

Universidades Lusíada

Santos, Paula Alexandra Rocha Gomes dos, 1972-

Aplicação e harmonização dos planos oficiais de contabilidade na administração pública portuguesa

<http://hdl.handle.net/11067/1244>

Metadados

Data de Publicação	2014-11-05
Resumo	O presente trabalho tem como principal objectivo aprofundar o conhecimento sobre a aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) (e planos sectoriais) em Portugal e avaliar se esta está a decorrer de forma normalizada. A sua estrutura assenta em duas panes. A primeira respeita ao enquadramento teórico da contabilidade pública, a segunda ao trabalho de investigação empírica onde se apresentam as principais conclusões. A alternativa de investigação empírica que se seleccionou assentou...
Palavras Chave	Contabilidade pública - Portugal, Contabilidade pública - Normas - Portugal
Tipo	doctoralThesis
Revisão de Pares	Não
Coleções	[ULL-FCEE] Teses

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-12-25T09:48:50Z com informação proveniente do Repositório



UNIVERSIDADE LUSÍADA DE LISBOA

Faculdade de Ciências da Economia e da Empresa

Doutoramento em Gestão

Aplicação e harmonização dos planos oficiais de contabilidade na administração pública portuguesa

Realizado por:

Paula Alexandra Rocha Gomes dos Santos

Orientado por:

Prof.^a Doutora Eng.^a Maria Manuela Martins Saraiva Sarmento Coelho

Co-orientado por:

Prof.^a Doutora Maria Manuela Ramos Fernandes Rebelo Duarte

Constituição do Júri:

Presidente:	Prof. Doutor Eng. Diamantino Freitas Gomes Durão
Orientadora:	Prof. ^a Doutora Eng. ^a Maria Manuela Martins Saraiva Sarmento Coelho
Co-orientadora:	Prof. ^a Doutora Maria Manuela Ramos Fernandes Rebelo Duarte
Arguente:	Prof. Doutor Víctor Domingos Seabra Franco
Arguente:	Prof. Doutor Mário Alexandre Guerreiro Antão
Vogal:	Prof. Doutor José Álvaro da Crus de Assis Lopes
Vogal:	Prof. ^a . Doutora Leonor de Andrade Duarte Ferreira

Tese aprovada em: 6 de Junho de 2008

Lisboa

2007



UNIVERSIDADE LUSÍADA DE LISBOA

**APLICAÇÃO E HARMONIZAÇÃO DOS PLANOS OFICIAIS
DE CONTABILIDADE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
PORTUGUESA**

Elaborado por: Mestre Paula Alexandra Rocha Gomes dos Santos

Orientadora: Professora Doutora Maria Manuela Sarmento Coelho

Co-Orientadora: Professora Doutora Maria Manuela Rebelo Duarte

Tese para a obtenção do grau de Doutor em Gestão de Empresas na área científica
de Contabilidade, Auditoria e Fiscalidade.

Lisboa, Outubro de 2007

AGRADECIMENTOS

À Professora Doutora Maria Manuela Sarmento pela confiança que depositou neste trabalho, pela disponibilidade para orientar a tese, pelas críticas e sugestões apontadas.

À Professora Doutora Maria Manuela Duarte por ter aceite co-orientar este trabalho contribuindo com as suas críticas e conselhos.

À Universidade Lusíada de Lisboa, especialmente ao Dr. Hélder Machado e à sua equipa pelo tempo e diversa bibliografia disponibilizada.

À Dra. Ana Pinto, que não obstante os seus inúmeros afazeres, esteve sempre disponível para esclarecer as muitas dúvidas surgidas ao longo desta tese.

Ao Professor Doutor Fausto Amaro pelos conselhos, apoio, incentivo e conhecimentos partilhados.

À minha família, pelo apoio que sempre me tem dado e pelas condições que me proporcionou, permitindo-me concluir mais esta etapa.

Ao Pedro e à Ana, por toda a ajuda prestada no envio dos inquéritos e na composição do texto.

A todos o meu Muito Obrigada.

RESUMO

O presente trabalho tem como principal objectivo aprofundar o conhecimento sobre a aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) (e planos sectoriais) em Portugal e avaliar se esta está a decorrer de forma normalizada. A sua estrutura assenta em duas partes. A primeira respeita ao enquadramento teórico da contabilidade pública, a segunda ao trabalho de investigação empírica onde se apresentam as principais conclusões. A alternativa de investigação empírica que se seleccionou assentou no inquérito por correio através do envio de um questionário. Considera-se que este tipo de metodologia é a que melhor permite aceder à informação de um maior número de entidades, o que contribuirá de forma importante para que se possam cumprir os objectivos do trabalho.

No que concerne às principais conclusões, salienta-se que se verifica que a legislação contabilística portuguesa contém contradições sobre os procedimentos a adoptar na valorização e reconhecimento de alguns elementos das demonstrações financeiras. Ocorrem, ainda, diversas situações em que não existem critérios normalizados nos procedimentos adoptados no reconhecimento e valorização das receitas e despesas, quer no que respeita ao Sector Público Administrativo de uma forma global, quer no contexto dos diversos planos específicos, o que conduz a que a informação contida nas demonstrações financeiras divulgadas pelas diversas entidades sujeitas à aplicação do POCP e planos sectoriais não seja totalmente comparável. Salienta-se que algumas das práticas adoptadas nem sempre são enquadráveis nos estreitos limites das normas em vigor. Uma das razões que pode justificar estes procedimentos é a própria qualidade do quadro normativo português, nem sempre suficientemente claro e completo. Deste modo, considera-se que a informação financeira pública poderá traduzir-se em distorções no âmbito das contas consolidadas (Conta Geral do Estado) e, conseqüentemente, na contabilidade nacional.

Assim, considera-se que a adopção dos novos planos oficiais de contabilidade não estão a cumprir na totalidade os objectivos a que se propuseram, nomeadamente no que respeita a possibilitar que as operações de consolidação da Administração Pública sejam efectuadas

de uma forma automática e, conseqüentemente, em obter de forma célere elementos essenciais para a contabilidade nacional.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade Pública, Normalização, Contabilidade Nacional, Consolidação, Comparabilidade.

ABSTRACT

The main objective of this thesis is to investigate and deep the knowledge on POCP and public sector accounting plans are applied in Portugal, and to evaluate if a normalized approach is followed. This thesis is structured in two main parts. The part one presents the theoretic framework of public accounting. The second one presents the empirical research, the thesis findings and conclusions.

The approach to the empirical research is based on an inquiry mailed to the public entities. This methodology allows to gather a large set of data from the great majority of public entities, and thus contributes to achieve the thesis objectives.

Regarding the thesis conclusions, the portuguese accounting legislation has some contradictions concerning the accounting procedures to follow in the recognition and valuation of some financial elements. In several situations, it was found a lack of standardized criteria for the procedures to follow in the recognition and valuation of revenues and expenses, for the overall Administrative Public Sector, and regarding the specific sector accounting plans. This leads to incomparable financial and accounting information across the public sector entities that follow and implement the POCP and sector accounting plans. Additionally some of the followed practices do not fit within the limits of the current legislation. One of the reasons that justify these procedures is the quality of the portuguese normative framework that is not always complete and clear enough.

Therefore, the existence of different criteria implemented by the public entities to reflect the same reality can result in distortions concerning the consolidated accounts and thus the National Accounts, hindering the standardization intended at a European Union level. The adoption of the new accounting plans are not achieving the proposed goals, namely in the ability for the public administration to consolidate the public accounts, and consequently to get quick and accurate financial elements for national accounting.

KEYWORDS: Public Accounting, Standardization, National Accounting, Consolidation, Comparability.

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS	i
RESUMO	ii
ABSTRACT	iv
ÍNDICE	vi
ÍNDICE DE FIGURAS	xiii
ÍNDICE DE GRÁFICOS	xiv
ÍNDICE DE QUADROS	xvi
ÍNDICE DE TABELAS	xx
SIGLAS	xxx

CAPÍTULO 1. INTRODUÇÃO	1
1. ENQUADRAMENTO	1
2. JUSTIFICAÇÃO DA ESCOLHA DO TEMA DA TESE	3
3. OBJECTO DA TESE	4
4. OBJECTIVOS DA TESE	4
5. SÍNTESE DOS CAPÍTULOS.....	5

PARTE I. ENQUADRAMENTO TEÓRICO	7
---------------------------------------------	----------

CAPÍTULO 2. O MODELO CONTABILÍSTICO NO POCP	8
1. INTRODUÇÃO	8
2. A DEFINIÇÃO DE CONTABILIDADE PÚBLICA.....	9
3. A INFORMAÇÃO FINANCEIRA PÚBLICA	10
3.1 Utentes da Informação Financeira Pública.....	11
3.2 Necessidades de Informação dos Utentes	14
3.3 Objectivos da Informação Financeira Pública	17

3.4	Características da Informação Financeira Pública	20
3.5	Comparação entre os Objectivos e as Características da Informação Financeira Pública e Privada	24
3.5.1	<i>Objectivos</i>	24
3.5.2	<i>Características Qualitativas</i>	25
3.6	Princípios Contabilísticos	26
3.6.1	<i>Princípios definidos no POCP</i>	26
3.6.2	<i>A Ausência do Princípio da Substância sobre a Forma</i>	31
3.7	Regras Orçamentais	39
4.	CONCLUSÕES	46

**CAPÍTULO 3. A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA EM
PORTUGAL.....49**

1.	INTRODUÇÃO	49
2.	A CONTABILIDADE NACIONAL E O SISTEMA EUROPEU DE CONTAS 1995	51
3.	O SECTOR PÚBLICO	54
3.1	Conceito	54
3.2	Composição do Sector Público	54
3.3	Características do Sector Público	58
3.4	Autonomia e Descentralização	61
4.	DA CONTABILIDADE PÚBLICA TRADICIONAL AO NOVO REGIME DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO	62
4.1	A Contabilidade Pública Tradicional	62
4.2	O Regime de Administração Financeira do Estado	70
4.2.1	<i>Serviços Integrados</i>	70
4.2.2	<i>Serviços e Fundos Autónomos</i>	74
5.	O MODELO DE NORMALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL	77
5.1	Conceito de Normalização	77
5.2	O Plano Oficial de Contabilidade Pública	78
5.2.1	<i>Introdução</i>	78
5.2.2	<i>Objectivos</i>	80
5.2.3	<i>Breve Caracterização</i>	82
5.2.4	<i>As Principais Particularidades do Quadro de Contas do POCP</i>	83
5.2.5	<i>Classificação Orçamental das Despesas e das Receitas</i>	86

5.2.6 Execução Orçamental das Despesas e das Receitas	96
5.3 Apresentação Sintética dos Planos Sectoriais	106
6. CONCLUSÕES	112

**CAPÍTULO 4. RECONHECIMENTO E VALORIZAÇÃO DAS RECEITAS
E DAS DESPESAS..... 116**

1. INTRODUÇÃO	116
2. RECONHECIMENTO DAS RECEITAS E DAS DESPESAS	117
2.1 Reconhecimento das Receitas	119
2.2 Reconhecimento das Despesas.....	126
3. VALORIZAÇÃO DAS RECEITAS E DAS DESPESAS	133
3.1 Despesas de Anos Anteriores	134
3.2 Reposições Abatidas aos Pagamentos.....	137
3.3 Reembolsos e Restituições	142
3.4 Diferenças de Câmbio	152
3.5 Descontos e Retenções (Operações Extraorçamentais).....	161
3.6 Imposto sobre o Valor Acrescentado	165
4. CONCLUSÕES	172

PARTE II. ESTUDO EMPÍRICO 179

**CAPÍTULO 5. A APLICAÇÃO DOS PLANOS OFICIAIS DE
CONTABILIDADE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
PORTUGUESA..... 180**

1. INTRODUÇÃO	180
2. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO	181
3. SELECÇÃO DA POPULAÇÃO, DETERMINAÇÃO DA DIMENSÃO DA AMOSTRA E PREPARAÇÃO DOS DADOS PARA ANÁLISE.....	182
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	186
4.1 Caracterização dos Respondentes	187
4.2 Critérios Adoptados no Reconhecimento de Alguns Elementos das Demonstrações Financeiras.....	198
4.2.1 Reconhecimento das Receitas.....	198
4.2.2 Reconhecimento das Despesas	208

4.3	Normalização das Soluções Contabilísticas Adoptadas pelas Entidades que Aplicam um dos Planos de Contabilidade Pública.....	215
4.3.1	<i>Despesas de Anos Anteriores</i>	215
4.3.2	<i>Reposições Abatidas aos Pagamentos</i>	220
4.3.3	<i>Reembolsos e Restituições</i>	223
4.3.4	<i>Diferenças de Câmbio</i>	231
4.3.5	<i>Imposto sobre o Valor Acrescentado</i>	246
4.3.6	<i>Descontos e Retenções (Operações Extraorçamentais)</i>	255
4.4	Síntese Conclusiva	267
 CAPÍTULO 6. ESTUDO DE CASOS SOBRE A APLICAÇÃO DOS PLANOS OFICIAIS DE CONTABILIDADE		269
1.	INTRODUÇÃO	269
2.	METODOLOGIA ADOPTADA.....	269
3.	CASOS.....	271
3.1	Hospital	271
3.2	Caixa de Previdência.....	275
3.3	Direcção Geral.....	278
3.4	Câmara Municipal.....	282
3.5	Instituto Superior.....	286
4.	CONCLUSÕES	289
 CAPÍTULO 7. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....		291
1.	INTRODUÇÃO	291
2.	VERIFICAÇÃO DAS HIPÓTESES.....	292
3.	CONCLUSÕES FINAIS.....	297
4.	MODELO FINAL.....	300
5.	RECOMENDAÇÕES	306
6.	LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO	308
7.	INVESTIGAÇÕES FUTURAS.....	309
 BIBLIOGRAFIA		310
 PARTE III. ANEXOS.....		319

ANEXO A. INQUÉRITO	320
ANEXO B. RECONHECIMENTO DAS DESPESAS	325
1. MOVIMENTAÇÃO DA CONTA 252 <i>VERSUS</i> PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO ...	325
2. MOVIMENTAÇÃO DA CONTA 252 <i>VERSUS</i> LOCALIZAÇÃO	327
3. MOVIMENTAÇÃO DA CONTA 251 <i>VERSUS</i> MOVIMENTAÇÃO DA CONTA 252	330
ANEXO C. DESPESAS DE ANOS ANTERIORES.....	333
1. CRITÉRIO ADOPTADO PARA DISTINGUIR AS DESPESAS DE ANOS ANTERIORES <i>VERSUS</i> HABILITAÇÕES	333
2. CRITÉRIO ADOPTADO PARA DISTINGUIR AS DESPESAS DE ANOS ANTERIORES <i>VERSUS</i> PLANO ADOPTADO	334
ANEXO D. REPOSIÇÕES ABATIDAS AOS PAGAMENTOS.....	336
1. CONTABILIZAÇÃO DAS REPOSIÇÕES ABATIDAS AOS PAGAMENTOS <i>VERSUS</i> PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO.....	336
2. CONTABILIZAÇÃO DAS REPOSIÇÕES ABATIDAS AOS PAGAMENTOS <i>VERSUS</i> LOCALIZAÇÃO.....	338
ANEXO E. REEMBOLSOS E RESTITUIÇÕES.....	340
1. CONTABILIZAÇÃO DOS REEMBOLSOS E RESTITUIÇÕES DO ANO <i>VERSUS</i> LOCALIZAÇÃO.....	340
2. CONTABILIZAÇÃO DOS REEMBOLSOS E RESTITUIÇÕES DO ANO <i>VERSUS</i> PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO.....	342
3. CONTABILIZAÇÃO DOS REEMBOLSOS E RESTITUIÇÕES DO ANO ANTERIOR <i>VERSUS</i> LOCALIZAÇÃO.....	344
4. CONTABILIZAÇÃO DOS REEMBOLSOS E RESTITUIÇÕES DO ANO ANTERIOR <i>VERSUS</i> CONTABILIZAÇÃO DOS REEMBOLSOS E RESTITUIÇÕES DO ANO.....	347
ANEXO F. DIFERENÇAS DE CÂMBIO	350
1. CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO FAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE DESPESA <i>VERSUS</i> LOCALIZAÇÃO	350
2. CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO DESFAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE DESPESA <i>VERSUS</i> LOCALIZAÇÃO	351

3.	CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO DESFAVORÁVEIS <i>VERSUS</i> FAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE DESPESA	353
4.	CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO FAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE RECEITA <i>VERSUS</i> LOCALIZAÇÃO	355
5.	CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO DESFAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE RECEITA <i>VERSUS</i> LOCALIZAÇÃO	357
6.	CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO FAVORÁVEIS <i>VERSUS</i> DESFAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE RECEITA	358
7.	CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO FAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE RECEITA <i>VERSUS</i> EM PROCESSOS DE DESPESA.....	360
8.	CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO DESFAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE RECEITA <i>VERSUS</i> EM PROCESSOS DE DESPESA	362
ANEXO G. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO		365
1.	CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DO IVA LIQUIDADO <i>VERSUS</i> PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO.....	365
2.	CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DO IVA DEDUTÍVEL <i>VERSUS</i> PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO.....	367
3.	CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DO IVA DEDUTÍVEL <i>VERSUS</i> IVA LIQUIDADO	369
ANEXO H. DESCONTOS E RETENÇÕES (OPERAÇÕES EXTRAORÇAMENTAIS).....		372
1.	CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS <i>VERSUS</i> PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO.....	372
2.	CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS <i>VERSUS</i> LOCALIZAÇÃO.....	374
3.	CONTABILIZAÇÃO PATRIMONIAL DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS <i>VERSUS</i> PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO.....	376
4.	CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DA ENTREGA DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS <i>VERSUS</i> PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO	377
5.	CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DA ENTREGA DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS <i>VERSUS</i> LOCALIZAÇÃO	379
6.	CONTABILIZAÇÃO PATRIMONIAL DA ENTREGA DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS <i>VERSUS</i> PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO	382

7.	CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL <i>VERSUS</i> PATRIMONIAL DA ENTREGA DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS	384
8.	CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS <i>VERSUS</i> RESPECTIVA ENTREGA	386
9.	CONTABILIZAÇÃO PATRIMONIAL DA RETENÇÃO <i>VERSUS</i> ENTREGA DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS	388

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1: Relação entre os objectivos da informação e os seus utentes.	11
Figura 3.1: Ciclo da despesa de um Serviço e Fundo Autónomo.....	99
Figura 3.2: Ciclo da despesa de um Serviço Integrado.....	100
Figura 3.3: Procedimentos a seguir nas receitas próprias.....	103
Figura 7.1: Modelo de funcionamento da Contabilidade Pública.	301

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 5.1: Habilitações literárias.	187
Gráfico 5.2: Nível hierárquico.	187
Gráfico 5.3: Plano de contabilidade adoptado.	188
Gráfico 5.4: Tipo de administração.	189
Gráfico 5.5: Localização do organismo.	189
Gráfico 5.6: Reestruturação sofrida nos últimos 5 anos.	190
Gráfico 5.7: Fase de implementação do plano de contabilidade.	190
Gráfico 5.8: Número de anos de implementação do plano de contabilidade.	191
Gráfico 5.9: Dimensão do organismo em termos de orçamento de despesa (valores em 10 ³ €).	192
Gráfico 5.10: Dimensão do organismo em termos de numero de funcionários.	193
Gráfico 5.11: Dificuldades sentidas na implementação do plano de contabilidade.	194
Gráfico 5.12: Medida em que as soluções contabilísticas são condicionadas pelos sistemas informáticos.	195
Gráfico 5.13: Orientações seguidas na implementação.	195
Gráfico 5.14: Movimentação da conta 251.	199
Gráfico 5.15: Movimentação da conta 252 a crédito.	209
Gráfico 5.16: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores.	216
Gráfico 5.17: Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos.	221
Gráfico 5.18: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano.	224
Gráfico 5.19: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior.	228
Gráfico 5.20: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa (I).	232
Gráfico 5.21: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa (II).	232

