate à receita”. A versão anterior deste artigo estabelecia que as restituições seriam processadas e pagas de acordo com as normas aplicáveis ao processamento e pagamento das despesas públicas, ressalvando-se o que fosse disposto em lei especial para determinadas categorias de receitas a reembolsar e a restituir.

Saliente-se que a solução preconizada pela CNCAP não é convergente com a opinião veiculada pelo SATAPOCAL (2003). Para aquele grupo, os reembolsos e restituições respeitam à devolução de “importâncias indevidamente ou a mais arrecadadas a título de receita corrente ou de capital”. Tratam-se, assim, de saídas do cofre de valores que lá haviam entrado em excesso em momento anterior.

De acordo com a solução adoptada “a movimentação de restituições ou reembolsos não tem reflexos no orçamento das receitas, na medida em que o registo contabilístico a efectuar apenas se dá no lado da despesa”. Em termos de classificação económica a adoptar aconselha-se a 06.02.03.01 “Outras despesas correntes - diversas - outras - outras restituições”, quando se trate da devolução de receitas correntes e a 11.02.01 “Outras despesas de capital - diversas - restituições”, quando estejam em causa receitas de capital.

Salienta-se as Autarquias Locais aplicam, à semelhança do restante Sector Público Administrativo, o classificador económico publicado pelo Decreto-Lei 26/2002, de 14 de Fevereiro. No entanto, o SATAPOCAL efectuou uma adaptação daquele

⁷ Alterado pelo Decreto-Lei n.º 113/95, de 25 de Maio.

classificador constando nas notas explicativas à rubrica de despesa 11.02 “Diversas” que “esta rubrica assume um carácter residual, incluindo entre outras despesas, as inerentes a restituições”. Naquele Decreto-Lei apenas se refere que o Agrupamento 11.00.00 “Outras despesas de capital” tem um carácter meramente residual não apresentando qualquer decomposição. O mesmo acontece com a económica 06.02.03 “Outras” que não contém mais desagregação.

Deste modo, para o SATAPOCAL as restituições ou reembolsos são reconhecidos como processos de despesa estando sujeitos, nomeadamente, a cabimento e a compromisso.

Assim, tendo em conta que as entidades em estudo são integradas nos respectivos subsectores da administração central, regional e local e da segurança social e que as soluções adoptadas para o tratamento dos reembolsos e restituições não se encontram harmonizadas nos vários subsectores (pelo menos, no que respeita ao tratamento sugerido pelos vários grupos de trabalho que apoiaram a aplicação dos Planos), pretendeu-se estudar o reconhecimento destas transacções no POCAL e no sistema GeRFIP.

5.2 ESTUDO EMPÍRICO

5.2.1 SELECÇÃO DA AMOSTRA

A selecção da amostra foi feita de entre os 308 Municípios portugueses, os quais foram numerados por ordem alfabética tendo-se utilizado a função do excel “aleatório entre” para seleccionar 190 câmaras. Destas apenas foram consideradas 177 dado que para as restantes não foi possível recolher a informação necessária (por razões várias, sendo a principal o facto de não ser reportado o Mapa do Controlo Orçamental da Receita).

De acordo com Sarmiento (2003, p. 147), a dimensão adequada das amostras aleatórias pode ser determinada através da seguinte expressão (i):

$$n = \frac{p \times (1 - p)}{\frac{\varepsilon^2}{(Z_{\alpha/2})^2} + \frac{p \times (1 - p)}{N}} \quad (i)$$

Assim, de modo a calcular a dimensão adequada da amostra (n) de uma população finita, quando se pretende estimar uma proporção da população (p), utiliza-se a expressão (i) respeitante a uma amostra aleatória simples e que garante um nível de confiança λ e um nível de precisão ε .