Gráfico 5.22: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de despesa (I).	235
Gráfico 5.23: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de despesa (II).	235
Gráfico 5.24: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita (I).	238
Gráfico 5.25: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita (II).	239
Gráfico 5.26: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita (I).	241
Gráfico 5.27: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita (II).	241
Gráfico 5.28: Contabilização orçamental do IVA liquidado (I).	247
Gráfico 5.29: Contabilização orçamental do IVA liquidado (II).	248
Gráfico 5.30: Contabilização orçamental do IVA dedutível (I).	250
Gráfico 5.31: Contabilização orçamental do IVA dedutível (II).	251
Gráfico 5.32: Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos.	255
Gráfico 5.33: Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos.	257
Gráfico 5.34: Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos.	260
Gráfico 5.35: Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos.	262

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1.1: Estrutura da tese.....	5
Quadro 2.1: Utentes da informação financeira pública segundo o FASB	11
Quadro 2.2: Utentes da informação financeira pública segundo o GASB	12
Quadro 2.3: Utentes da informação financeira pública segundo a IGAE.....	13
Quadro 2.4: Síntese dos utentes da informação financeira pública	13
Quadro 2.5: Necessidades de informação financeira pública segundo o FASB.....	14
Quadro 2.6: Necessidades de informação financeira pública segundo o GASB	15
Quadro 2.7: Necessidades de informação financeira pública segundo o IFAC.....	16
Quadro 2.8: Síntese das necessidades de informação financeira pública.	16
Quadro 2.9: Objectivos da informação financeira pública segundo o FASB	17
Quadro 2.10: Objectivos da informação financeira pública segundo o GASB	18
Quadro 2.11: Objectivos da informação financeira pública segundo o IFAC.....	19
Quadro 2.12: Finalidades da informação financeira pública segundo a IGAE.....	19
Quadro 2.13: Características da informação financeira pública segundo o FASB.....	21
Quadro 2.14: Características da informação financeira pública segundo o IFAC.....	22
Quadro 2.15: Características da informação financeira pública segundo a IGAE	22
Quadro 2.16: Síntese das características da informação financeira pública	23
Quadro 2.17: Utilidade da informação financeira segundo o IASB	24
Quadro 2.18: Quadro comparativo dos princípios contabilísticos.....	27
Quadro 2.19: Doutrinas contabilísticas internacionais	32
Quadro 2.20: Regras Orçamentais	40
Quadro 2.21: Equilíbrio Orçamental.....	46
Quadro 3.1: Composição do Sector Público	56
Quadro 3.2: Estrutura do Sector Público Administrativo	56

Quadro 3.3: Administração directa e indirecta	57
Quadro 3.4: Organização da Administração Pública.....	57
Quadro 3.5: Características do Sector Público segundo López.....	59
Quadro 3.6: Características distintivas do Sector Público segundo a IGAE	60
Quadro 3.7: Resumo das características do Sector Público.....	60
Quadro 3.8: Tipos de autonomia.....	61
Quadro 3.9: Contabilidade de caixa.....	66
Quadro 3.10: A Contabilidade Pública Tradicional vs. Moderna.....	68
Quadro 3.11: Utilização da informação obtida pela Contabilidade Pública Moderna.	81
Quadro 3.12: Mapas de Prestação de Contas no POCP.....	82
Quadro 3.13: Classes de contas constantes do balanço.	83
Quadro 3.14: Contas de Demonstração dos Resultados.	83
Quadro 3.15: Ópticas associadas às Demonstrações Financeiras.....	84
Quadro 3.16: Principais diferenças entre as contas de resultados do POCP e do POC.....	85
Quadro 3.17: Principais diferenças entre as contas de balanço do POCP e do POC.....	86
Quadro 3.18: Classificação orçamental das despesas e das receitas.....	88
Quadro 3.19: Desagregação das receitas por capítulos.....	92
Quadro 3.20: Desagregação das despesas por agrupamentos.....	94
Quadro 3.21: Operações extraorçamentais.	95
Quadro 3.22: Fases do ciclo da Despesa.....	98
Quadro 3.23: Movimentos contabilísticos do orçamento das despesas.....	101
Quadro 3.24: Fases do ciclo da receita	102
Quadro 3.25: Movimentos contabilísticos do orçamento das despesas.....	102
Quadro 3.26: Classificação dos pedidos de libertação de créditos.	104
Quadro 3.27: Contabilização de um pedido de libertação de créditos.....	105
Quadro 3.28: Análise comparativa do POCP com os diversos planos sectoriais	107
Quadro 4.1: Contabilização da execução da receita (I)	119
Quadro 4.2: Contabilização da execução da receita (II).....	120
Quadro 4.3: Contabilização da execução da receita (III).....	121
Quadro 4.4: Contabilização da execução da receita (IV)	122
Quadro 4.5: Contabilização da execução da receita (V).....	123
Quadro 4.6: Notas explicativas do POCE a respeito da movimentação da conta 251.....	124
Quadro 4.7: Movimentação do período complementar da receita.....	125

Quadro 4.8: Movimentação da conta 251.....	125
Quadro 4.9: Reconhecimento das despesas (I).....	127
Quadro 4.10: Reconhecimento das despesas (II).....	128
Quadro 4.11: Reconhecimento das despesas (III).....	129
Quadro 4.12: Reconhecimento das despesas (IV).....	130
Quadro 4.13: Reconhecimento das despesas (V).....	131
Quadro 4.14: Movimentação do período complementar da despesa.....	131
Quadro 4.15: Movimentação da conta 252 “Credores pela execução do orçamento”.....	133
Quadro 4.16: Critério de reconhecimento das despesas de anos anteriores.....	136
Quadro 4.17: Contabilização orçamental das RAP.....	137
Quadro 4.18: Recebimento das guias de reposição (RAP).....	138
Quadro 4.19: As RAP no Mapa do Controlo Orçamental da Despesa (I).....	139
Quadro 4.20: As RAP no Mapa do Controlo Orçamental da Despesa (II).....	140
Quadro 4.21: Contabilização das RAP.....	142
Quadro 4.22: Contabilização dos reembolsos e restituições.....	144
Quadro 4.23: Os reembolsos e restituições no Mapa do Controlo Orçamental da Receita (I).....	149
Quadro 4.24: Contabilização dos reembolsos e restituições.....	150
Quadro 4.25: Os reembolsos e restituições no Mapa do Controlo Orçamental da Receita (II).....	151
Quadro 4.26: Os reembolsos e restituições no Mapa do Controlo Orçamental da Receita (III).....	151
Quadro 4.27: Os reembolsos e restituições no Mapa do Controlo Orçamental da Despesa.....	151
Quadro 4.28: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa (I).....	153
Quadro 4.29: As diferenças de câmbio favoráveis em despesas no Mapa do Controlo Orçamental da Receita.....	154
Quadro 4.30: As diferenças de câmbio favoráveis em despesas no Mapa do Controlo Orçamental da Despesa (I).....	154
Quadro 4.31: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa (II).....	155
Quadro 4.32: As diferenças de câmbio favoráveis em despesas no Mapa do Controlo Orçamental da Despesa (II).....	155

Quadro 4.33: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita (I).....	156
Quadro 4.34: As diferenças de câmbio desfavoráveis em receitas no Mapa do Controlo Orçamental da Receita (I).....	156
Quadro 4.35: As diferenças de câmbio desfavoráveis em receitas no Mapa do Controlo Orçamental da Despesa.....	157
Quadro 4.36 Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita (II).....	157
Quadro 4.37: As diferenças de câmbio desfavoráveis em receitas no Mapa do Controlo Orçamental da Receita (II).....	157
Quadro 4.38: Contabilização das diferenças de câmbio	158
Quadro 4.39: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em disponibilidades	159
Quadro 4.40: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em disponibilidades	160
Quadro 4.41: Contabilização de retenções (I)	162
Quadro 4.42: Contabilização de retenções (II)	164
Quadro 4.43: Tratamentos preconizados para o IVA na legislação.....	168
Quadro 4.44: Tratamento do IVA – Circular nº 1314 vs. SATAPOCAL	169
Quadro 4.45: Contabilização do IVA dedutível como operação orçamental	170
Quadro 4.46: Contabilização do IVA liquidado como operação orçamental	170
Quadro 4.47: Contabilização do IVA reembolsado como operação orçamental.....	171
Quadro 4.48: O IVA dedutível como operação orçamental no Mapa do Controlo Orçamental da Despesa.....	171
Quadro 4.49: O IVA liquidado e o recuperado como operações orçamentais no Mapa do Controlo Orçamental da Receita.....	171
Quadro 5.1: Síntese dos resultados obtidos	267
Quadro 7.1: Necessidade de harmonização da legislação	303

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 5.1: Fase de implementação vs. Número de anos em que se iniciou a implementação.	191
Tabela 5.2: Plano de contabilidade adoptado vs. Número de anos em que se iniciou a implementação.	192
Tabela 5.3: Plano de contabilidade adoptado vs. Dimensão do organismo em termos de orçamento de despesa.	193
Tabela 5.4: Plano de contabilidade adoptado vs. Orientações seguidas.	196
Tabela 5.5: Localização vs. Orientações seguidas.	197
Tabela 5.6: Movimentação da conta 251 vs. Plano de contabilidade adoptado.	200
Tabela 5.7: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Movimentação da conta 251 vs. Plano de contabilidade adoptado.	200
Tabela 5.8: Medidas de associação simétrica - Movimentação da conta 251 vs. Plano de contabilidade adoptado.	201
Tabela 5.9: Resíduos ajustados - Movimentação da conta 251 vs Plano de contabilidade adoptado.	202
Tabela 5.10: Movimentação da conta 251 vs. Localização.	203
Tabela 5.11: Resíduos ajustados - Movimentação da conta 251 vs. Localização.	204
Tabela 5.12: Movimentação da conta 251 vs. Dimensão em termos de orçamento de despesa.	206
Tabela 5.13: Movimentação da conta 251 vs. Orientações seguidas.	206
Tabela 5.14: Movimentação da conta 251 vs. Fase de implementação do plano de contabilidade.	207
Tabela 5.15: Movimentação da conta 251 vs. Número de anos em que se iniciou a implementação do plano.	207

Tabela 5.16: Movimentação da conta 251 vs. Medida em que as soluções contabilísticas são condicionadas pelos sistemas informáticos.	208
Tabela 5.17: Movimentação da conta 252 vs. Plano de contabilidade adoptado.....	210
Tabela 5.18: Movimentação da conta 252 vs. Dimensão em termos de orçamento da despesa.	212
Tabela 5.19: Movimentação da conta 251 vs. Movimentação da conta 252.	212
Tabela 5.20: Movimentação da conta 252 vs. Orientações seguidas.....	214
Tabela 5.21: Movimentação da conta 252 vs. Fase de implementação.	214
Tabela 5.22: Movimentação da conta 252 vs. Número de anos em que se iniciou a implementação.	215
Tabela 5.23: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Habilitações.....	217
Tabela 5.24: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Orientações seguidas.....	218
Tabela 5.25: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Plano adoptado.....	219
Tabela 5.26: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Dimensão em termos de orçamento da despesa.....	220
Tabela 5.27: Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Plano adoptado.	222
Tabela 5.28: Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Dimensão do orçamento de despesa.	222
Tabela 5.29: Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Orientações seguidas.....	223
Tabela 5.30: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Plano de contabilidade adoptado.	225
Tabela 5.31: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Orientações seguidas.....	226
Tabela 5.32: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Dimensão em termos do orçamento da despesa.....	226
Tabela 5.33: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos.....	227
Tabela 5.34: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Plano de contabilidade adoptado.	228

Tabela 5.35: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Orientações seguidas.....	228
Tabela 5.36: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Dimensão em termos de orçamento da despesa.....	229
Tabela 5.37: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Contabilização dos reembolsos e restituições do ano.....	230
Tabela 5.38: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa vs. Plano de contabilidade adoptado.....	233
Tabela 5.39: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa vs. Orientações seguidas.....	233
Tabela 5.40: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa vs. Dimensão em termos de orçamento da despesa.....	234
Tabela 5.41: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de despesa vs. Plano de contabilidade adoptado.....	236
Tabela 5.42: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de despesa vs. Orientações seguidas.....	236
Tabela 5.43: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis vs. favoráveis em processos de despesa.....	237
Tabela 5.44: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. Plano de contabilidade adoptado.....	239
Tabela 5.45: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. Orientações seguidas.....	240
Tabela 5.46: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. Plano de contabilidade adoptado.....	242
Tabela 5.47: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. Orientações seguidas.....	242
Tabela 5.48: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. Dimensão em termos do orçamento de despesa.....	243
Tabela 5.49: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis vs. desfavoráveis em processos de receita.....	243
Tabela 5.50: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.....	245
Tabela 5.51: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.....	246

Tabela 5.52: Contabilização orçamental do IVA liquidado vs. Plano de contabilidade adoptado.....	248
Tabela 5.53: Contabilização orçamental do IVA liquidado vs. Dimensão em termos de orçamento da despesa.....	249
Tabela 5.54: Contabilização orçamental do IVA liquidado vs. Orientações seguidas.	250
Tabela 5.55: Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. Plano de contabilidade adoptado.	252
Tabela 5.56: Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. Dimensão em termos de orçamento da despesa.....	253
Tabela 5.57: Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. Orientações seguidas.....	253
Tabela 5.58: Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. IVA liquidado.	254
Tabela 5.59: Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	256
Tabela 5.60: Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Dimensão em termos de orçamento da despesa.....	257
Tabela 5.61: Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	258
Tabela 5.62: Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos vs. Orientações seguidas.....	258
Tabela 5.63: Contabilização patrimonial vs. orçamental das retenções sobre vencimentos	259
Tabela 5.64: Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.....	260
Tabela 5.65: Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Dimensão em termos do orçamento da despesa.....	261
Tabela 5.66: Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.....	262
Tabela 5.67: Contabilização orçamental vs. patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos.....	263
Tabela 5.68: Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. respectiva entrega.....	264
Tabela 5.69: Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos vs. respectiva entrega.....	266

Tabela B.1: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Movimentação da conta 252 vs. Plano de contabilidade adoptado.	325
Tabela B.2: Medidas de associação assimétricas - Movimentação da conta 252 vs. Plano de contabilidade adoptado.	326
Tabela B.3: Medidas de associação simétricas - Movimentação da conta 252 vs. Plano de contabilidade adoptado.	326
Tabela B.4: Resíduos ajustados - Movimentação da conta 252 vs. Plano de contabilidade adoptado.	327
Tabela B.5: Movimentação da conta 252 vs. Localização.....	327
Tabela B.6: Resíduos ajustados - Movimentação da conta 252 vs. Localização.....	329
Tabela B.7: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Movimentação da conta 251 vs. Movimentação da conta 252.....	331
Tabela B.8: Medidas de associação assimétricas - Movimentação da conta 251 vs. Movimentação da conta 252.....	331
Tabela B.9: Medidas de associação simétricas - Movimentação da conta 251 vs. Movimentação da conta 252.....	332
Tabela B.10: Resíduos ajustados - Movimentação da conta 251 vs. Movimentação da conta 252.....	332
Tabela C.1: Resíduos ajustados - Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Habilitações.	333
Tabela C.2: Resíduos ajustados - Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Plano de contabilidade adoptado.	334
Tabela C.3: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Localização.	334
Tabela D.1: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Plano de contabilidade adoptado.....	336
Tabela D.2: Medidas de associação assimétricas - Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Plano de contabilidade adoptado.....	337
Tabela D.3: Medidas de associação simétricas - Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Plano de contabilidade adoptado.....	337

Tabela D.4: Resíduos ajustados - Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	338
Tabela D.5: Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Localização.	338
Tabela E.1: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Localização.	340
Tabela E.2: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Plano de contabilidade adoptado.	342
Tabela E.3: Medidas de associação assimétricas - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Plano de contabilidade adoptado.	343
Tabela E.4: Medidas de associação simétricas: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Plano de contabilidade adoptado.	343
Tabela E.5: Resíduos ajustados - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Plano de contabilidade adoptado.	344
Tabela E.6: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Localização.	344
Tabela E.7: Resíduos ajustados - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Localização.	346
Tabela E.8: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Contabilização dos reembolsos e restituições do ano.	348
Tabela E.9: Medidas de associação assimétricas - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Contabilização dos reembolsos e restituições do ano.	348
Tabela E.10: Medidas de associação simétricas - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Contabilização dos reembolsos e restituições do ano.	349
Tabela E.11: Resíduos ajustados - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Contabilização dos reembolsos e restituições do ano.	349
Tabela F.1: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa vs. Localização.	350
Tabela F.2: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de despesa vs. Localização.	352

Tabela F.3: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis vs. favoráveis em processos de despesa.....	353
Tabela F.4: Medidas de associação assimétricas - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis vs. favoráveis em processos de despesa.	354
Tabela F.5: Medidas de associação simétricas - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis vs. favoráveis em processos de despesa.	354
Tabela F.6: Resíduos ajustados - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis vs. favoráveis em processos de despesa.....	355
Tabela F.7: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. Localização.	355
Tabela F.8: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. Localização.	357
Tabela F.9: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis vs. desfavoráveis em processos de receita.....	358
Tabela F.10: Medidas de associação assimétricas: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis vs. desfavoráveis em processos de receita.	359
Tabela F.11: Medidas de associação simétricas - Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis vs. desfavoráveis em processos de receita.	359
Tabela F.12: Resíduos ajustados - Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis vs. desfavoráveis em processos de receita.....	360
Tabela F.13: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.	360
Tabela F.14: Medidas de associação assimétricas - Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.	361
Tabela F.15: Medidas de associação simétricas - Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.	361
Tabela F.16: Resíduos ajustados - Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.	362
Tabela F.17: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.....	362
Tabela F.18: Medidas de associação assimétricas - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.	363

Tabela F.19: Medidas de associação simétricas - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.	363
Tabela F.20: Resíduos ajustados - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.	364
Tabela G.1: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização orçamental do IVA liquidado vs. Plano de contabilidade adoptado.	365
Tabela G.2: Medidas de associação assimétricas - Contabilização orçamental do IVA liquidado vs. Plano de contabilidade adoptado.	366
Tabela G.3: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental do IVA liquidado vs. Plano de contabilidade adoptado.	366
Tabela G.4: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental do IVA liquidado vs. Plano adoptado.	367
Tabela G.5: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. Plano de contabilidade adoptado.	367
Tabela G.6: Medidas de associação assimétricas: Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. Plano de contabilidade adoptado.	368
Tabela G.7: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. Plano de contabilidade adoptado.	368
Tabela G.8: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. Plano de contabilidade adoptado.	369
Tabela G.9: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. IVA liquidado.	369
Tabela G.10: Medidas de associação assimétricas - Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. IVA liquidado.	370
Tabela G.11: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. IVA liquidado.	370
Tabela G.12: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. IVA liquidado.	371
Tabela H.1: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	372

Tabela H.2: Medidas de associação assimétricas - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	373
Tabela H.3: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	373
Tabela H.4: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	374
Tabela H.5: Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Localização.	374
Tabela H.6: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	376
Tabela H.7: Medidas de associação assimétricas - Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	376
Tabela H.8: medidas de associação simétricas: Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	377
Tabela H.9: Resíduos ajustados - Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	377
Tabela H.10: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	377
Tabela H.11: Medidas de associação assimétricas - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	378
Tabela H.12: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	378
Tabela H.13: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	379
Tabela H.14: Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Localização.	379
Tabela H.15: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Localização.	381
Tabela H.16: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.	383

Tabela H.17: Medidas de associação assimétricas - Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.....	383
Tabela H.18: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.....	384
Tabela H.19: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.....	384
Tabela H.20: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização orçamental vs. patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos.....	384
Tabela H.21: Medidas de associação assimétricas - Contabilização orçamental vs. patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos.....	385
Tabela H.22: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental vs. patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos.....	385
Tabela H.23: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental vs. patrimonial das Retenções sobre vencimentos.....	386
Tabela H.24: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. respectiva entrega.....	386
Tabela H.25: Medidas de associação assimétricas - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. respectiva entrega.....	387
Tabela H.26: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. respectiva entrega.....	387
Tabela H.27: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. respectiva entrega.....	388
Tabela H.28: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização patrimonial da retenção vs. Entrega das retenções sobre vencimentos.....	388
Tabela H.29: Medidas de associação assimétricas - Contabilização patrimonial da retenção vs. Entrega das retenções sobre vencimentos.....	389
Tabela H.30: Medidas de associação simétricas - Contabilização patrimonial da retenção vs. Entrega das retenções sobre vencimentos.....	389
Tabela H.31: Resíduos ajustados - Contabilização patrimonial da retenção vs. Entrega das retenções sobre vencimentos.....	390

SIGLAS

AP	Administração Pública
CGE	Conta Geral do Estado
CNCAP	Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
CRP	Constituição da República Portuguesa
DC	Directriz Contabilística
DGO	Direcção-Geral do Orçamento
DGT	Direcção-Geral do Tesouro e Finanças
FASB	Financial Accounting Standards Board
GASB	Governmental Accounting Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IGFSS	Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social
IGIF	Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde
INE	Instituto Nacional de Estatística
IPL	Instituto Politécnico de Lisboa
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LEO	Lei de Enquadramento Orçamental
NPGCP	Novo Plano Geral de Contabilidade Pública Espanhol
OCDE	Organização para a Cooperação e para o Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento do Estado
PCAH	Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais
PEC	Pacto de Estabilidade e Crescimento
PIB	Produto Interno Bruto
PLC	Pedido de Libertação de Créditos

Siglas

PNB	Produto Nacional Bruto
POC	Plano Oficial de Contabilidade
POCE	Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
POCISS	Plano de Contas das Instituições de Segurança Social
POCISSSS	Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
POCMS	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
POCSS	Plano Oficial de Contas dos Serviços de Saúde
RAFE	Regime da Administração Financeira do Estado
RAP	Reposições Abatidas aos Pagamentos
RIGORE	Rede Integrada de Gestão dos Recursos do Estado
SAP	System Applications and Products in Data Processing
SATAPOCAL	Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do POCAL
SCN	Sistema de Contas Nacionais
SEC	Sistema Europeu de Contas
SFA	Serviços e Fundos Autónomos
SI	Serviços Integrados
SIC	Sistema de Informação Contabilística
SIGO	Sistema de Informação para a Gestão Orçamental
SPA	Sector Público Administrativo
SPE	Sector Público Empresarial
SPSS	Statistical Package for Social Sciences
UE	União Europeia
UEM	União Económica e Monetária

CAPÍTULO 1

INTRODUÇÃO

1. ENQUADRAMENTO

O actual regime de administração financeira do Estado¹ pressupõe a uniformização dos requisitos contabilísticos, nomeadamente no domínio da contabilidade de compromissos e de uma contabilidade de caixa mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros. Neste contexto, foi publicado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)², cujo principal objectivo é a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa contabilidade pública moderna, constituindo um instrumento essencial de suporte à gestão das entidades públicas.