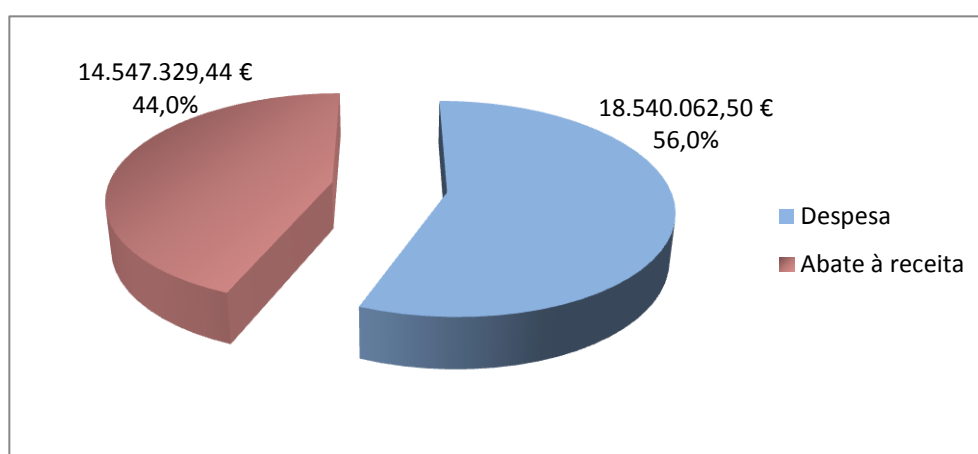
A proporção (p) pode assumir todos os valores no intervalo $[0,1]$ e a função $[p \times (1 - p)]$ assume o valor máximo 0,25 na hipótese mais pessimista, ou seja, quando a dispersão é máxima. Uma vez que não se conhece a proporção (p), optou-se pela hipótese mais pessimista, isto é, $p=0,5$.

Pretende-se que o nível de confiança seja $\lambda=95\%$ e o nível de precisão $\varepsilon=\pm 5\%$. Para este nível de confiança a distribuição normal apresenta o valor $Z_{\alpha/2}=1,96$. Tendo em conta que o Universo considerado é $N=308$, a amostra deverá ter a dimensão de $n=171$ unidades. Dado que se analisaram 177 Municípios considera-se que a amostra permite retirar conclusões tendentes a alcançar os objectivos propostos.

5.2.2 RESULTADOS OBTIDOS

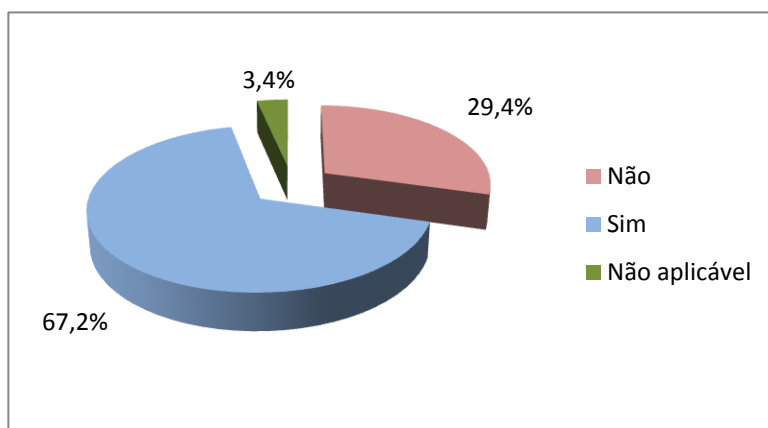
Dos 177 municípios analisados, 176 reconheceram os reembolsos e restituições como despesa tendo apenas um reconhecido aquelas transacções como abate à receita, referindo no seu Mapa do Controlo Orçamental da Receita que “o total da receita cobrada líquida corresponde no Mapa 7.5 Fluxos de Caixa ao somatório do saldo da gerência anterior de execução orçamental com as receitas orçamentais do ano”. No entanto, em termos de valor, este município representa 44,0% do valor daquelas transacções que foram alvo de análise, conforme Gráfico 1.

Gráfico 1: Reconhecimento dos reembolsos e restituições (em euros).



Salienta-se, no entanto, que apesar da maioria das entidades reconhecer estas transacções como despesa, 67,2% dos municípios estudados apresentam os reembolsos e restituições no Mapa do Controlo Orçamental da Receita (Gráfico 2) sendo que apenas é possível perceber a contabilização como despesa pela comparação com as receitas do Mapa dos Fluxos de Caixa.

Gráfico 2: Apresentação dos Reembolsos e Restituições no Mapa do Controlo da Receita.