Assim, apesar de ser indispensável dispor de informação que permita o controlo da regularidade financeira e da execução do orçamento, este plano traduz a preocupação de avaliar o desempenho da gestão. Esta situação decorre de ser necessário que os recursos sejam geridos de um modo eficaz, eficiente e económico, dada a sua escassez e de modo a ser possível cumprir os critérios com que o país se encontra comprometido em resultado da adesão à moeda única.

¹ Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro e legislação seguinte.

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

Na opinião de Sousa (2005: 28) “a grande tarefa das administrações públicas em Portugal, como noutros países, será a de manter o equilíbrio entre governabilidade e desenvolvimento sustentável. Para tal terá de dispor de sistemas de informação que permitam traçar objectivos estratégicos e avaliar resultados num processo de melhoria contínua que se auto-alimenta e garante a eficácia governativa. A contabilidade tem aí um papel fulcral”.

Neste contexto, dada a preocupação em dotar a contabilidade pública de um conteúdo informativo que resulte útil para a tomada de decisões e que seja compreensível para o cidadão, assume todo o interesse conhecer como está a ser aplicado o novo POCP (e planos sectoriais).

Acresce ainda o facto de os macro agregados da contabilidade nacional como o produto interno bruto (PIB), o produto nacional bruto (PNB), o peso relativo dos défices orçamentais e da dívida pública no PIB, terem passado a ocupar um espaço quase permanente nos órgãos de comunicação social e na vida dos cidadãos. O tema do cumprimento dos critérios de convergência surge, assim, em todos os debates relativos à inserção de cada país no projecto de construção da Europa.

O Tratado de Maastricht definiu um calendário preciso para a transição para a União Económica e Monetária (UEM), critérios de convergência, bem como a respectiva avaliação em termos de nível dos indicadores de convergência e da sua evolução no tempo. Constatando-se que a evolução económica verificada nos últimos anos em Portugal contribuiu para que o nosso país tenda a aproximar-se do cumprimento dos critérios de convergência e verificando-se, actualmente, um esforço que privilegia o cumprimento daquelas metas politicamente assumidas como determinantes, esta questão assume uma particular relevância.

A contabilidade nacional recolhe informação da contabilidade pública pelo que, ao pretender-se que a contabilidade nacional seja coerente e harmonizada a nível nacional e internacional e, constituindo a contabilidade pública uma das suas fontes de informação, torna-se, essencial que esta última se encontre normalizada (Rua, 2004: 56).

Salienta-se que um dos objectivos do POCP consiste na “obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional, particularmente dos que respeitam às contas nacionais das administrações públicas e que

são particularmente importantes para aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro do Tratado instituindo a União Europeia (UE)”.

2. JUSTIFICAÇÃO DA ESCOLHA DO TEMA DA TESE

Apesar de se prever que o POCP entrasse em vigor 60 dias após a sua publicação, ou seja, em Novembro de 1997, na prática têm-se verificado inúmeras dificuldades na sua implementação. A Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) refere que “da análise efectuada às demonstrações financeiras, constatou-se ainda algumas insuficiências pelo que a implementação do POCP, no universo dos organismos piloto, está numa fase em que ainda existem dificuldades a ultrapassar, sendo, a maior parte, relacionada com a adequação das aplicações informáticas e a insuficiência de recursos humanos qualificados nestas matérias” (CNCAP, 2005: 7).

Na introdução do Decreto-Lei que publicou o POCP salienta-se que a sua necessidade decorria da falta, até então, de normas gerais de enquadramento o que não permitia a realização das operações de consolidação de contas para o conjunto da Administração Pública (AP) de uma forma automática. A sua concepção assentou na introdução de um quadro de contas de modo a permitir a execução da contabilidade orçamental e da contabilidade patrimonial de uma forma articulada, assegurando a estabilidade do quadro de contas consagrado no Plano Oficial de Contabilidade (POC) e a disponibilidade de informação orçamental e patrimonial numa base comparativa com a disponibilizada pelo sector empresarial.

Se é importante que a informação do sector público seja comparável com a do sector empresarial, então, tão ou mais importante será assegurar que essa comparabilidade existe no âmbito da própria contabilidade pública. Os poucos estudos que têm sido produzidos nestas matérias têm-se preocupado em conhecer o grau de implementação do POCP e demais planos sectoriais³ não se conhecendo nenhum que se tenha preocupado com a forma como aqueles estão a ser aplicados.

³ Refiram-se as conclusões da CNCAP a respeito do ponto de situação da aplicação do POCP e dos planos sectoriais constantes do seu relatório de actividades (2004: 8-11).

Deste modo, atendendo à crescente pressão no sentido da harmonização contabilística a nível nacional, considera-se extremamente relevante conhecer em que medida a adopção do POCP (e planos sectoriais) contribuiu, de facto, para a uniformização e normalização da contabilidade pública, possibilitando o cumprimento dos objectivos propostos no plano, nomeadamente no que concerne à obtenção dos elementos para o cálculo dos agregados da contabilidade nacional, bem como no que respeita à uniformização dos critérios contabilísticos no âmbito da contabilidade de compromissos e de caixa.

3. OBJECTO DA TESE

Tendo em conta que a legislação contabilística em Portugal se caracteriza pela existência simultânea de um plano de contas público e de planos sectoriais específicos para a saúde, administração local, segurança social e educação, este trabalho focar-se-á no POCP enquanto “marco conceptual enquadrador” (Carvalho e Ribeiro, 2004: 20) dos planos sectoriais. Apenas serão assinalados aspectos específicos de algum dos planos sectoriais quando se entenda que os mesmos não seguem o preconizado no POCP, uma vez que se defende que é necessário existir um conjunto de conceitos e princípios gerais comuns a todos os sectores, complementado por normas específicas aplicáveis a situações particulares.

Dado o relevante papel que assumem no contexto da contabilidade pública não poderá deixar de se atender ao trabalho desenvolvido no âmbito da sua normalização pela Direcção-Geral do Orçamento (DGO), pela CNCAP e pelo Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do POCAL (SATAPOCAL).

4. OBJECTIVOS DA TESE

Os objectivos que se pretendem atingir com a presente tese são os seguintes:

- aprofundar o conhecimento sobre a aplicação do POCP (e planos sectoriais) em Portugal e avaliar se esta está a decorrer de forma harmonizada;
- compreender se a informação financeira pública se poderá traduzir em distorções no cálculo de alguns agregados da contabilidade nacional.

A pesquisa assenta nas seguintes hipóteses:

- não existem critérios idênticos nos procedimentos a adoptar no reconhecimento de alguns elementos das demonstrações financeiras?
- não existem critérios idênticos nos procedimentos a adoptar na valorização de alguns elementos das demonstrações financeiras, nomeadamente por não se encontrarem harmonizadas as soluções contabilísticas adoptadas pelas diversas entidades sujeitas à aplicação de um dos planos de contabilidade pública no que concerne às reposições abatidas aos pagamentos (RAP), aos reembolsos e restituições, às despesas de anos anteriores, às diferenças cambiais, ao tratamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e das restantes operações de tesouraria?
- não é totalmente comparável a informação contida nas demonstrações financeiras divulgadas pelas diversas entidades sujeitas à aplicação do POCP e planos sectoriais?

5. SÍNTESE DOS CAPÍTULOS

A tese encontra-se estruturada em duas partes, sendo a primeira dedicada ao enquadramento teórico da contabilidade pública e a segunda debruçada sobre a investigação empírica efectuada sendo apresentadas as principais conclusões do trabalho desenvolvido. A respectiva estrutura é apresentada no Quadro 1.1.

Quadro 1.1: Estrutura da tese.

Análise da aplicação dos planos oficiais de contabilidade na administração pública portuguesa	
Parte I. Enquadramento teórico	Capítulo 2. O modelo contabilístico no POCP
	Capítulo 3. A reforma da administração financeira em Portugal
	Capítulo 4. Reconhecimento e valorização das receitas e das despesas
Parte II. Estudo empírico	Capítulo 5. Aplicação dos planos oficiais de contabilidade na administração pública portuguesa
	Capítulo 6. Estudo de casos sobre a aplicação dos planos oficiais de contabilidade
	Capítulo 7. Conclusões e recomendações

A primeira parte do trabalho assenta em três capítulos: o Capítulo 2 é dedicado ao estudo do modelo contabilístico no POCP, iniciando-se por caracterizar a informação financeira pública, assumindo especial relevância, neste âmbito, a identificação dos objectivos perseguidos por esta informação, assim como as características que deve reunir para que

eles sejam cumpridos. A determinação destes objectivos requer que se identifiquem os destinatários da informação financeira pública bem como as suas necessidades. Neste contexto abordam-se, ainda, os princípios contabilísticos públicos e os princípios e regras orçamentais.

Caracterizada a informação financeira, centra-se a atenção na situação da contabilidade pública em Portugal, nomeadamente nas reformas introduzidas pela Lei de bases da contabilidade pública⁴ e legislação complementar⁵, bem como pelo POCP. Aborda-se, ainda, a problemática da contabilidade nacional, procurando-se apreender quais as principais relações que se estabelecem com a contabilidade pública e quais as necessidades informativas que daí decorrem. Neste Capítulo 3 estuda-se, também, o sector público e o Orçamento do Estado (OE), pretendendo-se descrever o contexto em que as entidades públicas desenvolvem a sua actividade, o qual é condicionado pelas características específicas deste sector e pelas diversas modalidades de autonomia existentes. Dada a vinculação das entidades ao OE, a atenção centra-se, a seguir, nas regras a que aquele tem de obedecer, bem como em todo o processo de execução orçamental.

No Capítulo 4, procede-se ao estudo de um conjunto de operações seleccionadas que envolvem a contabilidade de caixa e de compromissos: liquidação de receitas, processamento de despesas, despesas de anos anteriores, RAP, reembolsos e restituições, diferenças de câmbio e operações extraorçamentais, nomeadamente no que concerne aos descontos e retenções e ao IVA.

Na Parte II da tese apresenta-se o estudo empírico desenvolvido, o qual assentou, numa 1.^a fase descrita no Capítulo 5, num inquérito enviado aos responsáveis financeiros de entidades pertencentes ao sector público administrativo (SPA) que se encontram a aplicar o POCP (ou planos sectoriais). Analisaram-se as respostas obtidas sobre as diversas operações tratadas no Capítulo 4, de modo a poder testar as hipóteses de trabalho. De forma a melhor compreender as razões subjacentes às conclusões retiradas naquele Capítulo, procedeu-se ao estudo de casos tendo-se seleccionado cinco entidades que se encontram a aplicar cada um dos planos em vigor. A tese termina com as principais conclusões que se consideram pertinentes retirar do trabalho realizado e que consubstanciaram o modelo de funcionamento da contabilidade pública proposto.

⁴ Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro.

⁵ Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

PARTE I



ENQUADRAMENTO TEÓRICO

CAPÍTULO 2

O MODELO CONTABILÍSTICO NO POCP

1. INTRODUÇÃO

Uma vez que o objecto deste trabalho reside na contabilidade pública e, constituindo o POCP um contributo para a normalização daquela contabilidade, tornando-se num “marco conceptual enquadrador dos planos sectoriais já publicados e de outros planos que dele possam decorrer” (Carvalho e Ribeiro, 2004: 20), neste Capítulo procede-se ao estudo do modelo contabilístico nele preconizado.

Começa-se, então, por caracterizar a informação financeira pública, assumindo especial relevância, neste âmbito, a identificação dos objectivos perseguidos por esta informação, assim como as características que deve reunir para que eles sejam cumpridos. A determinação destes objectivos requer que se identifiquem os destinatários da informação financeira pública bem como as suas necessidades. Neste contexto abordam-se, ainda, os princípios contabilísticos públicos e a sua relação com os empresariais, bem como as regras orçamentais que a informação financeira tem que respeitar.

2. A DEFINIÇÃO DE CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade sofreu um assinalável desenvolvimento no decurso do século passado, na medida em que a sociedade vinha reclamando de forma crescente a sua aplicação. No entanto, os inúmeros trabalhos desenvolvidos nesta área são dirigidos, na sua maioria, para as organizações com fins lucrativos dado serem estas as que têm sentido maior necessidade do auxílio da contabilidade nas suas actividades.

“Arrecadar e gastar. Eis duas palavras simples que, por si só, explicam a necessidade da contabilidade pública. Esta diverge dos outros ramos da contabilidade, porquanto, nas receitas e, muito particularmente, nas despesas, não se dá um passo sem que se tenha de cumprir um certo número de preceitos legais. De facto, o que é mais complexo, por a sua omissão fazer incorrer em graves penalidades, é o conhecimento dos preceitos legais a que têm de obedecer todos os documentos que são a base da escrituração” (Corrêa, 1941: 34). Deste modo, a contabilidade pública consiste no conjunto de normas e preceitos legais que orientam a efectivação e a escrituração das receitas e despesas públicas.

De facto, a actividade dos organismos públicos era norteadada, principalmente, pela legalidade na apresentação das contas públicas e pelo grau de execução do orçamento. Em Portugal, só a partir de 1992, com a reforma do regime financeiro do Estado, foi substituído o regime de contabilidade pública que vigorava e que era, no essencial, o introduzido em meados do século, o qual enfatizava a conformidade legal e o controlo da execução orçamental.

Na opinião de Silva (1994: 20) “o sistema de contabilidade pública tem hoje em dia necessidade de ser pensado como um instrumento indispensável ao planeamento económico (política fiscal, despesas públicas, défice orçamental e suas formas de financiamento), ao *management* público (ajuda aos Directores Gerais na implementação e controlo do orçamento), como medida de avaliação do desempenho (fixação de futuros padrões ou *standards*) e a auditoria (interna e externa), a fim de ser possível a determinação das responsabilidades”.

Entende-se por contabilidade pública de acordo com López (1995: 37) “o ramo da contabilidade que se ocupa da análise, medida e adequada representação da realidade económico-financeira das entidades públicas sem fins lucrativos e que, servindo-se de um conjunto de normas, princípios e técnicas contabilísticas, tem por fim a elaboração e apresentação da informação óptima em que se apoia o controlo e a gestão”.

Segundo Duarte *et al.* (2002: 37) por contabilidade pública “deve entender-se todos os actos preparatórios da administração financeira do Estado tendentes a assegurar a ordem e os princípios de economia, os trâmites para a sua efectivação, o seu registo, escrituração e a posterior acção verificadora e de fiscalização, com observância das normas e preceitos legais previamente estabelecidos”.

Deste modo, vem-se assistindo a uma preocupação crescente em dotar a contabilidade pública de um conteúdo informativo mais amplo, por forma a que esta seja compreensível e útil na tomada de decisões dos utentes, procurando-se, assim, obter uma visão global da realidade económico-financeira desenvolvida pelas entidades.

3. A INFORMAÇÃO FINANCEIRA PÚBLICA

Neste contexto, assume especial relevância a identificação dos objectivos perseguidos pela informação financeira elaborada no âmbito do sector público, assim como as características que esta deve reunir para que cumpra aqueles objectivos. A sua determinação requer que se conheçam os destinatários da informação financeira pública bem como as suas necessidades.

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB) (1980b: 13) segue esta orientação ao considerar que os objectivos da informação financeira derivam, em larga medida, das necessidades daqueles a quem a informação se destina. Também o *International Federation of Accountants* (IFAC) (1991: 1) considera que “os objectivos são válidos apenas na medida em que reflectam as necessidades de informação dos utentes da informação financeira”.

É de salientar o facto de o POCP não dedicar nenhum capítulo a estes aspectos, ao contrário do POC, não identificando de forma específica quais os destinatários da informação financeira, as suas necessidades e as características qualitativas que aquela deve possuir. Os objectivos do POCP são definidos no Capítulo 1 “Introdução”, sendo completados no Capítulo 3 “Princípios contabilísticos”.

Na Figura 2.1 apresenta-se a hierarquização entre os utentes, as suas necessidades de informação e os objectivos que a informação deve perseguir.

Figura 2.1: Relação entre os objectivos da informação e os seus utentes.



3.1 Utentes da Informação Financeira Pública

O FASB (1980b: 18) considera que existem quatro grupos de utentes especialmente interessados na informação prestada nas demonstrações financeiras das organizações sem fins lucrativos, os quais são apresentados no Quadro 2.1.

Quadro 2.1: Utentes da informação financeira pública segundo o FASB.

Utentes da informação financeira pública	
Os que contribuem com recursos.	Incluem os financiadores, fornecedores, empregados e contribuintes.
Os utentes e beneficiários dos serviços prestados por aquelas organizações.	Incluem os clientes, contribuintes e utentes.
Os órgãos legislativo e de fiscalização.	Responsáveis pela definição das políticas, pela fiscalização e pela avaliação da gestão destas organizações.
A gestão.	Responsável pela execução das políticas estabelecidas e pela gestão das operações do dia-a-dia da organização.

Fonte: Adaptado de FASB (1980b: 18).

O *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) (1987: 5) considera que existem, primeiramente, três grupos de utentes da informação financeira elaborada pelo Governo e demais organismos governamentais, os quais constam do Quadro 2.2. Existe, ainda, um quarto grupo constituído pelos gestores internos, ou seja, o corpo executivo que, não sendo considerados utentes primários, também são de incluir no conjunto de utentes.

Quadro 2.2: Utentes da informação financeira pública segundo o GASB.

Utentes da informação financeira pública	
Cidadãos.	Cidadãos em geral sejam eles contribuintes, eleitores ou clientes e utentes.
	Media.
	Grupos de defesa.
	Investigadores na área das finanças públicas.
Órgãos legislativo e de fiscalização (ou seja, aqueles que representam directamente os cidadãos).	Assembleia da República.
	Autarquias.
	Tribunal de Contas.
Investidores e credores (aqueles que emprestam ou participam no processo de empréstimo).	Investidores e credores individuais e institucionais.
	Instituições bancárias.

Fonte: Adaptado de GASB (1987: 5).

Segundo o IFAC (1991: 7; 2000c: 11) os principais utentes da informação financeira pública são:

- o órgão legislativo e outros órgãos governamentais;
- o público;
- os investidores e credores;
- as empresas de *rating*;
- outros governos, agências internacionais e outros financiadores;
- os analistas económicos e financeiros;
- a gestão.

Em finais 1991, a *Intervención General de la Administración del Estado* (IGAE) publicou o primeiro de uma série de documentos a respeito dos princípios e regras de contabilidade pública, onde se reconhecem os utentes da informação financeira apresentados no Quadro 2.3 (IGAE, 1991: 28).

Quadro 2.3: Utentes da informação financeira pública segundo a IGAE.

Utentes da informação financeira pública	
Órgãos de representação política.	Assembleias legislativas, eleitas por sufrágio universal, em cada um dos níveis em que se estrutura a organização territorial do Estado.
Órgãos de gestão.	Governo, Presidentes das Câmaras e todo o pessoal que tenha funções de gestão em todos os escalões das diversas administrações.
Órgãos de direcção e gestão das entidades públicas.	Responsáveis pela gestão dos organismos.
Órgãos de controlo externo.	Tribunal de Contas e órgãos encarregues do controlo interno (nomeadamente ao nível financeiro, de legalidade, de eficiência e eficácia).
Entidades privadas.	Associações e cidadãos interessados na “coisa pública”.

Fonte: Adaptado de IGAE (1991: 28).

No Quadro 2.4 sintetizam-se os principais grupos de utentes da informação financeira considerados pelos organismos anteriormente apresentados.

Quadro 2.4: Síntese dos utentes da informação financeira pública.

FASB	GASB	IFAC	IGAE
Os que contribuem com recursos.	Os investidores e os credores.	Os investidores e credores.	
Os utentes e beneficiários dos serviços prestados.	Os cidadãos.	O público.	As entidades privadas, as associações e os cidadãos.
Os órgãos legislativo e de fiscalização.	Os órgãos legislativo e de fiscalização.	O órgão legislativo e outros órgãos governamentais.	Os órgãos de controlo externo. Os órgãos de representação política.
A gestão.	Os gestores internos.	A gestão.	Os órgãos de direcção e gestão das Empresas Públicas. Os órgãos de gestão da Administração Pública.
		Outros governos, agências internacionais e outros financiadores. As empresas de <i>rating</i> . Os analistas económicos e financeiros.	

Fonte: Adaptado de FASB (1980b: 18); GASB (1987: 5); IFAC (1991: 7; 2000c: 11) & IGAE (1991: 28).

Como se pode verificar pelos diversos trabalhos analisados, têm interesse na informação financeira pública uma grande variedade de destinatários, onde se incluem não só a gestão

e os órgãos de fiscalização das entidades, como todos aqueles que contribuem com recursos (seja de forma voluntária ou não), ou seja, o público em geral. Salientam-se, ainda, como utentes daquela informação, as instâncias internacionais como, por exemplo, a UE no caso de Portugal.

3.2 Necessidades de Informação dos Utentes

Identificados os principais grupos de utentes da informação financeira pública, centra-se agora a atenção nas suas necessidades de informação mais relevantes. A IGAE (1991: 31) não especifica quais as necessidades informativas dos destinatários das demonstrações financeiras públicas chamando, no entanto, a atenção para o facto de as necessidades de informação de cada um dos diversos grupos de destinatários e mesmo dentro do mesmo grupo são muito diversas, tanto em termos da quantidade de informação a prestar como na sua apresentação. Deste modo, a contabilidade pública deve satisfazer as necessidades de informação dos diversos utentes, prestando informação estruturada e no momento preciso, para o que deve cumprir determinados requisitos.

O FASB (1980b: 19) considera que os utentes das demonstrações financeiras das organizações sem fins lucrativos partilham a necessidade de conhecer informação respeitante aos serviços prestados, à eficiência e eficácia na prestação desses serviços, e à capacidade para continuar a prestá-los. No Quadro 2.5 apresentam-se as principais necessidades de informação consideradas por este organismo.

Quadro 2.5: Necessidades de informação financeira pública segundo o FASB.

Necessidades de informação financeira pública	
Utentes	Necessidades
Os que contribuem com recursos.	Têm necessidade de avaliar em que medida a entidade cumpriu os seus objectivos quer para aferir da necessidade de eventuais aumentos nas contribuições, quer para avaliar a capacidade da entidade para cumprir as obrigações assumidas.
Os utentes e beneficiários dos serviços.	Partilham de um interesse directo em informação similar.
Os órgãos legislativo e de fiscalização.	Necessitam de informação respeitante aos serviços prestados para avaliar se a gestão cumpriu as políticas definidas e para decidir da formulação de novas políticas para a organização.
A gestão.	A informação interessa como forma de aferir do grau de cumprimento das funções pelas quais é responsável.

Fonte: Adaptado de FASB (1980b: 19).

Para o GASB (1987: 8) a informação financeira serve de base à tomada de decisões económicas, sociais e políticas, sendo utilizada, primeiramente, para:

- comparar os resultados financeiros com a previsão do orçamento;
- avaliar a situação financeira e o resultado das operações;
- determinar o respeito pelas leis, regras e regulamentos;
- avaliar a eficiência e a eficácia.

No Quadro 2.6 apresentam-se as necessidades que os diversos utentes sentem relativamente àquela informação.

Quadro 2.6: Necessidades de informação financeira pública segundo o GASB.

Necessidades de informação financeira pública	
Necessidades	Utentes
Comparar os resultados financeiros com a previsão do orçamento.	Todos os grupos de utentes (cidadãos, órgãos legislativo e de fiscalização e os investidores e credores) têm interesse em comparar os resultados obtidos com os orçamentados, por forma a garantir que os recursos foram utilizados como estipulado.
Avaliar a situação financeira e o resultado das operações.	Os investidores e os credores necessitam de informação respeitante à posição financeira das entidades para avaliar a sua capacidade para cumprir as obrigações assumidas, nomeadamente, as de médio e longo prazo. Eles necessitam, assim, de informação sobre os resultados operacionais e os fluxos de caixa, de modo a apurar tendências que revelem forças ou fraquezas na capacidade de reembolso das dívidas. Os cidadãos preocupam-se com a condição financeira quando avaliam a possibilidade de ocorrerem aumentos nas taxas e nos impostos. Eles preocupam-se, também, com as fontes e utilizações dos recursos. Os órgãos legislativo e de fiscalização precisam conhecer a situação financeira quando desenvolvem o orçamento (operacional e de capital) e as linhas programáticas. Por forma a avaliar o cumprimento do programa definido, eles necessitam controlar os resultados operacionais. O órgão legislativo preocupa-se, ainda, com o nível e as fontes de receitas e com o nível e os tipos de despesas, por forma a decidir, por exemplo, da necessidade de aumentar os impostos.
Determinar o respeito pelas leis, regras e regulamentos.	Juntamente com o respeito pelo OE, podem existir outras restrições legais que controlem as actividades governamentais (como limites ao montante da dívida pública). A informação financeira permite aferir do respeito por estas leis, regras e regulamentos: - Os cidadãos preocupam-se com esta questão, uma vez que o desrespeito pode acarretar graves consequências financeiras como, por exemplo, acelerar o reembolso de dívidas ou perda de fundos. - Os órgãos legislativo e de fiscalização preocupam-se com o respeito pelo processo de execução orçamental. - Os investidores e credores estão mais interessados no cumprimento pelo governo dos acordos de dívida e das restrições projectadas para proteger os seus investimentos.
Avaliar a eficiência e a eficácia.	Os cidadãos e os legislativos, em particular, necessitam de informação respeitante ao esforço do serviço, aos custos e ao grau de cumprimento de uma entidade por forma a concluir da sua economia, eficiência e eficácia.

Fonte: Adaptado de GASB (1987: 8).

De acordo com o IFAC (1991: 8), os utentes utilizam a informação para os ajudar na tomada de decisões económicas, sociais e políticas, bem como para avaliar a utilização que as entidades governamentais fazem dos recursos. Assim, os utentes necessitam de informação sobre:

- administração e observância legal;
- posição financeira;
- desempenho;
- impacto económico.

No Quadro 2.7 são apresentadas as principais necessidades de informação dos utentes.

Quadro 2.7: Necessidades de informação financeira pública segundo o IFAC.

Necessidades de informação financeira pública	
Informação	Necessidades
Administração e observância legal.	Aferir se a utilização dos recursos foi efectuada de acordo com o orçamento legalmente aprovado e com outros constrangimentos legais ou contratuais, e a forma como a entidade governamental cuida, utiliza e mantém os recursos que lhe foram confiados.
Posição financeira.	Avaliar as fontes e os tipos de receitas, a alocação e utilização das receitas (nomeadamente, distinguindo entre despesas correntes e de capital), e em que medida as receitas do período foram suficientes para cobrir as despesas desse período. Aferir o montante de fluxos de caixa e as eventuais necessidades de tesouraria. Avaliar a capacidade da entidade honrar os seus compromissos financeiros, tanto de curto como de longo prazo, aferindo da sua viabilidade financeira e necessidades futuras de receitas.
Desempenho.	Medir o desempenho da entidade na utilização dos recursos, em termos de economia, eficiência e eficácia e a sua capacidade para manter o nível e a qualidade dos seus serviços.
Impacto económico.	Medir o impacto económico do governo na economia e avaliar as opções e prioridades governamentais em termos de despesa.

Fonte: Adaptado de IFAC (1991: 8).

Apresenta-se, no Quadro 2.8, uma síntese das principais necessidades de informação financeira pública sentidas pelos utentes, apresentadas pelos organismos enumerados:

Quadro 2.8: Síntese das necessidades de informação financeira pública.

FASB	GASB	IFAC
Avaliar o grau de cumprimento das funções da gestão.	Comparar os resultados financeiros com a previsão do orçamento.	Avaliar a administração.
Avaliar a situação financeira.	Avaliar a situação financeira e o resultado das operações.	Avaliar a posição financeira.
Avaliar o cumprimento das políticas definidas.	Determinar o respeito pelas leis, regras e regulamentos.	Avaliar a observância legal.
Avaliar a eficiência e a eficácia.	Avaliar a eficiência e a eficácia.	Avaliar o desempenho.
		Determinar o impacto económico.

Fonte: Adaptado de FASB (1980b: 19); GASB (1987: 8) & IFAC (1991: 8).

Do exposto, pode concluir-se que a informação financeira pública deve ser prestada por forma a satisfazer as necessidades dos seus utentes, nomeadamente, no que respeita a:

- demonstrar como são geridos os dinheiros públicos, designadamente, no que concerne ao respeito pelas regras e condicionalismos legais existentes;
- prestar informação sobre a posição financeira, alterações nesta posição e sobre os resultados obtidos pela entidade;
- justificar os serviços prestados pela entidade quanto ao seu custo, eficácia e eficiência, permitindo avaliar, por exemplo, a relação entre as taxas, contribuições e preços públicos e o custo dos serviços que se prestam.

3.3 Objectivos da Informação Financeira Pública

De acordo com o FASB (1980b: 20) os objectivos da informação financeira derivam das necessidades de informação dos utentes, descritas no ponto anterior. Este organismo estabelece os objectivos descritos no Quadro 2.9.

Quadro 2.9: Objectivos da informação financeira pública segundo o FASB.

Objectivos da informação financeira pública	
Necessidades	Objectivos
Avaliar o grau de cumprimento das funções da gestão.	Avaliar como os gestores cumpriram as suas responsabilidades, bem como de outros aspectos da sua gestão e auxiliar os utentes na tomada de decisões racionais sobre a atribuição de recursos àquelas organizações.
Avaliar a situação financeira.	Aferir como a organização obtém e gasta os fluxos de caixa, sobre os empréstimos e os reembolsos destes, bem como sobre quaisquer outros factores que possam afectar a sua liquidez. Conhecer os recursos económicos, obrigações e recursos líquidos de uma organização bem como de todas as alterações nestes recursos, incluindo explicações e interpretações que ajudem os utentes a compreender a informação financeira prestada.
Avaliar o cumprimento das políticas definidas.	Medir o desempenho da organização num determinado período, uma vez que a medição periódica das alterações no montante e natureza dos recursos líquidos de uma organização, juntamente com a informação sobre o esforço e grau de realização dos serviços, representam a informação mais útil na avaliação do seu desempenho.
Avaliar a eficiência e a eficácia.	Conhecer os montantes e os tipos de <i>inflows</i> e <i>outflows</i> de recursos durante um período de tempo. Devem distinguir-se os fluxos de recursos que alteram os recursos líquidos, como taxas e contribuições (<i>inflows</i>) ou salários (<i>outflows</i>), daqueles que não os alteram, como empréstimos e aquisições de imobilizado. Avaliar o esforço e o grau de cumprimento dos serviços prestados. No entanto, a medição dos <i>outputs</i> e dos resultados pode não satisfazer as características qualitativas que deve possuir a informação financeira. Na falta de formas de medição adequadas, devem ser fornecidas explicações por parte dos gestores sobre o grau de cumprimento dos serviços.

Fonte: Adaptado de FASB (1980b: 20).

O GASB (1987: 34) considera que a informação financeira pública deve permitir aos seus utentes avaliar o desempenho dos gestores públicos, bem como tomar decisões económicas, políticas e sociais. O dever de publicar as contas assume maior relevância nas organizações públicas do que nas privadas. Por esta razão, o GASB atribui extrema importância ao conceito de responsabilidade, o qual, apesar de apenas especificado num dos objectivos, se encontra implícito em todos os outros. São, assim, considerados os objectivos da informação financeira constantes do Quadro 2.10.

Quadro 2.10: Objectivos da informação financeira pública segundo o GASB.

Objectivos da informação financeira	
Objectivos	Informação
Ajudar ao cumprimento das obrigações governamentais no que concerne à publicação das contas e deve permitir aos utentes a sua avaliação.	Determinar se as receitas do exercício foram suficientes para cobrir as despesas desse exercício.
	Demonstrar se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento da entidade e com outros requisitos legais ou contratuais vigentes.
	Permitir aos utentes avaliar os serviços prestados, os seus custos e o grau de cumprimento alcançado pela entidade governamental. Esta informação, combinada com informação proveniente de outras fontes, permite avaliar a economia, eficiência e eficácia do governo e pode ajudar a formar uma base para as decisões de voto ou investimento.
Avaliar os resultados operacionais do ano obtidos pela entidade governamental.	Determinar os efeitos dos resultados operacionais do ano sobre a posição financeira da entidade (saber se esta melhorou ou se se deteriorou).
Avaliar o nível de serviços que podem ser prestados pela entidade e a capacidade desta para cumprir as obrigações assumidas à medida que se vencerem.	Prestar informação a respeito da posição financeira da entidade.
	Prestar informação acerca das origens e aplicações dos recursos financeiros.
	Prestar informação sobre a forma como a entidade governamental financia as suas actividades e satisfaz as suas necessidades de liquidez.
	Prestar informação acerca dos recursos físicos e outros não financeiros cuja vida útil ultrapasse o ano corrente, incluindo informação que permita aferir dos serviços potenciais daqueles recursos. Esta informação deve ser apresentada de modo a ajudar os utentes a avaliar as necessidades de capital a curto e longo prazo.
	Informar a respeito das restrições legais e contratuais dos recursos e dos riscos de perdas potenciais nestes.

Fonte: Adaptado de GASB (1987: 34).

O IFAC considera que os objectivos da informação financeira pública definem as finalidades e a natureza da informação a ser prestada. A sua importância decorre de eles estabelecerem uma base de decisão sobre quais os princípios e critérios contabilísticos mais adequados para valorizar e prestar a informação necessária. O objectivo último da informação financeira consiste em prestar informação útil. Para tal, cada objectivo, princípio, critério e regra deve ser definido de modo a satisfazer as necessidades dos

utentes. Este organismo (IFAC, 1991: 11; 2000c: 13) considera os objectivos elencados no Quadro 2.11.

Quadro 2.11: Objectivos da informação financeira pública segundo o IFAC.

Objectivos da informação financeira	
Objectivos	Informação
Avaliar a posição financeira.	Avaliar a posição financeira da entidade e das eventuais alterações nesta, nomeadamente no que concerne à capacidade da entidade financiar as suas actividades e de honrar as suas obrigações e compromissos. Aferir como a entidade governamental financia as suas actividades e cobre as suas necessidades de tesouraria, ou seja, informar sobre as fontes e utilizações dos recursos financeiros.
Avaliar a administração.	Aferir se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado e de acordo com os requisitos legais e contratuais, incluindo limites financeiros estabelecidos pelas autoridades competentes.
Avaliar a observância legal.	
Avaliar o desempenho.	Medir o desempenho da entidade em termos de custo, eficiência e grau de realização do serviço.
Determinar o impacto económico.	

Fonte: Adaptado de IFAC (1991: 11; 2000c: 13).

No entender da IGAE (1991: 30) a informação financeira tem três finalidades (ao invés de objectivos), que se prendem com a gestão e controlo das entidades e com a divulgação daquela informação, quer na óptica orçamental, quer na perspectiva patrimonial. Estas finalidades são apresentadas no Quadro 2.12.

Quadro 2.12: Finalidades da informação financeira pública segundo a IGAE.

Finalidades	Informação
Gestão.	Prestar informação que auxilie a tomada de decisões, tanto políticas como de gestão.
	Prestar informação que apresente a gestão do ponto de vista orçamental. No que respeita ao orçamento das despesas evidenciam-se: <ul style="list-style-type: none"> - as despesas autorizadas; - as dotações comprometidas; - as obrigações reconhecidas; - os pagamentos realizados. Quanto ao orçamento das receitas são evidenciadas: <ul style="list-style-type: none"> - as previsões iniciais; - os direitos reconhecidos a cobrar; - as receitas cobradas.
	Prestar informação a respeito dos aspectos financeiros da gestão, evidenciando: <ul style="list-style-type: none"> - os recebimentos e os pagamentos; - o défice ou o <i>superavit</i> de caixa.
	Prestar informação acerca da vertente económica da gestão, onde se evidenciam: <ul style="list-style-type: none"> - as despesas e as receitas de exploração; - o investimento realizado.
	Determinar o custo e o rendimento dos serviços públicos.
	Apresentar a situação patrimonial, permitindo a obtenção do inventário do imobilizado e do balanço.

Quadro 2.12: Finalidades da informação financeira pública segundo a IGAE (continuação).

Finalidades	Informação
Controlo.	Permitir a prestação de contas e a elaboração de todos os documentos que sejam exigidos pelo Tribunal de Contas e demais órgãos de controlo.
	Permitir exercer o controlo financeiro e de legalidade.
	Permitir controlar a economia, entendida como a aquisição dos meios utilizados na produção de bens e serviços na quantidade e qualidade adequadas e ao menor custo.
	Permitir controlar a eficiência, entendendo-se esta como a organização, coordenação e emprego dos meios que optimizam a relação entre os produtos e serviços obtidos e os meios utilizados.
	Permitir controlar a eficácia, entendida como a obtenção, em termos satisfatórios, dos objectivos previstos.
Análise e divulgação.	Prestar informação que possibilite a elaboração das contas do sector público e das contas nacionais.
	Prestar informação que permita efectuar análises económico-financeiras da actividade das entidades públicas.
	Prestar informação útil para outros destinatários: associações e instituições, empresas e cidadãos em geral.

Fonte: Adaptado de IGAE (1991: 30).

Do exposto, pode concluir-se que a informação financeira que satisfaz as necessidades dos utentes não se limita à execução orçamental e respeito pelos procedimentos legais estabelecidos, devendo permitir, também, avaliar a situação económica e financeira da entidade, avaliar o grau de cumprimento dos objectivos definidos e a forma como aqueles foram alcançados, bem como aferir em que medida as actividades realizadas contribuíram para melhorar o bem estar da população em geral. Deste modo, a informação produzida não pode deixar de ter em conta que tem que ser útil aos seus destinatários, logo terá que satisfazer as suas necessidades.

3.4 Características da Informação Financeira Pública

Nos pontos anteriores salientou-se que a informação produzida no âmbito da contabilidade pública visa satisfazer as necessidades de informação dos seus utentes. Para tal, torna-se necessário identificar os requisitos ou as características qualitativas que aquela informação deve possuir para ser útil aos seus destinatários.

O FASB (1980a: 4) considera que “as características ou qualidades da informação são os ingredientes que tornam a informação útil e são as qualidades a procurar quando se fazem escolhas contabilísticas”. Apresentam-se as características elencadas por este organismo no Quadro 2.13.