No que respeita ao GeRFIP, estas transacções são reconhecidas obrigatoriamente como abate à receita, nos termos do Decreto-Lei n.º 155/92, podendo ler-se no Manual de Utilizador sobre estas operações (2011b) que deve ser usada “a mesma classificação económica da receita por onde foi feita a cobrança em excesso ou indevida” (p. 4).

Salienta-se que esta não harmonização de procedimentos tem implicações também no Mapa dos Fluxos de Caixa, dado que para umas entidades estas transacções se reflectem do lado da despesa, enquanto que para outras as receitas cobradas são apresentadas líquidas dos valores dos reembolsos e restituições. Refira-se que nas notas às contas dos Municípios analisados que reconhecem aquelas operações como despesa não se encontrou qualquer referência a esta situação.

6. COERÊNCIA DA INFORMAÇÃO ORÇAMENTAL PRESTADA COM O SEC95

6.1 REVISÃO TEÓRICA

A Comissão Europeia (2013) tem reconhecido a falta de coerência entre as contas primárias do sector público e os dados de exercício do SEC 95. Deste modo, o Eurostat preconiza a adopção da base de acréscimo num sistema de normas de contabilidade harmonizadas, coerente com o SEC, para todas as entidades do sector público.

Neste contexto, pretende-se estudar se o reconhecimento do IVA ao nível orçamental em Portugal é coerente com o SEC 95.

O classificador económico publicado pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, preconiza que a liquidação de IVA deve ser considerada como operação extra orçamental. No entanto, nada refere quanto ao reconhecimento do IVA dedutível. Naquela data, estava em vigor a Circular Série A n.º 1101, de 21 de Agosto de 1985, da Direcção-Geral do Orçamento (DGO) que estabelecia que o IVA dedutível e o IVA liquidado deviam ter expressão orçamental nas classificações económicas associadas aos processos de receita e despesa respectivos.

Em Dezembro de 2004, a DGO emitiu a Circular n.º 1314, que veio revogar a circular de 1985 e estabelecer a contabilização do IVA liquidado e dedutível como operações extra orçamentais. Apesar disso, a opinião do SATAPOCAL foi sempre de considerar (e não se alterou com aquela Circular) que o IVA liquidado e o dedutível deviam ser reconhecidos como operações orçamentais da receita e da despesa, respectivamente.

A partir de 2009, com a Circular Série A n.º 1345, de 6 de Janeiro de 2009, que revogou a Circular n.º 1314, a contabilização daquele IVA voltou a ter expressão orçamental. Salienta-se, no entanto, que até agora não houve qualquer alteração ao Decreto-Lei n.º 26/2002, pelo que os dois diplomas em vigor sobre esta matéria não são coerentes.

Neste contexto, e dada a importância da informação obtida para o cálculo das grandezas das contas nacionais, convém ter presente que as regras subjacentes ao seu apuramento, instituídas pelo SEC 95, estabelecem que a produção de bens e serviços são valorizadas excluindo o IVA facturado e as compras de bens e serviços são registadas incluindo apenas o IVA não dedutível. Deste modo, algumas das regras presentes na legislação nacional com impacto nos valores apresentados nas contas públicas não seguem as regras preconizadas para o apuramento das contas nacionais.

As contas das Administrações Públicas na óptica da Contabilidade Nacional, no âmbito do Procedimento dos Défices Excessivos (PDE), são elaboradas pelo Instituto Nacional de Estatística (INE). As regras para proceder aos diversos ajustamentos são estabelecidas no Inventário de Fontes e Métodos português relativo à compilação dos dados no âmbito do Procedimento dos Défices Excessivos (INE, 2007). Relativamente ao IVA, aquele manual apenas refere a necessidade de ajustar informação apurada numa base de “caixa” para uma base de “caixa ajustada” havendo um ajustamento temporal daqueles montantes. Assim, não se prevê qualquer regra que permita o ajustamento de valores de despesa e de receita onde se incluiu o IVA (dedutível e

liquidado, respectivamente) para valores líquidos daquele imposto (como estabelece o SEC 95).