Quadro 2.13: Características da informação financeira pública segundo o FASB.

Características da informação financeira pública	
Compreensibilidade	A informação deve ser expressa da forma mais simples possível. A informação financeira deve, assim, ser facilmente compreensível pelos utentes, não significando isto que devam excluir-se informações complexas por considerar-se não serem de fácil compreensão.
Fiabilidade ou veracidade	A informação deve ser fiável, ou seja, deve estar liberta de erros e de juízos prévios e deve representar apropriadamente o que se propôs dar a conhecer.
Relevância	A capacidade que a informação tem de influenciar as decisões dos seus utentes, ao ajudá-los a avaliar os factos passados, presentes e futuros, ou a confirmar ou corrigir as suas avaliações.
Oportunidade	A informação deve estar disponível para o utente antes que perca a sua capacidade de influenciar as decisões.
Consistência ou uniformidade	A informação deve ser consistente ao longo do tempo, ou seja, existe a presunção que, uma vez adoptados os princípios e critérios contabilísticos, eles serão utilizados para todos os factos similares. Se a presunção não se verificar e a alteração tiver efeitos relevantes, devem referir-se a natureza e os motivos da alteração, bem como quantificar-se os seus efeitos.
Comparabilidade	A informação deve ser comparável, ou seja, factos iguais devem reflectir-se de forma similar e factos diferentes de forma distinta.
Neutralidade	A informação deve abster-se de efectuar juízos prévios com intenção de obter determinado resultado ou de induzir determinado tipo de comportamento.
Materialidade	A informação é considerada material quando a sua omissão ou falseamento modificar ou influenciar as decisões dos utentes.
Verificabilidade	A qualidade que pretende garantir que a informação representa a realidade que se propõe representar, sem erros ou juízos prévios.

Fonte: Adaptado de FASB (1980a: 4-7).

O GASB considera que as demonstrações financeiras são o meio de comunicar aos utentes a informação financeira útil às suas necessidades. Para que esta comunicação seja efectiva a informação financeira deve ter as seguintes características (1987: 25):

- Compreensibilidade.
- Fiabilidade ou veracidade.
- Relevância.
- Oportunidade.
- Consistência ou uniformidade.
- Comparabilidade.

É de salientar que estas características são idênticas a algumas das propostas pelo FASB. O IFAC (1991; 2000a) definiu, também, as características que considera deverem estar presentes na informação contabilística das entidades do sector público, as quais definem os atributos que a informação deve possuir de modo a torná-la útil aos utentes. As quatro principais características são apresentadas no Quadro 2.14.

Quadro 2.14: Características da informação financeira pública segundo o IFAC.

Características da informação financeira pública	
Compreensibilidade	A informação financeira deve ser rapidamente compreensível pelos utentes, o que pressupõe que estes tenham um conhecimento razoável da actividade da entidade e do ambiente em que opera, bem como vontade de estudar essa informação. Não devem excluir-se das demonstrações financeiras informações complexas apenas por considerar-se não serem de fácil compreensão.
Relevância	A informação é relevante quando influencia as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou a confirmar ou corrigir as suas avaliações passadas. Para que seja relevante a informação deve ser relatada com oportunidade. A relevância da informação é afectada pela sua natureza e materialidade. Considera-se que a informação é materialmente relevante se a sua omissão ou inexactidão influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas na base das demonstrações financeiras. A materialidade depende da natureza e dimensão do erro ou omissão. Assim, a materialidade não constitui uma primeira característica qualitativa, determinando, porém, o ponto de partida a partir do qual a informação passa a ser útil.
Fiabilidade	A fiabilidade é a qualidade que a informação tem de estar liberta de erros materiais e de juízos prévios ao representar apropriadamente o que se propôs dar a conhecer. Para que tal aconteça, as operações e acontecimentos devem ser apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal. Para que a informação seja fiável deve, também, ser neutra, ou seja, estar ausente de preconceitos. A prudência consiste na inclusão de um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou provisões excessivas ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso pois, deste modo, as demonstrações financeiras não seriam neutras e logo não seriam fiáveis. A informação deve, ainda, ser completa dentro dos limites da materialidade e de custos.
Comparabilidade	A informação é comparável quando os utentes têm a capacidade para identificar semelhanças e diferenças entre a informação de várias prestações de contas. Os utentes devem ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de diferentes entidades e as demonstrações financeiras de uma mesma entidade através do tempo. A comparabilidade implica que os utentes sejam informados das políticas subjacentes à preparação das demonstrações financeiras, das alterações nessas políticas e seus efeitos. Para que se possa comparar no tempo, é importante que as demonstrações financeiras prestem a informação correspondente para períodos anteriores.

Fonte: Adaptado de IFAC (1991: 11-17; 2000a: 25-63).

As características da informação estabelecidas pela IGAE constam do Quadro 2.15.

Quadro 2.15: Características da informação financeira pública segundo a IGAE.

Características da informação financeira pública	
Oportunidade	Estas características são idênticas às propostas pelos organismos anteriormente mencionados
Relevância	
Clareza	
Imparcialidade	
Verificabilidade	
Razoabilidade	A informação deve representar de forma razoável a realidade que pretende dar a conhecer.
Objectividade	A informação deve ser elaborada de forma a impedir a introdução de critérios subjectivos.
Identificabilidade	A informação deve identificar de forma precisa os sujeitos económicos a que se refere, quer quanto à área de actividade económica, quer no que concerne ao período temporal em questão.

Fonte: Adaptado de IGAE (1991: 31-32).

As características constantes do quadro anterior, devem estar presentes na informação financeira pública dado que “os responsáveis pela tomada de decisões ou destinatários da informação contabilística pública devem exigir garantias quanto à elaboração das demonstrações financeiras, como premissa necessária para um aproveitamento eficaz da informação nelas contida” (IGAE, 1991: 35).

No Quadro 2.16 resumem-se as características propostas pelos quatro organismos considerados anteriormente.

Quadro 2.16: Síntese das características da informação financeira pública.

	FASB	GASB	IFAC ⁶	IGAE
Compreensibilidade (Clareza)	X	X	X	X
Fiabilidade ou veracidade	X	X	X	X
Relevância	X	X	X	X
Oportunidade	X	X	<input checked="" type="checkbox"/>	X
Consistência ou uniformidade	X	X	<input checked="" type="checkbox"/>	
Comparabilidade	X	X	X	
Neutralidade (Imparcialidade)	X		<input checked="" type="checkbox"/>	X
Materialidade	X		<input checked="" type="checkbox"/>	
Verificabilidade	X			X
Razoabilidade				X
Identificabilidade				X
Substância sobre a forma			<input checked="" type="checkbox"/>	
Prudência			<input checked="" type="checkbox"/>	

Note-se que características como a neutralidade, objectividade, verificabilidade e fiabilidade apresentam conteúdos algo semelhantes. Convirá salientar que, dos quatro organismos apresentados, três referem como qualidades a possuir pela informação financeira pública a **comparabilidade**, a **consistência**, a **oportunidade**, a **compreensibilidade**, a **relevância** e a **fiabilidade** (sendo que as quatro últimas características são também consideradas pela IGAE).

É de assinalar que o trabalho mais recente é o do IFAC, de Maio de 2000, sendo o único que considera a prudência e a substância sobre a forma como qualidades que a informação financeira deve possuir para ser fiável (no seu documento de 1991 estas também não eram

⁶ Identificou-se por os atributos que a informação deve reunir para possuir as características enumeradas.

consideradas). Aliás, as características qualitativas propostas na *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) 1 baseiam-se no *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* do *International Accounting Standards Board* (IASB).

3.5 Comparação entre os Objectivos e as Características da Informação Financeira Pública e Privada

3.5.1 Objectivos

O IASB preconiza que as demonstrações financeiras têm como objectivo proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma empresa que seja útil a um leque variado de utentes na tomada de decisões económicas. No Quadro 2.17 apresenta-se, de forma resumida, de que modo a informação pode ser útil para os seus utentes.

Quadro 2.17: Utilidade da informação financeira segundo o IASB.

Informação	Utilidade
Estrutura financeira	Prever novas necessidades de empréstimo e da possibilidade de obtenção de financiamentos. Prever a forma de distribuição dos lucros futuros e dos fluxos de caixa, pelos que têm interesses na empresa.
Liquidez e solvabilidade	Prognosticar a capacidade da empresa em satisfazer os seus compromissos financeiros nas datas de vencimento.
Desempenho	Determinar as potenciais alterações nos recursos económicos que seja provável que a empresa controle no futuro. Aferir da sua eficácia e eficiência.
Alterações na posição financeira	Avaliar as actividades de investimento, de financiamento e operacionais de uma empresa, durante o período de relato. Aferir da sua capacidade para gerar fluxos de caixa e seus equivalentes e das suas necessidades para utilizar tais fluxos.

Fonte: Adaptado de IASB (1989: 3-4).

O POC, no Capítulo n.º 3, e a Directriz Contabilística (DC) n.º 18 estabelecem objectivos semelhantes aos do IASB para as demonstrações financeiras. Neste contexto, a questão que se coloca é saber se os objectivos da contabilidade pública e os da contabilidade empresarial se distinguem de modo relevante. Da comparação entre as necessidades de

informação e respectivos objectivos dos utentes daquelas contabilidades, pode concluir-se que as diferenças resultam apenas dos constrangimentos legais e orçamentais que caracterizam as entidades públicas, considerando-se que os objectivos perseguidos por ambas são similares.

Na opinião do GASB (1987: 36) não existem diferenças relevantes nos objectivos da informação prestada pelas duas contabilidades. As que existam ficam a dever-se a meras diferenças de ênfase, resultado do contexto em que as suas actividades são desenvolvidas. O FASB (1980b: 20) considera que não existem diferenças substanciais entre os objectivos da informação financeira das entidades sem fins lucrativos e os das empresas, concluindo que as poucas diferenças encontradas resultam das características distintivas das entidades com e sem ânimo de lucro.

3.5.2 *Características Qualitativas*

O POC estabelece, no Capítulo n.º 3, que a qualidade essencial da informação reside na sua **compreensibilidade** pelos utentes, sendo a sua utilidade conferida pelas características qualitativas da **relevância**, da **fiabilidade** e da **comparabilidade**. Estas características são enunciadas de modo idêntico ao efectuado pelo IFAC.

O IASB na sua “estrutura conceptual” considera que toda a informação financeira deve possuir determinadas características qualitativas, as quais consistem em atributos que tornam a informação veiculada nas demonstrações financeiras úteis aos seus utentes. São elencadas como características a **compreensibilidade**, a **relevância**, a **fiabilidade** e a **comparabilidade**. Sendo as três últimas coincidentes com as preconizadas no POC, é de salientar, no entanto, que enquanto o IASB considera a compreensibilidade como característica qualitativa, para o POC esta é uma qualidade essencial da informação.

Da comparação entre as características qualitativas que a informação financeira pública e privada devem reunir, resulta que a única discrepância é a não inclusão, no contexto público, da substância sobre a forma. Assinale-se que o IFAC considera que esta deverá ser, também, um dos atributos da informação financeira pública.

Note-se que o POC não enquadra a substância sobre a forma como característica qualitativa, mas sim como princípio contabilístico. No entanto, o POCP não seguiu este entendimento considerando que a substância só pode prevalecer sobre a forma em casos

muito específicos, tratados por extenso no corpo do Decreto-Lei. Este procedimento pode ter várias explicações, considerando-se que a principal será o facto de a forma legal assumir uma posição predominante em termos de contabilidade pública em Portugal.

3.6 Princípios Contabilísticos

3.6.1 *Princípios definidos no POCP*

Os princípios contabilísticos consistem num conjunto de regras norteadoras para a resolução dos diversos problemas concretos que se levantam quanto ao tratamento contabilístico adequado das operações realizadas. Freitas (1999: 14) considera que “o papel dos princípios contabilísticos é primordial na definição das regras detalhadas que fazem da contabilidade um sistema coerente e lógico da informação financeira que é transmitida aos seus utentes, com as características por estes exigidas, de forma a satisfazer, com qualidade, as suas necessidades informativas para a tomada de decisões, sendo os princípios contabilísticos uma peça importante de um todo que pode definir-se como Matriz Conceptual, o mesmo é dizer madre de referência do todo contabilístico”. Para Bernardes (2003: 280) “os princípios contabilísticos geralmente aceites constituem normas, convenções e regras que guiam os contabilistas no registo e no resumo das transacções e bem assim na preparação das demonstrações financeiras (relato financeiro)”.

No entender de Costa e Alves (2005: 75) são “os princípios são regras e guias da contabilidade que se debruçam sobre assuntos tais como a mensuração (valorimetria) de activos e de passivos, o momento do reconhecimento dos proveitos e dos custos e a especialização (ou o acréscimo) dos mesmos”.

Os princípios contabilísticos decorrem da lei e da doutrina das associações profissionais. Eles são, necessariamente, influenciados pelos objectivos da informação financeira e ao não serem aplicados de forma homogénea, contribuem para a diversidade da contabilidade entre sectores (designadamente entre o público e o privado) e entre países. Apresenta-se no Quadro 2.18 um resumo comparativo dos princípios contabilísticos adoptados.

Quadro 2.18: Quadro comparativo dos princípios contabilísticos.

Princípios Contabilísticos	POC	POCP	IASB ⁷	UE – 4 ^a Directiva	NPGCP
Entidade Contabilística		X			X
Continuidade	X	X	X	X	X
Consistência	X	X	X	X	X
Especialização (acréscimo)	X	X	X	X	X
Custo Histórico	X	X		X	X
Prudência	X	X	X	X	X
Materialidade	X	X	X		X
Não Compensação		X		X	X
Substância sobre a forma	X		X		
Correspondência entre balanços consecutivos				X	
Registo					X
Imputação das transacções					X
Correlação (custos e proveitos)					X
Desafectação					X

Os princípios contabilísticos da contabilidade empresarial foram consagrados, nomeadamente, pelo IASB na “estrutura conceptual”, pela 4.^a Directiva da UE e, a nível nacional, pelo POC. Apesar de não haver uma total correspondência nos princípios contabilísticos adoptados pelas diversas fontes, existindo até outros princípios geralmente aceites que não foram preconizados por nenhuma delas, conclui-se, no entanto, que existe uma estrutura base comum a todas.

Da comparação entre os princípios contabilísticos enunciados no POCP e os constantes no POC, resulta uma manifesta influência dos princípios neste estabelecidos. De facto, encontram-se poucas diferenças: no POCP não se encontra o princípio da substância sobre a forma, tendo-se acrescentado outros dois, o da entidade contabilística e o da não compensação de saldos. Não sendo considerado como princípio, o conceito de entidade contabilística foi definido, no âmbito empresarial, na DC n.º 23. Quanto ao princípio da não compensação, apesar de ele não constar como princípio fundamental do POC (sendo, no entanto, considerado na 4.^a Directiva da UE), este procedimento é prática comum na contabilidade empresarial.

⁷ É de salientar que a continuidade, a consistência e a especialização constituem pressupostos contabilísticos e não princípios.

A inclusão do **princípio da entidade** prende-se com a necessidade de delimitar a entidade em termos de informação. Como refere López (1996: 711) “se na contabilidade empresarial é muito frequente a entidade contabilística que presta contas coincidir com a empresa, em contabilidade pública torna-se necessário uma diferenciação e correcta delimitação tanto da entidade contabilística como da entidade que informa como passos prévios à elaboração e apresentação da informação financeira”.

Quando no mesmo “espaço institucional” de uma entidade coexistem outras entidades obrigadas a elaborar e apresentar contas de acordo com o POCP (ou planos sectoriais), o conjunto integrará um “grupo público”. Por exemplo, no caso das diversas Escolas que integram uma Universidade, o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POCE) determina que o grupo fica sujeito a normas de consolidação de contas definidas no respectivo plano.

A distinção entre entidade ou subentidade é de extrema importância na definição do modelo contabilístico a implementar e tem repercussões a diversos níveis, nomeadamente na abertura do orçamento, nas alterações orçamentais e na execução da receita e da despesa. Considere-se, por exemplo, que a entidade A presta serviços à entidade B pelos quais cobra uma determinada importância. Se as duas forem consideradas como entidades contabilísticas, esta operação reflectir-se-á como receita para A e despesa para B. Se, no entanto, as duas forem subentidades inseridas numa entidade contabilística, então a operação será meramente interna, não tendo quaisquer reflexos orçamentais ou patrimoniais.

O novo plano geral de contabilidade pública espanhol (NPGCP) estabelece quanto ao **princípio da continuidade** que “a aplicação dos presentes princípios não terá como objectivo a determinação do valor de liquidação do património”. Resulta, então, o pressuposto de que a entidade irá permanecer activa indefinidamente e de que não existirão alterações no seu enquadramento e condições de funcionamento. O enunciado deste princípio é idêntico ao formulado na contabilidade empresarial e, apesar de a cessação das actividades por parte das actividades públicas não ser vulgar, este princípio foi incluído dada a possibilidade de extinção ou de privatização de alguns serviços públicos decorrentes de reestruturações governamentais. Quando tal se verifique, essa situação deverá ser reflectida na contabilidade, podendo até, pela gravidade das suas consequências, a quebra da continuidade na actividade da entidade prejudicar a verificação de outros princípios (como sejam o princípio da especialização dos exercícios e da consistência).

Com o **princípio da consistência** pretendem-se criar as condições que permitam a comparação das demonstrações financeiras, quer dentro de cada exercício quer entre diferentes exercícios. É de salientar que a aplicação deste princípio contribuirá para o cumprimento de um dos requisitos da informação contabilística pública exigida por quase todos os trabalhos emitidos a este propósito: a comparabilidade. No entanto, decorrente de alterações no contexto em que a entidade opera, podem existir situações em que se justifique a adopção de políticas diferentes de um exercício para o outro, não devendo, pois, este princípio ser encarado de forma absoluta.

A consideração do **princípio da especialização ou do acréscimo** no âmbito da contabilidade pública traduz-se numa alteração substancial face à contabilidade orçamental. De facto, o respeito por este princípio implica que têm que ser registados custos e proveitos sem qualquer documentação vinculativa e com base em estimativas efectuadas pela entidade, o que se considera ser uma grande mudança de procedimentos no contexto de uma contabilidade em que, por tradição, impera a legalidade e a formalidade das operações. Tenha-se presente, por exemplo, a necessidade de estimar os encargos com férias a processar no ano seguinte, ou de estimar os consumos de energia, água e telefones. Salienta-se que, se estas despesas forem financiadas com dotações do OE, de forma a respeitar o balanceamento entre custos e proveitos, os acréscimos de custos referidos devem ser acompanhados pelos respectivos acréscimos de proveitos associados aos pedidos de libertação de créditos a efectuar no ano seguinte.

O **princípio do custo histórico** tem sido alvo de numerosas críticas por não ter em conta a instabilidade e rápida mutação que caracterizam o nosso Tempo. A sua aplicação revela-se muito limitada quando está em causa, nomeadamente (Carvalho, Martínez e Pradas, 1999: 193):

- a determinação das perspectivas de desenvolvimento futuro da entidade;
- a avaliação da eficácia das decisões de investimento adoptadas;
- a valorização de forma homogénea e actualizada de bens comprados em momentos diferentes;
- a comparação da posição patrimonial de uma entidade com outra que desenvolva uma actividade ou função similar.

No entanto, a utilização deste princípio tem sido recomendada praticamente por todos os organismos reguladores. A justificação assenta, fundamentalmente, na objectividade que este confere à informação contabilística e na simplicidade e universalidade da sua

aplicação. Sendo uma regra de fácil utilização, permite a compreensão por parte dos utentes da informação contabilística.

Do enunciado do **princípio da prudência** resulta que deverão reflectir-se as perdas estimadas (ou potenciais) no exercício em que ocorram as operações, não se devendo reconhecer proveitos potenciais, os quais só serão contabilizados no momento da sua confirmação. No entanto, o POCP (à semelhança do POC) prevê uma derrogação a este princípio quando estipula que as dívidas de ou a terceiros resultantes de operações em moeda estrangeira, relativamente às quais não exista fixação ou garantia de câmbio, deverão ser actualizadas, à data do balanço, com base no câmbio dessa data. Deste modo, ao permitir-se o reconhecimento contabilístico de ganhos potenciais (no caso da diferença de câmbio, em 31 de Dezembro, ser favorável) fere-se o princípio da prudência em toda a sua magnitude. Dado o objectivo de protecção ao capital subjacente a este princípio e tendo em conta que o resultado não assume nos organismos públicos a mesma relevância que nas empresas, considera-se que no âmbito da contabilidade pública o princípio da prudência não se reveste da mesma importância que na contabilidade empresarial.