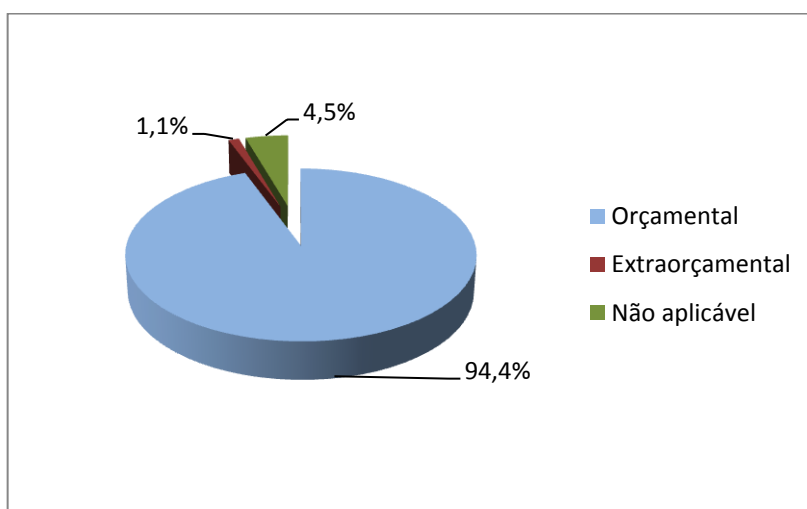
A Comissão Europeia (2002) salienta que a forma como os impostos são registados no quadro do SEC 95, para efeitos do procedimento dos défices excessivos, “é uma questão crucial: o método tem de ser transparente e o impacto sobre o défice das administrações públicas comparável” (p. 123).

Jesus (2008) defende que os sistemas da Contabilidade Pública portuguesa não satisfazem inteiramente os requisitos do SEC 95 para a preparação das Contas Nacionais, apesar das reformas efectuadas na vertente financeira/patrimonial terem representado uma aproximação entre os dois sistemas.

6.2 RESULTADOS OBTIDOS

No que respeita ao reconhecimento do IVA nos Municípios estudados, pode observar-se no Gráfico 3 que apenas duas entidades (1,1%) reconhecem o IVA como operação extra orçamental, dando cumprimento ao disposto no Decreto-Lei 26/2002. A grande maioria (94,4%) reconhece estas transacções como operações orçamentais de acordo com as orientações do SATAPOCAL as quais, recorde-se, não seguem as regras do SEC 95.

Gráfico 3: Reconhecimento do IVA.



7. CONCLUSÕES

A presente investigação permitiu retirar as seguintes conclusões relativas a cada um dos objectivos inicialmente propostos.

1. Estudar a comparabilidade da informação orçamental reportada nas demonstrações financeiras das entidades públicas.

Foi possível concluir que as demonstrações financeiras apresentam informação que não é totalmente comparável. Atenda-se ao caso do Mapa do Controlo Orçamental da Receita cujo modelo não está harmonizado no âmbito da prestação de contas em POCP (e planos sectoriais), nem a informação reportada na coluna das “Receitas Liquidadas” é coincidente. O MCOR apresenta o mesmo modelo no âmbito do POCP e dos diversos planos sectoriais. No entanto, o modelo adoptado em diversos serviços da Administração Pública que utilizam o sistema GeRFIP não segue integralmente o formato preconizado pelo POCP, reportando informação que não está harmonizada com serviços que utilizem outro *software* informático.

O reconhecimento diferenciado dos reembolsos e restituições como abate à receita ou como despesa também contribui para a não comparabilidade da informação reportada. Foi possível apurar que nos Municípios estudados que contabilizam aquelas transacções como despesa, cerca de 67% apresentam-nas no MCOR. O reconhecimento diferenciado também se reflecte na informação prestada no Mapa dos Fluxos de Caixa dado que nuns casos as receitas cobradas são evidenciadas pelo valor líquido dos reembolsos e restituições, enquanto que noutros se reportam as receitas cobradas brutas, aparecendo aqueles montantes nos pagamentos do período. Saliencia-se que no Anexo às Demonstrações Financeiras não foi possível encontrar qualquer nota que explique a leitura daquelas transacções, apenas se percebendo a contabilização como despesa pela comparação das receitas do MCOR com as receitas do Mapa dos Fluxos de Caixa.

2. Estudar a comparabilidade dos métodos de mensuração da informação orçamental, nomeadamente através do reconhecimento das transacções de reembolsos e restituições.