No que concerne ao **princípio da materialidade**, a falta de uma definição operacional deste conceito tem conduzido a interpretações subjectivas do mesmo. A sua enunciação no POCP efectua-se nos mesmos termos constantes no POC. No entanto, neste âmbito, levantam-se algumas questões no que concerne à interligação com as regras e procedimentos orçamentais. De facto, o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, arts. 14.º e 15.º, estabelece a obrigatoriedade do registo de todas as despesas e receitas, independentemente de serem ou não materiais.

A inclusão do **princípio da não compensação** faz a passagem ao plano contabilístico da regra orçamental do orçamento bruto. É de notar que o princípio, sendo inflexível quando estão em causa contas da contabilidade orçamental, permite alguma flexibilidade quando se tratam de contas da contabilidade financeira. No POCAL esta flexibilidade já não existe na enunciação deste princípio: “os elementos das rubricas do activo e do passivo (balanço), dos custos e perdas e de proveitos e ganhos (demonstração de resultados) são apresentados em separado, não podendo ser compensados”.

3.6.2 *A Ausência do Princípio da Substância sobre a Forma*

No que respeita aos princípios contabilísticos adoptados, a grande distinção entre o POCP e o POC reside na não inclusão no plano público do princípio da substância sobre a forma, o que parece resultar da extrema importância conferida à forma jurídica e à legalidade na contabilidade pública. À semelhança da contabilidade das empresas, a aplicação dos princípios enunciados visa a obtenção da imagem fiel, devendo conduzir à obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade. No entanto, enquanto que no sector empresarial esta pode sobrepor-se às disposições legais, no contexto da contabilidade pública ela encontra-se limitada pela necessidade de controlar a legalidade das operações.

Na opinião de Martínez (1993: 262), dada a natureza e características das operações realizadas pelas entidades públicas, o princípio da imagem fiel tem uma presença questionável naquele âmbito. De facto, aquelas estão “inequivocamente, submetidas ao princípio da legalidade, o que torna impraticável e difícil de imaginar que possam deixar de cumprir disposições legais para reflectir melhor a realidade económica das operações”.

Carvalho, Martínez e Pradas (1999: 194) entendem que o princípio da imagem fiel “deve entender-se mais como uma declaração formal de intenções do que como um critério operacional de contabilização, dado que implica não respeitar as normas contabilísticas nem as instruções e disposições da contabilidade pública, quando estas não reflectem adequadamente a situação real da entidade”.

De facto, o sistema legal pode ser considerado uma das causas mais significativas da multiplicidade de sistemas contabilísticos. Ribeiro (2003: 7) aponta como causas da diversidade contabilística “o sistema legal; a organização do poder público; a dimensão do país; os objectivos da informação contabilística; os destinatários da informação contabilística; os organismos reguladores; as habilitações literárias e nível de ensino da contabilidade; a diversidade de princípios e critérios contabilísticos e os factores do meio envolvente”.

Da análise de diversos países sobressaem dois sistemas legais distintos: o *Codified Roman Law* (Direito Romano) e o *Common Law* (Direito Inglês), os quais estão subjacentes à categorização dos diversos países em doutrinas contabilísticas diversas: a Anglo-Saxónica e a Continental (Amaral, 2001: 56). No Quadro 2.19 apresentam-se as principais diferenças

entre as duas doutrinas, nomeadamente no que concerne à regulamentação contabilística e aos principais destinatários.

Quadro 2.19: Doutrinas contabilísticas internacionais.

	Doutrina Anglo-Saxónica	Doutrina Continental
Sistema Legal	Direito Inglês.	Direito Romano.
Regulamentação Contabilística.	O Estado tende a não emitir normas contabilísticas, deixando que a profissão as elabore através de organismos de regulamentação contabilística. Estas normas tendem a ser flexíveis e rapidamente adaptáveis à realidade envolvente. Existe um mínimo de regulamentação legal e o seu sistema jurídico é dominado pela jurisprudência.	A elaboração da regulamentação contabilística está confinada a um organismo estatal e não à sua feitura por interesses privados, daí que o normativo contabilístico se desenvolva através de leis e planos de contabilidade aprovados pelos respectivos governos. Estes contêm regras precisas de contabilização, avaliação e publicação de contas.
Influência da fiscalidade na contabilidade.	Existe uma divisão clara entre as normas contabilísticas e as fiscais. A informação financeira visa fundamentalmente fornecer indicações aos mercados de capitais que lhes permitam aferir da real posição financeira da entidade, pelo que os critérios fiscais não se sobrepõem aos contabilísticos.	O imposto sobre o rendimento está directamente relacionado com o resultado contabilístico, o que conduz a que a fiscalidade tenha uma influência determinante sobre o próprio objectivo da contabilidade, levando a que, em certos casos, se assista a uma subversão na aplicação dos princípios contabilísticos geralmente aceites.
Modelo de financiamento das entidades e destinatários da informação contabilística.	A prática corrente de recorrer a financiamentos via investidores e financiadores exteriores à entidade, conduz à divulgação pública da informação financeira por forma a constituir um elemento de orientação/decisão para os detentores do capital (investidores/accionistas). Esta situação tem como consequência uma maior expansão de práticas contabilísticas nestes países, tais como a consolidação de contas, a demonstração de fluxos de caixa, o relato financeiro intercalar, a informação financeira segmentada e os preços de transferência.	As entidades são, na sua maioria, dominadas pelos seus financiadores, o que implica que a publicação e a auditoria das contas tenham uma importância diminuta, uma vez que estes são simultaneamente preparadores e utentes da informação financeira.
Exemplos de Países.	Austrália. Canadá. Dinamarca. Estados Unidos da América. Holanda. Nova Zelândia. Reino Unido.	Alemanha. Bélgica. França. Grécia. Itália. Portugal. Espanha.

Neste contexto, entende-se que o termo “substância sobre a forma” é uma expressão comumente associada aos países de tradição anglo-saxónica, que na tentativa de reflectirem o *true and fair view* consideram mais importante a substância económica e

financeira do que a forma legal. O mesmo já não acontece nos países com tendência continental que possuem um pesado normativo legal sobre a contabilidade, no qual é dada relevância à forma legal em detrimento da substância.

Saliente-se que, em Portugal, o princípio da substância sobre a forma não se encontrava previsto no POC de 1977, tendo sido introduzido como princípio contabilístico com a alteração que aquele plano sofreu em 1989. No âmbito da contabilidade pública, os princípios contabilísticos são continuamente subjugados ao cumprimento da lei, prevalecendo a legalidade sobre o objectivo geral da imagem fiel.

De acordo com o IFAC (2000a: 48), “se a informação deve representar fidedignamente as transacções e outros acontecimentos que tem por propósito representar, é necessário que sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal. A substância das transacções ou outros acontecimentos não é sempre consistente com a sua forma legal.”

No entanto, e apesar do não reconhecimento deste princípio, ele aparece concretizado, por exemplo, na contabilização dos bens em regime de locação financeira e dos bens de domínio público. Deste modo, a contabilização preconizada no POCP para estas duas figuras não assenta em critérios legais (nomeadamente, no direito de propriedade), mas sim na realidade financeira subjacente à operação, dando-se pois, prevalência à substância sobre a forma. Sendo estas situações as excepções previstas, parece ser de excluir a hipótese de utilizar este princípio em operações que pela sua natureza produzam efeitos semelhantes ou outras cuja não contabilização venha a prejudicar de forma relevante a análise da situação financeira e patrimonial da entidade como, por exemplo, a situação dos bens em concessão temporária.

A cedência de bens traduz-se no facto de existir uma entidade pública que usa activos cuja titularidade é pertença de outra entidade pública. Enquadram-se neste tipo de situações, dois tipos de serviços ou organismos: os serviços não autónomos e integrados na pessoa jurídica Estado, que são entidades afectatárias por natureza, possuindo apenas a possibilidade de usufruir de património por esta via; e os organismos autónomos, possuidores de personalidade jurídica própria, que usufruem de património cedido pelo Estado.

Nos casos de cedência temporária de imobilizado (a título gratuito ou a título oneroso), não se verifica a aplicação do princípio da substância sobre a forma. Assim, os bens devem

permanecer registados no imobilizado da entidade pública cedente (óptica patrimonial extrema), existindo a imposição de referir as imobilizações corpóreas em poder de terceiros, as reversíveis e as implantadas em propriedade alheia no anexo às demonstrações financeiras, (nota 8.2.12 do Anexo ao POCP).

Será de fazer referência, no entanto, à cedência de bens dentro do mesmo grupo o que, no âmbito do POCE, implica um tratamento diferenciado do regime geral que se encontra consagrado. Assim, de acordo com aquele plano devem ser cumpridos os seguintes procedimentos:

- no caso de aquisição de um bem por parte de uma “entidade-mãe” com o objectivo de o afectar de forma permanente a uma entidade do grupo com estatuto de direito público, proceder-se-á à inscrição do bem no património desta, sem prejuízo de a propriedade jurídica se manter na entidade-mãe (o próprio plano apresenta como exemplo, a construção de um edifício pela reitoria de uma universidade, com a única finalidade de aí instalar uma das suas faculdades ou escolas, desde que esta seja, ela própria, uma entidade contabilística);
- o mesmo procedimento deverá ser adoptado quando, entre as mesmas entidades acima referidas, se verificarem cedências gratuitas de bens sem horizonte temporal de retorno.

Este procedimento implica o reconhecimento do princípio da substância sobre a forma entre entidades com personalidade jurídica própria. Neste caso, a entidade que detém a propriedade formal do bem regista a cedência, nomeadamente, na conta 577 “Reservas decorrentes da transferências de activos”. De acordo com a nota explicativa constante do POCE esta conta “regista o valor patrimonial atribuído aos bens transferidos temporariamente a título gratuito provenientes de entidades abrangidas pelo presente plano, quer na entidade cedente quer na que recebe o bem activo”. Salienta-se que a última parte (sublinhada) não consta da nota explicativa prevista no POCP, defendendo-se que este plano apenas prevê a movimentação desta conta nas cedências efectuadas por terceiros à entidade, não contemplando a situação inversa.

Considera-se ser de salientar, neste contexto, algumas questões relacionadas com os bens de domínio público, nomeadamente quanto ao seu reconhecimento e às grandes reparações e benfeitorias efectuadas. De acordo com Franco (1992a: 309) o domínio privado “é constituído pelos bens que a Administração adquire, em condições que, em princípio, serão as de direito privado”. Tratam-se de bens livremente adquiridos, regidos pelo direito

comum e, em princípio, alienáveis, penhoráveis, prescritíveis e expropriáveis. Quanto ao domínio público, este “é constituído pelas coisas (e direitos sobre elas) submetidas por lei ao domínio do Estado e subtraídas ao comércio jurídico-privado devido à sua primacial utilidade colectiva”.

O artigo 84.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) estipula os bens que pertencem ao domínio público, considerando-se, entre outros, as estradas, as linhas-férrreas nacionais, as nascentes de água mineromedicinais, as águas territoriais com os seus leitos e os fundos marinhos contíguos. O diploma referente ao cadastro dos bens do Estado⁸ define os bens que integram o domínio público. Estes abrangem o domínio público natural, como as camadas aéreas superiores aos terrenos e o domínio público artificial, que resultam da interferência do Homem, tais como palácios e monumentos. No entanto, a definição destes bens é variável e suficientemente lata já que a CRP remete para “outros bens como tal classificados por lei” e o diploma referido alude a “quaisquer outros bens do Estado sujeitos por lei ao regime do domínio público”.

É, ainda, de salientar que os bens de domínio público englobam os bens públicos e os bens de serviço público. Estes últimos destinam-se à prestação dos serviços públicos, constituindo, assim, o seu suporte material. Apenas as pessoas colectivas territoriais (Estado, regiões autónomas e autarquias locais) dispõem de domínio público (artigo 84.º, n.º 2 da CRP). Aceita-se, no entanto, que para efeitos contabilísticos e de gestão, se afectem bens de domínio público a outras entidades que os utilizam na prossecução dos seus objectivos de produção de bens e prestação de serviços (caindo, desta forma, no conceito de bens de serviço público).

Estes bens estão sujeitos a um regime próprio, fixado por lei, tratando-se de bens inalienáveis e subtraídos ao comércio jurídico privado, imprescritíveis, impenhoráveis, inexpropriáveis e não oneráveis, destinando-se a ser utilizados por serviços públicos, pelo público ou por particulares especialmente autorizados para o efeito.

Verifica-se que o domínio público é uma realidade dinâmica, sendo passível de afectação ou desafectação, consoante o interesse público do Estado. A desafectação será efectuada por Portaria⁹, sendo uma medida excepcional, só admissível se não for possível a licença

⁸ Decreto-Lei n.º 477/80, de 15 de Outubro.

⁹ Artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 450/83, de 26 de Dezembro.

ou a concessão. Após a desafecção transformam-se em bens “públicos” de domínio privado¹⁰.

O tratamento contabilístico a dar aos bens de domínio público não é linear, existindo duas correntes, uma que os considera como uma das componentes do activo e outra que opta por não os registar como tal. De acordo com os critérios valorimétricos adoptados no POCP estes bens devem ser registados “no activo imobilizado da entidade responsável pela sua administração ou controlo, estejam ou não afectos à sua actividade operacional”. Deste modo, dentro do património imobilizado de uma entidade devem diferenciar-se os bens de domínio privado e os de domínio público. A nota explicativa da conta 45 “Bens de domínio público” refere que esta “inclui os bens de domínio público que estão definidos na legislação em vigor”.

Portugal optou por incluir os bens de domínio público no activo imobilizado, independentemente de estes se encontrarem ou não afectos à actividade operacional da entidade responsável pela sua administração ou controlo. Considera-se questionável a contabilização dos bens não afectos à actividade operacional da entidade como seu imobilizado, uma vez que se tem dúvidas que estes bens sejam abrangidos pelo conceito de activo. A este propósito, convirá ter presente o conceito apresentado pelo IFAC (2000a: 9) e pelo IASB (1989: 17) que consideram que o activo é composto pelos “recursos controlados por uma entidade em consequência de acontecimentos passados e a partir dos quais se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros”.

É de salientar que numa entidade que não tem o lucro por objectivo, este benefício futuro pode não se traduzir em fluxos de tesouraria. Assim, é necessário atender ao estabelecido pelo FASB (1985: 17): “a característica comum possuída por todos os activos (recursos económicos) é a capacidade de proporcionar serviços e benefícios à entidade que os utiliza. Numa organização cujo objectivo não é o lucro, esse serviço potencial ou benefício económico futuro é utilizado para prover aos cidadãos os bens e serviços necessários ou desejados, de que pode não resultar qualquer fluxo positivo de tesouraria para a organização”. Deste modo, nas entidades públicas, o benefício futuro traduz-se na capacidade do activo em contribuir para a obtenção dos bens ou para a prestação dos serviços que constituem os objectivos daquelas entidades. No entanto, dado que o

¹⁰ Estes bens regem-se pelo Decreto-Lei n.º 307/94, de 21 de Dezembro, que estabelece o regime jurídico de aquisição, gestão e alienação dos bens móveis do domínio privado do Estado, e pela Portaria n.º 1152-A/94, de 27 de Dezembro, que regulamenta os respectivos princípios gerais.

objectivo da AP não é outro senão a prossecução do interesse dos seus cidadãos pode defender-se que os benefícios futuros fluem não directamente para a entidade, mas prendem-se com os benefícios que geram para a sociedade em geral e para cada cidadão em particular.

Existem, ainda, outras questões relacionadas com o reconhecimento como activos dos bens de domínio público não afectos à actividade operacional das entidades. Assim, para serem considerados como activo têm de ser controlados pela entidade e têm de estar directamente relacionados com a valorização da sua posição financeira. Ora, além da dificuldade que existe em valorizar este tipo de bens, coloca-se a questão de saber em que medida essa valorização constitui uma mais valia para a entidade, uma vez que esta não pode, por exemplo, aliená-los em caso de necessidade.

A este respeito refere Martínez (1993: 260) que “para o reconhecimento dos activos imobilizados têm de se cumprir duas condições: poder obter-se utilidade económica e ter um custo ou valor que possa ser medido com fiabilidade. Esta última condição limita a possibilidade de reconhecimento de alguns activos das entidades públicas, tais como, o património histórico-artístico e certos bens de infraestrutura”. Este autor considera que no balanço apenas devem reconhecer-se os bens patrimoniais e os de domínio público afectos ao serviço público. Os bens afectos à utilização pública e os do domínio público natural, “são desfrutados directamente pelos cidadãos sem serem geridos pela entidade, não são utilizados pelas entidades públicas para a prestação de serviços, nem são garantia do seu endividamento. Também não prestam informação útil para a tomada de decisões, não são uma fonte potencial de receitas dado não poderem ser alienados e, por não estarem afectos à prestação dos serviços não são necessários para calcular os custos dos serviços prestados”.

Deste modo, considera-se que os bens de domínio público não afectos à actividade operacional da entidade não deviam constar do seu activo imobilizado, devendo a sua valorização (se possível) e descrição ser referidos no anexo às demonstrações financeiras, em nota apropriada. A justificação da orientação seguida pelo POCP parece assentar na necessidade de proceder a uma inventariação do património do Estado, obrigando, deste modo, a que as entidades avaliem e registem todos os bens de domínio público.

A este propósito convirá analisar o tratamento dado aos bens de domínio público pelo NPGCP, que não segue a orientação do POCP uma vez que não considera este tipo de bens

no activo, mantendo-os no balanço apenas enquanto se encontram em construção, sendo retirados uma vez entregues para uso geral. Assim, as *Inversiones destinadas al uso general* são definidas como “os investimentos em infra-estruturas e bens, destinados a serem utilizados directamente pela generalidade dos cidadãos”. Os bens adquiridos ou construídos com destino ao domínio público ou a serem transferidos para outra entidade, figurarão no activo até ao momento de entrega, pelo seu preço de aquisição ou custo de produção, sem que estejam sujeitos a amortizações ou a correcções de valor. A sua entrega implicará a respectiva anulação no activo imobilizado, devendo, no entanto, manter-se o controlo e acompanhamento físico e jurídico de tais bens nos registos correspondentes. Aquele plano refere, ainda, que “excepcionalmente, os bens que se destinem de forma fundamental à prestação de serviços públicos ou administrativos, poderão ser considerados, para efeitos contabilísticos, imobilizado corpóreo (material)”.

Quanto às benfeitorias efectuadas neste tipo de bens, o plano espanhol determina que elas devem ser consideradas como custos, uma vez que não se vão traduzir num aumento da capacidade de serviço do bem, mas num investimento necessário para que se possa manter essa capacidade indefinidamente. Tendo considerado que as benfeitorias e as grandes reparações efectuadas ao imobilizado corpóreo devem acrescer ao respectivo custo (contabilização, aliás, que coincide com a preconizada para o sector empresarial), o POCP não definiu, no entanto, como se devem contabilizar as benfeitorias e as grandes reparações referentes aos bens de domínio público. A este respeito, considera-se que devem registar-se na respectiva conta do activo imobilizado quando aumentem o valor ou a vida útil dos bens de domínio público.

Para concluir, resta assinalar que não parece suficiente a separação do imobilizado em “imobilizado corpóreo” e em “bens de domínio público”. De facto, o registo dos bens públicos nesta conta, independentemente de estarem ou não afectos à actividade operacional da entidade, não facilita a medição do grau de eficácia na gestão pública e a comparação dos resultados obtidos com os recursos utilizados. Defende-se este raciocínio não só no caso dos bens de domínio público como também nos bens de domínio privado, já que em substância são iguais, apenas diferindo na sua forma. Note-se que, apesar desta distinção estar prevista no anexo às demonstrações financeiras, nomeadamente no que concerne aos imobilizados afectos a cada uma das actividades da entidade, considera-se que os respectivos custos associados a cada um deles também deveria ser espelhado de forma separada.