Apesar do artigo 35.º, n.º 5, do Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho, estabelecer que os reembolsos e restituições são processados por abate à receita, solução defendida também pela CNCAP, o SATAPOCAL defende o reconhecimento daquelas operações como processos de despesa, tendo criado classificações económicas para o efeito que

consistem numa adaptação do Classificador Económico em vigor, aplicável a todo o Sector Público Administrativo, e que não as contemplam.

No sistema GeRFIP, aquelas transacções são reconhecidas como reduções à receita na linha do preconizado pelo diploma do RAFE. Nos Municípios estudados, apenas um segue aquela solução dado que todos os outros as classificam como despesas. No entanto, aquela entidade representa cerca de 44% do valor total de reembolsos e restituições estudados. Deste modo, pode concluir-se que não se garante a comparabilidade na mensuração das receitas e das despesas no Sector Público Administrativo dada a não uniformização do reconhecimento destes eventos. Salienta-se que, mesmo no subsector da Administração Local, esta comparabilidade não está garantida.

3. Perceber se a informação orçamental reportada é coerente com o SEC 95, no que respeita ao reconhecimento do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

A legislação portuguesa é contraditória quanto à forma de reconhecer o Imposto sobre o Valor Acrescentado. De facto, o Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, estabelece que o IVA liquidado deve ser reconhecido como operações de tesouraria não tendo expressão orçamental. No entanto, a Circular n.º 1345 da DGO preconiza que o IVA liquidado e o dedutível devem ser reconhecidos orçamentalmente nas respectivas classificações de receita e de despesa que lhes deram origem. Esta regra contraria as bases de mensuração estabelecidas no SEC 95 de acordo com as quais as receitas e as despesas devem ser consideradas líquidas de IVA liquidado e dedutível, respectivamente. A transposição das Contas Públicas para as Contas Nacionais é da responsabilidade do INE. No entanto, nas regras que aplica para fazer aqueles ajustamentos (INE, 2007) não se encontra nenhuma que tenha em conta a diferença de mensuração que foi observada. Assim, conclui-se que na transposição para as Contas Nacionais não se elimina o efeito do IVA liquidado e dedutível incluído no valor das receitas e das despesas apuradas nas Contas Públicas.

Deste modo, considera-se que os resultados observados permitem concluir que a informação orçamental reportada não permite calcular de forma expedita os elementos indispensáveis do ponto de vista do cálculo das grandezas relevantes na óptica da contabilidade nacional dado que não seguem as mesmas bases de mensuração e não foi encontrado nenhum ajustamento que as aproxime.

Face à questão de investigação colocada sobre se “A adopção das IPSAS em Portugal conduzirá necessariamente ao relato de informação financeira comparável no âmbito do Sector Público Administrativo?” é possível concluir que a implementação em

Portugal das Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público parece inevitável. No entanto, considera-se que existem poucas evidências sobre se a harmonização das normas contabilísticas nacionais com base nas IPSAS resultará na efectiva harmonização das práticas contabilísticas. Os resultados obtidos na presente investigação sugerem que a adopção daquelas normas pode não se traduzir na obtenção de Contas Públicas harmonizadas em virtude das regras aplicáveis ao nível da contabilidade orçamental não se encontrarem nas normas contabilísticas (actualmente publicadas nos diversos planos de contabilidade em vigor) mas sim em legislação específica da contabilidade pública, como sejam a respectiva Lei de bases e o Decreto-Lei do RAFE, bem como as diversas circulares emitidas pela DGO e demais normas. Estas regras também não se encontram contempladas nas IPSAS, nomeadamente na IPSAS 24. Assim, a harmonização da informação financeira pública não pode ignorar o papel fulcral que desempenha neste contexto toda a legislação existente, sendo fundamental que se garanta um modelo de normalização assente em legislação harmonizada, que não se encontre dispersa e que seja clara para o utilizador. É, ainda, necessário ter presente que a diversa legislação deverá estabelecer uma metodologia comum relativa às contas, normas, definições e regras contabilísticas, a fim de permitir a prestação de contas em bases comparáveis com as dos restantes Estados-Membros da União Europeia. De facto, as regras subjacentes ao reporte de informação orçamental em Portugal não cumprem, sequer ao nível nacional, os requisitos estabelecidos pela Comissão Europeia como essenciais para a implementação das EPSAS: relatórios financeiros harmonizados e coerência com os princípios do SEC 95.

8. REFERÊNCIAS

CNCAP. (2001). Aviso n.º 7467/2001 (2.ª série), publicada no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 125, de 30 de Maio de 2001. Orientação — Norma interpretativa n.º 2/2001 — Movimentação da conta 25 do POCP.

COMISSÃO EUROPEIA. (2013). *Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do sector público nos Estados-Membros. A adequação das IPSAS para os Estados-Membros*. Acedido em 22 de Maio de 2013 em <https://eur-lex.europa.eu>

- COMISSÃO EUROPEIA. (2002). *Manual do SEC 95 sobre o Défice e a Dívida das Administrações Públicas*. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias.
- GeRFIP. (2011a). *Documentação de Suporte da Sessão de Formação Inicial*. Acedido em 30 de Julho de 2011 em <https://mfap.gerfip.gerap.gov.pt>
- GeRFIP. (2011b). FIO.01.03.07.00.MU. *Reembolsos e Restituições. Manual de Utilizador*.
- CRUZ, A. (2012). *Contributo para um Novo Sistema de Normalização Contabilística para o Sector Público em Portugal*. Dissertação de Mestrado não publicada. ISCTE, Lisboa, Portugal.
- INE. (2007). *EDP Consolidated Inventory of Sources and Methods – Inventário de Fontes e Métodos relativo à compilação dos dados no âmbito do Procedimento dos Défices Excessivos*, Departamento de Contas Nacionais do INE, Setembro, Disponível na Internet em <<http://www.ine.pt>>. [Acedido em 3 de Setembro de 2010].
- IPSASB. (2011). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. Volume I*. ISBN: 978-1-60815-582-8. New York: IFAC.
- JESUS, A. (2008). *A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: principais Divergências e Implicações no Défice Público em Portugal*. Tese de Doutoramento não publicada. ISCTE, Lisboa, Portugal.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. (1998). *Reforma da Lei do Enquadramento Orçamental: Trabalhos Preparatórios e Anteprojecto*. Lisboa: Ministério das Finanças.
- PINTO, A., SANTOS, P. & MELO, T. (2013). *Gestão Orçamental e Contabilidade Pública*. Lisboa: ATF Edições.
- RYAN, B., SCAPENS, W. & THEOBALD, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting* (2nd ed.). London: Academic Press Inc.
- SANTOS, P. (2008). *Aplicação e Harmonização dos Planos Oficiais de Contabilidade na Administração Pública Portuguesa*. Tese de Doutoramento não publicada. Universidade Lusíada, Lisboa.
- SARMENTO, M. (2003). *Gestão pela Qualidade Total na Indústria do Alojamento Turístico*. Lisboa: Escolar Editora.

SATAPOCAL. (2003). *Distinção entre Restituições e Reembolsos, Reposições Abatidas nos Pagamentos e Reposições Não Abatidas nos Pagamentos*. Acedido em 31 de Janeiro de 2005 em <http://www.dgaa.pt>

SEC 95. Regulamento (CE) n.º 2223/96 do Conselho, de 25 de Julho de 1996. *Sistema europeu de contas nacionais e regionais na Comunidade*. Jornal Oficial das Comunidades Europeias, n. L 310, p. 1-469.

LEGISLAÇÃO

Circular Série A n.º 1345, de 6 de Janeiro de 2009. DGO. Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) - Contabilização.

Circular Série A n.º 1314, de 23 de Dezembro de 2004. DGO. Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) - Contabilização como operação extraorçamental.

Circular Série A n.º 1101, de 21 de Agosto de 1985. DGO. Classificação económica do IVA.

Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de Junho. Revê a estrutura e composição da CNC, adaptando-a às novas competências de normalização para o setor público.

Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro. Regime jurídico dos códigos de classificação económica das receitas e das despesas públicas e estrutura das classificações orgânicas aplicáveis aos organismos que integram a administração central.

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro. Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, e alterações posteriores. Regime de Administração Financeira do Estado.

Portaria n.º 474/2010. Orientação n.º 1/2010. Orientação genérica relativa à consolidação de contas no âmbito do sector público administrativo. Diário da República, 2.ª série — N.º 126 — 1 de Julho de 2010.