A não consideração do princípio da substância sobre a forma limita a comparação entre as informações obtidas pelo sector público e pelo sector privado e condiciona a representação fiel de determinadas operações efectuadas por não se atender à substância das mesmas. Sendo um dos objectivos do POCP disponibilizar “informação orçamental e patrimonial numa base comparativa com a disponibilizada pelo sector empresarial”, este parece difícil de concretizar atendendo à aplicação de princípios contabilísticos diferentes.

3.7 Regras Orçamentais

Apesar de não contempladas no POCP (ao contrário do que acontece em alguns planos sectoriais), as regras orçamentais consistem num conjunto de normas e procedimentos disciplinadores da vida financeira do Estado pelo que se considera que as mesmas não podem estar dissociadas do modelo contabilístico preconizado no plano público. Deste modo, a Lei de Enquadramento Orçamental¹¹ (LEO) consagra um conjunto de regras e princípios, os quais, respeitando a Constituição, disciplinam o OE e estabelecem os procedimentos relativos à sua elaboração, organização, discussão, aprovação, execução e alteração, bem como ao correspondente controlo. No que concerne ao âmbito de aplicação, de acordo com o artigo 2.º n.º 1, a LEO aplica-se “ao OE, que inclui os orçamentos dos serviços que não dispõem de autonomia administrativa e financeira, dos serviços e fundos autónomos (SFA) e da segurança social, bem como às correspondentes contas”. Há que ter presente, ainda, o n.º 5 daquele artigo onde se define que “sem prejuízo do princípio da independência orçamental estabelecido no n.º 2 do artigo 5.º, são aplicáveis aos orçamentos das regiões autónomas e das autarquias locais os princípios e regras contidos no título II¹² da presente lei”. A LEO contempla as regras orçamentais constantes do Quadro 2.20.

¹¹ Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto. Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, publicada no Diário da República, n.º 192, Série I-A, de 20 de Agosto de 2001 e republicada no Diário da República, n.º 198, Série I-A, de 28 de Agosto de 2002 (página 6072), com as alterações introduzidas pela Lei Orgânica n.º 2/2002 (Lei da Estabilidade Orçamental), de 28 de Agosto, da Assembleia da República.

¹² Respeita aos princípios e regras orçamentais.

Quadro 2.20: Regras Orçamentais.

Regras orçamentais	
Anualidade	Regulamentada pelo artigo 106.º, n.º 1, da CRP e pelo artigo 4.º da LEO, esta regra define que o orçamento é um documento de periodicidade anual, sem prejuízo de integrar programas e projectos que impliquem encargos plurianuais, o que comporta uma dupla exigência: ser votado e ser executado anualmente.
Unidade e Universalidade	<p>A plenitude orçamental encontra-se regulamentada no artigo 105.º, n.º 1 e n.º 3 da CRP e no artigo 5.º da LEO, comportando duas vertentes que se complementam: a regra da unidade e a regra da universalidade, ou seja, o orçamento deve ser apenas um e todas as receitas e despesas dos serviços integrados, dos serviços e fundos autónomos e do sistema de segurança social devem ser inscritas nesse orçamento. Dado que os orçamentos das autarquias locais e das regiões autónomas (incluindo os dos seus serviços e fundos autónomos) consistem em excepções a esta regra, estes consubstanciam o fenómeno da desorçamentação, uma vez que correspondem a fundos públicos que escapam ao orçamento e à sua disciplina.</p> <p>Note-se que a regra da plenitude visa evitar que existam receitas e despesas que possam fugir à autorização, controlo e responsabilização orçamental, tendo como objectivo promover uma eficaz fiscalização da utilização dos dinheiros públicos, a qual não pode ocorrer se existirem fluxos financeiros que não se encontrem no orçamento. Procura, ainda, tornar mais simples e acessível ao agente económico privado o conhecimento das Contas Públicas. Acresce o facto de só com uma visão de conjunto de todas as receitas e despesas ser possível formular e executar as grandes opções com pleno conhecimento de causa.</p>
Especificação	<p>Esta regra estipula que as despesas e as receitas devem ser inscritas no orçamento de forma suficientemente especificada e individualizada. São, assim, proibidas as formas dissimuladas de inscrição no OE, nomeadamente, as dotações confidenciais ou para fundos secretos.</p> <p>Existem, no entanto, excepções a esta regra no que concerne a situações excepcionais, quando estão em causa razões de segurança nacional, onde podem ser previstos fundos secretos ou dotações confidenciais (artigo 8.º, n.º 6 da LEO), sendo também permitida a aprovação de uma dotação provisional para fazer face a despesas não previsíveis e inadiáveis (artigo 8.º, n.º 5 da LEO).</p>
Orçamento bruto ou da não compensação	Todas as receitas são previstas pela importância integral em que foram avaliadas, sem dedução alguma para encargos de cobrança ou de qualquer outra natureza (artigo 6.º n.º 1 da LEO). Todas as despesas são inscritas pela sua importância integral, sem dedução de qualquer espécie (artigo 6.º n.º 3 da LEO).
Não consignação	<p>Regulamentada pelo artigo 7.º da LEO, esta regra estipula que todas as receitas devem servir para financiar todas as despesas, isto é, não pode afectar-se o produto de qualquer receita ao pagamento de qualquer despesa em concreto. Existem, no entanto, excepções a esta regra, previstas naquele artigo.</p> <p>O Ministério das Finanças (1998: 245) salienta que “a regra da não consignação deve ser consagrada em relação a cada orçamento que integra o OE, individualmente considerado, e não ao OE no seu conjunto”. Deste modo, não se devem confundir as receitas consignadas (atribuídas a um determinado ente público por disposição legal) com as receitas próprias as quais são inscritas num orçamento e se destinam a cobrir as despesas inscritas nesse mesmo orçamento.</p>
Publicidade	Até à actual LEO não estava consignada a publicação da Lei do Orçamento em nenhum texto do nosso sistema legal. No entanto, sempre foi de aceitação geral que o orçamento tinha, forçosamente, de ser publicado. O n.º 1 do artigo 12.º da LEO estabelece que devem ser publicados todos os documentos que assegurem a divulgação e transparência do OE e da respectiva execução.
Equilíbrio	<p>O orçamento está equilibrado quando as receitas nele previstas são suficientes para financiar as despesas nele inscritas (artigo 105.º, n.º 4 da CRP e artigo 9.º, n.º 1 da LEO). A exigência preconizada na CRP consiste num mero equilíbrio formal, ou seja, pretende-se apenas que o valor global das receitas seja suficiente para cobrir o montante total das despesas.</p> <p>Os arts. 23.º, 25.º e 28.º da LEO requerem já um equilíbrio substancial, ou seja, é necessário que certas categorias de receitas cubram certas categorias de despesas: “as receitas efectivas, têm de ser, pelo menos, iguais às despesas efectivas”.</p>

Quadro 2.20: Regras Orçamentais (continuação).

Regras orçamentais	
Instrumentos de gestão	Prevista no artigo 11.º da LEO, esta regra estipula que os organismos do SPA se encontram sujeitos ao POCP dispondo, ainda, de outros instrumentos que auxiliem a boa gestão e o controlo dos activos públicos. Será questionável a inclusão deste artigo sob o título dos princípios e regras orçamentais, dado não se encontrar relacionado directamente com a construção e a execução do orçamento.
Equidade intergeracional	Esta regra encontra-se prevista no artigo 10.º da LEO, e estabelece que o OE se subordina ao princípio da equidade na distribuição de benefícios e custos entre gerações. A apreciação desta equidade assentará sobre a incidência orçamental, nomeadamente, das responsabilidades plurianuais assumidas e do investimento público.

Em Portugal, desde 1936, que o ano económico coincide com o ano civil, não implicando, no entanto, a **regra da anualidade** a coincidência entre os dois. A delimitação do período orçamental assenta em dois sistemas possíveis: orçamento de exercício e orçamento de gerência (ou de caixa). No orçamento de exercício são inscritos os débitos e os créditos originados no ano, enquanto que no orçamento de gerência são incluídas as despesas a realizar e as receitas a cobrar efectivamente durante o ano. O sistema de gerência é o que vigora em Portugal desde 1930, sendo necessário, no entanto, ter presente que se admite a inscrição de despesas e de receitas a realizar num período complementar, a indicar em cada ano no Decreto-Lei de execução orçamental.

De facto, apesar de não ter sido expressamente consagrado o sistema de gerência em nenhum artigo da LEO, foi este o adoptado como base conceptual de construção do orçamento. A opção pelo sistema de gerência parece dever-se (Pinto e Santos, 2005: 60):

- ao controlo mais fácil da tesouraria, a qual se reveste de uma importância crucial numa economia com défices excessivos e sucessivos. No entanto, esta opção levanta alguns problemas na elaboração das contas nacionais, nomeadamente no que concerne às dívidas de anos findos (uma vez que devem estar contidos nesses anos económicos e não no de pagamento) e às cobranças efectuadas em anos diferentes daqueles em que foram liquidadas;
- ao fecho mais célere da Conta Geral do Estado (CGE), uma vez que é mais fácil e rápido fechar contas por tesouraria do que por conta corrente com diversas entidades.

De um ponto de vista económico-financeiro, a regra da anualidade resulta da necessidade de a programação e controlo das actividades ser efectuada de acordo com uma determinada perspectiva temporal. Torna-se, no entanto, necessário considerar horizontes temporais

mais vastos pelo que os orçamentos do SPA podem integrar programas, medidas e projectos ou acções que impliquem encargos plurianuais¹³.

Apesar de o orçamento ser anual a lei admite a possibilidade de se considerar um período complementar¹⁴ para efectivação dos pagamentos e dos créditos originados ou autorizados no respectivo ano económico (este último só será aplicável aos serviços integrados (SI)¹⁵), até à data que for indicada em cada ano no Decreto-Lei de execução orçamental. Estes têm operacionalizado o período complementar sustentando um sistema que compreende regimes diferentes de inscrição das receitas e das despesas na CGE. De facto, no âmbito da legislação aplicável ao orçamento¹⁶ o sistema apresenta as seguintes características:

- não são consideradas na CGE as despesas que não possam ser processadas, liquidadas e pagas até 7 de Janeiro. São, ainda, consideradas caducadas todas as autorizações de despesa cujo pagamento não tenha sido efectivado até à mesma data;
- a generalidade das receitas entra na CGE quando a sua efectivação se realize até 18 de Janeiro, relativamente a créditos originados ou autorizados até 31 de Dezembro. No que concerne às receitas resultantes do endividamento público não se encontra referência ao respectivo período complementar (a Lei n.º 7/98, de 3 de Fevereiro, determina que “o endividamento público directo autorizado em cada exercício orçamental poderá ser efectivado no exercício subsequente”). Deste modo, também o prazo de 18 de Janeiro será aplicável a este tipo de receitas (Melo e Porto, 2003: 1004).

Do exposto resulta que o período complementar para as receitas é mais extenso que o período previsto para as despesas, o que poderá conduzir à distorção da execução orçamental. É de sublinhar, por último, que a lei admite períodos complementares para o Estado mas não para as regiões autónomas ou para as autarquias locais. Melo e Porto (2003: 995) consideram que esta situação consiste numa incoerência do sistema financeiro. Considera-se que esta situação conduz a que, nas contas nacionais, se considerem valores de receitas e despesas que não correspondem ao mesmo período de tempo.

¹³ Artigo 4.º, n.º 3, da LEO.

¹⁴ Artigo n.º 7, do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

¹⁵ Artigo n.º 52, do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

¹⁶ Para a execução orçamental de 2007 foi publicado o Decreto-Lei n.º 50-A/2007, de 6 de Março.

Acresce, ainda, a distinção existente quanto ao período complementar, o qual é aplicável às receitas da administração directa do Estado, mas não se aplica às receitas dos SFA nem ao orçamento da segurança social. Este facto implica que os pagamentos efectuados neste período por serviços e fundos autónomos ou da segurança social a entidades da administração directa do Estado podem ser imputados a um ano, enquanto que as correspondentes receitas serão imputadas como respeitando a outro ano. Esta situação traduz-se em dificuldades acrescidas a uma correcta consolidação orçamental, distorcendo a comparação entre as contas dos diversos subsectores da administração central e da segurança social, uma vez que as regras relativas ao encerramento das diversas contas não são uniformes.

Salienta-se, ainda, que a LEO ao não determinar a data limite para o fecho das operações de execução orçamental, permite que essa data seja fixada anualmente nos respectivos Decretos-Lei de execução orçamental, o que se traduz na possibilidade de fazer variar essa data e, desse modo, os saldos apresentados em cada ano.

Com a regra orçamental do **orçamento bruto ou da não compensação**, pretende-se assegurar a transparência e o rigor do orçamento, pois a sua violação limitaria a autorização política, o grau de especificação e a própria universalidade. Este princípio tem sofrido, no entanto, várias excepções em diversos diplomas de que são exemplos (Pinto e Santos, 2005: 64):

- a elaboração da CGE, onde são expressos os movimentos de fundos derivados das anulações da receita orçamental decorrentes dos reembolsos e das restituições. Os registos processam-se através da inserção nas tabelas da receita de colunas para os registos de reembolsos de impostos e restituições de cobrança, mas que abatem às primeiras independentemente do ano a que digam respeito¹⁷ ;
- a gestão da carteira da dívida directa do Estado, em que as despesas decorrentes de operações de derivados financeiros são deduzidas das receitas obtidas com as mesmas operações sendo o respectivo saldo sempre inscrito em rubricas de despesa. Em acréscimo, as receitas de juros resultantes de operações associadas à emissão e gestão da dívida pública directa do Estado são abatidas às despesas da mesma natureza¹⁸.

¹⁷ Artigo 45º do Decreto - Lei n.º 191/99, de 5 de Junho.

¹⁸ Artigo 88.º, n.º 3 da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, referente ao Orçamento do Estado para 2006.

Como exemplo de aplicação desta regra, salientam-se os recebimentos de juros sujeitos à retenção de imposto sobre o rendimento. Não sendo as entidades sujeitas ao apuramento deste imposto, aquelas operações darão origem à liquidação e cobrança de receita e ao registo de um processo de despesa (desde o cabimento até ao respectivo pagamento). Consideram-se que as operações de permuta também devem ser contabilizadas à luz desta regra orçamental.

No que concerne à regra do **equilíbrio orçamental**, a sua determinação com base nas receitas e despesas efectivas, traduziu-se na existência de dúvidas quanto ao seu apuramento, por não estarem suficientemente claros os conteúdos daquelas receitas e despesas, uma vez que a anterior LEO não apresentava qualquer definição para as mesmas e o classificador não as identifica, estabelecendo uma distinção entre receitas e despesas correntes e de capital.

Franco (1992a: 368) define como despesa efectiva, aquela que acarreta uma diminuição no valor do património monetário (património da tesouraria) do Estado, como por exemplo a aquisição de um imóvel. Despesa não efectiva é aquela que não representa uma diminuição do património do Estado, uma vez que é acompanhada da liberação de uma posição passiva. Tem-se como exemplo, o pagamento de uma dívida. Deste modo, esta distinção assenta no critério do activo da tesouraria.

Assim, o conceito de equilíbrio do “orçamento efectivo” vigente traduzia-se em algumas dúvidas ou até inconsistências no que respeitava às classificações das receitas e despesas públicas (Silva, 2002: 17). Veja-se o caso das receitas decorrentes da venda de imóveis. Dado que o património de tesouraria do Estado aumenta, estas eram consideradas como receitas efectivas. No entanto, o seu património diminui pelo mesmo montante. Já quando o Estado constrói uma escola, o seu património de tesouraria diminui (despesa efectiva) mas, em simultâneo, o seu património aumenta pelo mesmo montante. Ou seja, existem receitas e despesas que, embora aumentem ou diminuam o património de tesouraria do Estado, têm como consequência a diminuição ou o aumento do seu património, pelo que se considerava que deveriam ser assimiladas às não efectivas para efeitos do equilíbrio orçamental.

Na opinião de Silva (2002: 18) “mais uma vez os conceitos não se encontram definidos, possibilitando interpretações diversas. A visão prospectiva e as implicações futuras dos orçamentos do Estado, em rigor aquilo que os diferencia de todos os outros emanados

pelos restantes actores económicos da Sociedade, não apresentam o carácter obrigatório pelo que não se acertou o passo com o rigor, a transparência e a responsabilidade exigidos no tempo e no mundo que conta”.

Moreno (2000: 111) considera que “o conceito de equilíbrio mais adequado foi sempre o do orçamento corrente, pela razão simples e evidente de que redundava em facilitar as despesas em bens duradouros, que poderão ser feitas por conta de empréstimos, dificultando as despesas em bens consumíveis, que terão de ser feitas com o produto de impostos; além de que, no tocante à administração local, o princípio do equilíbrio orçamental, acolhido na lei, é o do orçamento corrente”. De facto, no que concerne às autarquias locais, o n.º 3.1 do Decreto-Lei n.º 54 – A/99, de 22 de Fevereiro, referente aos princípios orçamentais, preconiza que o orçamento está equilibrado quando as receitas correntes sejam pelo menos iguais às despesas correntes. Esta distinção está consagrada no classificador orçamental económico.

Aquele autor defende que se persistir o conceito de equilíbrio do orçamento consubstanciado em receitas e despesas efectivas e não efectivas, torna-se imperioso definir, de forma clara e inequívoca, os meios que permitam aferir esse mesmo equilíbrio no próprio OE. De facto, os mapas orçamentais do OE não reflectem, na estrutura da lei orçamental, a classificação das despesas e receitas em efectivas e não efectivas, mas sim o critério económico de correntes e de capital. Deste modo, não resulta fácil, evidente e transparente acompanhar o défice orçamental, quer na previsão do orçamento, quer ao longo da execução orçamental; o que assume particular relevância no quadro da UEM, a que Portugal aderiu.

O Ministério das Finanças (1998: 372) considera que deve ser harmonizado o critério de equilíbrio orçamental legalmente relevante e as classificações das receitas e das despesas por forma a permitir evidenciar, de forma mais clara, o saldo orçamental, o que se afigura importante à luz dos princípios da transparência financeira e da clareza das contas públicas. Saliente-se que até à Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, aquela harmonização verificava-se na legislação portuguesa uma vez que, enquanto vigorou o critério do equilíbrio do orçamento ordinário, as receitas e as despesas classificavam-se em ordinárias e extraordinárias e, enquanto se consagrou o critério do equilíbrio do orçamento corrente (duas versões anteriores daquela LEO), as receitas e as despesas classificavam-se em correntes e de capital.

A actual LEO estabeleceu a regra do equilíbrio orçamental nos artigos 23.º, 25.º e 28.º, nos termos que constam do Quadro 2.21.

Quadro 2.21: Equilíbrio Orçamental.

Equilíbrio Orçamental			
Organismo	Equilíbrio	Receitas efectivas	Despesas efectivas
Serviços integrados	As receitas efectivas têm de ser, pelo menos, iguais às despesas efectivas do mesmo orçamento.	Total das receitas com excepção das respeitantes aos passivos financeiros.	Total das despesas deduzidas das respeitantes aos passivos financeiros e aos encargos correntes da dívida pública.
Serviços e fundos autónomos	O orçamento é elaborado, aprovado e executado por forma a apresentar saldo global nulo ou positivo.	Receita total deduzida dos activos financeiros, dos passivos financeiros e do saldo da gerência anterior.	Despesa total expurgada dos activos financeiros e dos passivos financeiros.
Segurança social	As receitas efectivas do orçamento da segurança social têm de ser, pelo menos, iguais às despesas efectivas do mesmo orçamento.		

O critério de equilíbrio constante da LEO não se encontra evidenciado nos mapas da lei do orçamento, o que levou o próprio Ministério das Finanças (1998: 239) a considerar que o mesmo é criticável e a sugerir que, a manter-se este critério de equilíbrio, poder-se-iam agrupar no classificador económico as receitas e as despesas em efectivas e não efectivas (para além, da actual classificação em correntes e de capital), ou pode incluir-se uma linha nos mapas orçamentais relevantes das receitas e das despesas que evidencie o total das receitas e das despesas que contam para a determinação do saldo orçamental. Salienta-se que, apesar de a actual LEO ter estabelecido os conceitos de receitas e de despesas efectivas em cada serviço, elas continuam a não ser identificadas nos mapas do orçamento.

4. CONCLUSÕES

As principais conclusões a retirar do explanado neste Capítulo são as seguintes:

- De acordo com o GASB, o IFAC, o FASB e a IGAE os utentes da informação financeira pública abarcam um leque variado de particulares e instituições englobando, praticamente, todos os que fazem parte da vida económica, política e social de um país.

- As necessidades informativas dos destinatários das demonstrações financeiras públicas são muito diversas, abrangendo, nomeadamente, informação sobre a observância legal, a posição financeira, o desempenho e o impacto económico das entidades.
- Da análise efectuada a respeito dos objectivos e características subjacentes à informação financeira pública resulta que se deve considerar não existirem diferenças de maior face aos da contabilidade privada. Quando estas existem, não são mais que diferenças de ênfase, decorrentes do contexto em que se desenvolvem actividades tão distintas.
- No que concerne aos princípios contabilísticos, os preconizados no POCP são, manifestamente, influenciados pelos estabelecidos no POC. De facto, as únicas diferenças consistem no facto de no plano público não se encontrar o princípio da substância sobre a forma, tendo-se acrescentado outros dois: o da entidade contabilística e o da não compensação de saldos. Como estudado, só a não consideração, regra geral, da substância sobre a forma pode motivar diferenças de contabilização nos dois planos, dado que o conceito de entidade foi já alvo de uma DC e o princípio da não compensação é prática comum na contabilidade empresarial.
- A ausência do princípio da substância sobre a forma conduz a que em certos casos, como na cedência temporária de bens, as operações não reflectam a imagem verdadeira e apropriada da situação. Salienta-se que o POCE defende uma solução para contabilizar as cedências entre entidades pertencentes ao mesmo grupo que se considera não estar contemplada no POCP.
- A contabilização preconizada para os bens de domínio público não permite a distinção entre o imobilizado operacional e o não operacional, ao contrário do que acontece no sector privado, não facilitando, assim, a medição do grau de eficácia na gestão pública e a comparação dos resultados obtidos com os recursos utilizados.
- Os bens pertencentes ao domínio privado das entidades devem permitir, também, a distinção entre afectos ou não à actividade operacional, nomeadamente no que concerne aos bens cedidos a terceiros, pois apesar desta identificação constar do anexo às demonstrações financeiras, os resultados apurados e a respectiva afectação por actividades não espelha esta situação.
- A imagem verdadeira e apropriada que se pretende obter da aplicação dos princípios contabilísticos encontra-se limitada pela necessidade de controlo da legalidade

pública, o que não se verifica no âmbito empresarial onde aquela pode prevalecer sobre as disposições legais. As situações excepcionais de incompatibilidade não deverão prejudicar a imagem fiel das demonstrações financeiras.

- A existência de um período complementar para a administração central que não é aplicável à Administração Regional e Local, conduz a que a informação prestada por aquelas entidades se reporte a períodos de tempo diferentes, o que resulta incoerente e se traduz em dificuldades acrescidas para efeitos de consolidação orçamental.
- A utilização de um período complementar para as receitas apenas pelos SI, pode distorcer a comparação entre as contas dos diversos subsectores da administração central e da segurança social, dada a falta de uniformização subjacente às regras relativas ao encerramento das diversas contas.
- O conceito de equilíbrio orçamental dos SI, SFA e segurança social assenta no excedente das receitas efectivas face às despesas efectivas. No que concerne às autarquias locais o orçamento estará equilibrado quando as receitas correntes sejam pelo menos iguais às despesas correntes.
- O saldo orçamental resultante da diferença entre as receitas e as despesas efectivas continua a não ser reflectido na Lei do Orçamento, onde se espelham as receitas e as despesas correntes e de capital.

CAPÍTULO 3

A REFORMA DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA EM PORTUGAL

1. INTRODUÇÃO

O sistema de contabilidade que vigorou na AP portuguesa até 1990 era, no essencial, o introduzido pelas reformas efectuadas na década de trinta. Durante a década de noventa aquela sofreu uma marcada transformação no que respeita à sua vida financeira, ficando uma das razões a dever-se à necessidade de disciplina acrescida com o advento da UE.

Como salienta Silva (2002: 12) “houve necessidade de implantar um conjunto de técnicas de gestão que alteraram o modo de comportamento que vinha da década de trinta. A “Reforma da Administração Financeira do Estado” foi o nome dado a um conjunto de documentos (Leis e Decretos Leis) que naturalmente procuraram mudar, e em certa medida conseguiram, o *modus vivendi* na gestão pública”.

Na procura da modernização administrativo-financeira do Estado, a revisão das bases contidas nos novos arts. 105.º a 107.º da CRP constituiu o primeiro passo no sentido da

reforma, através da qual se alterou a estrutura do OE e os princípios e métodos de gestão orçamental.

Dado que algumas das alterações introduzidas na administração financeira do Estado resultaram dos compromissos assumidos no âmbito do pacto de estabilidade e crescimento (PEC) (fruto da adesão à UE), o presente Capítulo aborda de forma sintética a problemática da contabilidade nacional enquanto utilizadora da informação relatada pela AP, por forma a que se possam compreender quais as relações que se estabelecem entre esta contabilidade e a contabilidade pública. Não se pretende aprofundar conceitos de contabilidade nacional, mas tão somente permitir a apreensão de alguns dos principais conceitos envolvidos, que nos permitam aferir da eventual relevância da informação obtida pela contabilidade pública no apuramento de alguns dos indicadores económicos.

Tendo em conta que se pretende estudar a contabilidade pública portuguesa, considerou-se necessário precisar o conceito de SPA, elencando-se as suas características, de modo a identificar de forma clara quem é o sector alvo do nosso trabalho. Pretende-se, assim, descrever o contexto em que as entidades públicas desenvolvem a sua actividade, o qual é condicionado pelas características específicas deste sector e pelas diversas modalidades de autonomia existentes.

Neste Capítulo pretende-se, ainda, apresentar a evolução da contabilidade pública dos últimos anos, do novo regime da administração financeira do Estado (RAFE) até ao POCP, dado o papel preponderante que assume como elemento normalizador daquela contabilidade. Neste contexto, aliado à apresentação das principais particularidades do quadro de contas do plano, são estudadas as diferentes classificações orçamentais das receitas e das despesas, de modo a permitir a compreensão da necessidade de uma correcta classificação das mesmas. Como refere Franco (1992b: 2) “o estudo da despesa pública tem de ser feito, antes de mais, através da análise do respectivo conteúdo, da verificação da diferente natureza das despesas públicas e dos seus efeitos sobre a economia”. A correcta classificação das despesas públicas assume especial relevância no âmbito da gestão orçamental, nomeadamente ao nível da previsão, da autorização, da racionalização e da fiscalização das despesas, por um lado, e da recolha de dados credíveis, por outro, visando não só a formação de agregados económicos para elaboração das contas nacionais do SPA, como também o desenvolvimento e a apresentação de estatísticas e de previsões destinadas a outros utentes (Monteiro, 1999: 9).

2. A CONTABILIDADE NACIONAL E O SISTEMA EUROPEU DE CONTAS 1995

A contabilidade nacional de um país consiste no sistema de contas que, de forma agregada, regista as transacções ou fluxos económicos ocorridos entre os vários agentes durante um certo período de tempo. Da noção de contabilidade nacional parecem resultar os seguintes objectivos (Rua, 2004: 30):

- descrever de modo quantificado e coerente a actividade económica de um país;
- ser um instrumento da política económica;
- medir o bem-estar da população a partir dos seus diversos agregados, como o PIB ou o PNB, os quais correspondem a indicadores que sintetizam a actividade da economia constituindo grandezas de referência que possibilitam análises macroeconómicas e a comparabilidade no tempo e no espaço.

Deste modo, a aplicação em Portugal de um plano de contabilidade pública que “resulte de uma confluência de procedimentos contabilidade pública/contabilidade nacional é um passo decisivo a dar para uma governação mais eficaz das administrações públicas” (Sousa, 2005: 38).

Em Portugal foi adoptado o sistema europeu de contas (SEC) nacionais e regionais de 1995¹⁹, o qual consiste no “quadro contabilístico aplicável a nível internacional com o objectivo de descrever de forma sistemática e pormenorizada o total de uma economia (isto é, uma região, país ou grupo de países), seus componentes e suas relações com outras economias” (SEC 95, 1996: 18). Este sistema de contas substituiu o SEC de 1970, e estabeleceu uma metodologia comum relativa às normas, definições, nomenclaturas e regras contabilísticas, a fim de permitir a elaboração de contas e quadros em bases comparáveis, tendo em conta as necessidades da Comunidade.

Apesar de o SEC 95 focalizar a informação necessária à UE foi, no entanto, elaborado de modo a ser compatível com o Sistema de Contas Nacionais (SCN) (conjunto de directrizes mundiais relativas à contabilidade nacional), o qual foi elaborado sob a responsabilidade conjunta das Nações Unidas, Fundo Monetário Internacional, Comissão das Comunidades Europeias, Organização para a Cooperação e para o Desenvolvimento Económico (OCDE) e Banco Mundial.

¹⁹ Aprovado pelo Regulamento (CE) n.º 2223/96, de 25 de Junho.

Nos termos do Tratado da UE, a passagem à terceira fase da UEM depende da apreciação pelo Conselho da situação dos países, de acordo com os critérios de convergência como a inflação, o défice das administrações públicas, a dívida pública, a estabilidade das taxas de câmbio e o nível das taxas de juro de longo prazo. Assim, o SEC 95 constitui um quadro conceptual de referência comum para o cálculo dos critérios do défice orçamental e da dívida pública, os quais são expressos em termos de relação com o PIB. A aplicação do SEC em cada Estado-membro conduziu à inventariação dos domínios em que a prática dos países não se adequava aos seus princípios. Esta situação determinou em diversos países, entre os quais Portugal, a revisão das respectivas contas nacionais.

No contexto da aplicação concreta do SEC 95, nos aspectos mais especificamente relacionados com a determinação de agregados base relevantes dos critérios de convergência, não deixa de ser importante a referência às especificidades do sector das administrações públicas em cada Estado-membro. Atente-se, em particular, nas diferenças metodológicas entre a determinação do défice nas ópticas da contabilidade pública e da contabilidade nacional. Esta situação, determinou a imposição de que os Estados-membros forneçam à Comissão, em simultâneo, os défices orçamentais apurados nas contas públicas, de acordo com a definição mais usual em cada Estado-membro, e os dados que explicam a passagem deste para o défice na óptica da contabilidade nacional.

Em Portugal, apesar de a contabilidade nacional se basear na contabilidade orçamental, os seus pressupostos não são os mesmos o que conduz a que não seja possível estabelecer uma relação directa entre as despesas apresentadas na contabilidade orçamental e os gastos do Estado apresentados na contabilidade nacional. Este facto resulta, entre outras, das seguintes situações (Pinto e Santos, 2005: 135):

- a diferente delimitação do que se considera no âmbito da AP, uma vez que se excluem os produtores públicos com mais de 50% das vendas que cubram custos de produção (a definição de vendas e o que integra custos de produção assume, assim, importância alargada)²⁰;

²⁰ Saliente-se que, de acordo com o SEC 95 (1996: 65) para a determinação do tipo de produtor e do sector para as instituições sem fim lucrativo (ISFL) privadas, deve ser aplicado o critério dos 50%. Se mais de 50% dos custos de produção forem cobertos pelas vendas, a unidade institucional é um produtor mercantil e é classificada nos sectores das sociedades não financeiras e financeiras. Se as vendas cobrirem menos de 50% dos custos de produção, a unidade institucional é um outro produtor não mercantil e é classificada no sector das ISFL. Recorde-se que as ISFL não mercantis que são controladas e financiadas na sua maioria pelas administrações públicas são classificadas no sector das administrações públicas.

- a contabilidade orçamental utiliza uma óptica de caixa ao contrário da contabilidade nacional (que utiliza uma óptica de acréscimo). Deste modo, nesta última não são consideradas as despesas de anos anteriores, mesmo que pagas na vigência de um orçamento num determinado ano económico, incluindo-se, no entanto, as despesas desse ano económico (mesmo que não pagas);
- as receitas provenientes de fundos comunitários devem ser contabilizadas no mesmo ano das despesas decorrentes da utilização desses fundos para efeitos da contabilidade nacional. Na contabilidade orçamental, estas receitas constituíam saldos que influenciavam positivamente a CGE²¹.

Deste modo, um dos maiores desafios para o cálculo do PIB consiste na identificação dos diversos sectores. Esta questão esteve na base da não certificação pelo EUROSTAT do défice do SPA de 2001, de 2,2% do PIB, por considerar que, entre outras situações, dado que os aumentos de capital tinham como objectivo cobrir prejuízos acumulados de empresas públicas, não deveriam ser tratados como operações sobre activos financeiros (fora do défice) e sim como transferências (entrando para o défice). Ao serem considerados como transferências, seriam incluídos nos gastos do Estado e, como tal, na entrariam para o cálculo do PIB. Assim, a definição de fronteiras entre unidades e, conseqüentemente, entre sectores é extremamente importante.

Como refere Fonseca (2007: 49), Portugal utiliza um modelo contabilístico que não é reconhecido para efeitos internacionais pelo que é fundamental criar uma estrutura conceptual normalizada que abranja o SEC 95, as contas nacionais, o POCP e as normas de contabilidade de relato financeiro, bem como os respectivos planos de contabilidade.

Daqui decorre a constatação da necessidade de articulação entre as diferentes entidades da AP, envolvidas em actos administrativos relevantes para este objectivo, em benefício da qualidade da informação e dos seus gastos (Dias, 2005: 10). Assim, a qualidade da informação de base recolhida depende substancialmente do ajustamento conseguido entre o sistema contabilístico adoptado pelas diversas entidades e as necessidades de elaboração das contas nacionais. Daí que os “planos oficiais de contabilidade” não possam deixar de vir a contemplar esta necessidade de aproximação que se constituiu como um dos pontos

²¹ O Ofício Circular 2/2005 da DGO, de 12 de Maio, pretendeu ultrapassar esta divergência através da introdução, no ano de 2005, de uma nova metodologia de contabilização dos fundos comunitários. Estes fundos devem ser considerados como operações extraorçamentais até se traduzirem em despesa orçamental.

relevantes no domínio da harmonização da informação, contribuindo para o acréscimo de qualidade dos macro agregados da contabilidade nacional.

3. O SECTOR PÚBLICO

3.1 Conceito

Neste contexto, torna-se necessário precisar o conceito de sector público dadas as diferentes organizações que abrange e distingue-las, nomeadamente, das que compõem o sector privado. A CRP define **sector público** no n.º 2 do artigo n.º 82, como aquele que é “constituído pelos meios de produção cuja propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas” por oposição ao sector privado o qual, de acordo com o n.º 3 do citado artigo, “é constituído pelos meios de produção cuja propriedade ou gestão pertence a pessoas singulares ou colectivas privadas”.

Nos termos formulados por Franco (1992a: 143), o **sector público** apresenta-se como o “conjunto das actividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, associações e instituições públicas) quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade-tecnocrática e da descentralização por eficiência”.

Assim, aquele sector engloba uma diversidade de organizações que prestam uma variedade de serviços. Coloca-se, deste modo, a necessidade de delimitar as entidades que o compõem.

3.2 Composição do Sector Público

Tendo presente a natureza das actividades desenvolvidas pode decompor-se o sector público em:

- **Sector público administrativo (SPA):** resulta na actuação económica própria do Estado e de outras entidades públicas não lucrativas que desempenham uma actividade pública segundo critérios não empresariais, ou seja, sem fins lucrativos.
- **Sector público empresarial (SPE):** resulta nas actividades dominadas exclusivamente por critérios económicos, visando, pois, a obtenção de lucro.

Apesar de o SPA não coincidir totalmente com a AP (dado que aquele integra também outras funções do Estado, como as funções política, legislativa e judicial, pelo menos nos aspectos materiais e de gestão), não há dúvida, no entanto, que esta constitui o seu núcleo dado que engloba o conjunto de instituições cuja actividade primordial é a “administração pública”.

Amaral (1998: 50) define AP como “a actividade típica dos organismos e indivíduos que, sob a direcção ou fiscalização do poder político, desempenham em nome da colectividade a tarefa de prover à satisfação regular e contínua das necessidades colectivas de segurança, cultura e bem estar económico e social, nos termos estabelecidos pela legislação aplicável e sob o controlo dos tribunais competentes”. Quanto ao Estado, aquele autor considera que o mesmo é “uma pessoa colectiva que, no seio da comunidade nacional, desempenha, sob a direcção do Governo, a actividade administrativa”. Ou seja, enquanto entidade administrativa o Estado não é soberano, não tem poderes constituintes e apenas exerce um poder constituído.

Como realça Bernardes (2003: 22) “o Estado é apenas uma entre outras pessoas colectivas públicas (como regiões autónomas, autarquias locais, institutos públicos e associações públicas)”. No entender de Moreno (2000: 52) “o subsector da administração central do Estado é a parcela do sector público que, em princípio, concentra a prossecução da parte de leão das tarefas fundamentais a desempenhar por aquele. No entanto, o extraordinário alargamento e a complexa heterogeneidade das actividades e das responsabilidades que o nosso século veio colocar nos ombros do Estado, ainda que a tendência recente vá no sentido de um acentuado alívio, acabaram por demonstrar que seria a este impossível desenvolvê-las todas, directamente, no mínimo, sob pena de crescentes demoras, de mais profundas e frequentes falhas, enfim, de maior e progressiva irregularidade da sua acção, o que acabaria por ser intolerável para os cidadãos”.

Assim, deve entender-se a AP como a actividade do Estado que visa realizar os interesses colectivos da sociedade, concretizados em objectivos definidos via autoridade, através da obtenção de bens e prestação de serviços fora do mercado. O Quadro 3.1 representa, em termos esquemáticos, a composição do sector público.

Quadro 3.1: Composição do Sector Público.

Sector Público	
Sector Público Administrativo (SPA)	Sector Público Empresarial (SPE)
Administração Central Administração Regional Administração Local Segurança Social	

Resulta do exposto que tem sido adoptada a designação “administração pública” para referir o SPA e “empresas públicas” para denominar o SPE. Esta terminologia vai ser seguida no desenvolvimento deste trabalho. Salienta-se que a estrutura interna do SPA apresentada por Franco (1992a: 145) e por Amaral (1998: 342), constante do Quadro 3.2, não é coincidente, sendo a primeira coerente com a presente no SEC 95.

Quadro 3.2: Estrutura do Sector Público Administrativo.

Sector Público Administrativo	
Estrutura apresentada por Franco	Estrutura apresentada por Amaral
Administração Central (inclui os serviços integrados e os serviços e fundos autónomos)	Estado
Administração Local (Autarquias)	Institutos Públicos
Regiões Autónomas	Associações Públicas
Segurança Social	Autarquias Locais
	Regiões Autónomas

Fonte: Adaptado de Bernardes (2003: 27).

No artigo n.º 182 da CRP estabelece-se que o Governo “é o órgão superior da administração pública”. O seu artigo n.º 266, n.º 1, preconiza que “a administração pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos”. No entanto, a CRP não precisa o que entende por AP nem a

distingue do sector público. A Constituição estabelece, ainda, no seu artigo n.º 199, que é da competência do Governo, no exercício das suas funções administrativas, dirigir os serviços e a actividade da administração directa do Estado, civil e militar, superintender na administração indirecta e exercer a tutela sobre a administração autónoma. Deste modo, a CRP estabelece:

- a **administração directa do Estado**, relativamente à qual compete ao Governo “dirigir”;
- a **administração indirecta do Estado**, à qual cabe ao governo “superintender”;
- a **administração autónoma**, a qual compete ao Governo “tutelar”.

Assim, o artigo n.º 199 da CRP apresenta os conceitos de “administração directa” e “administração indirecta”, mas não os define. Amaral (1998: 219) define estes conceitos nos termos apresentados no Quadro 3.3.

Quadro 3.3: Administração directa e indirecta.

Administração do Estado	
Administração directa	Exercida por serviços integrados na pessoa colectiva Estado, consubstanciando-se nos serviços dependentes directamente do Governo (como os ministérios e as direcções gerais) e sem personalidade jurídica própria. Cada órgão do Estado – cada Ministro, cada Director Geral, cada governador civil, cada chefe de repartição – vincula o Estado no seu todo e não apenas o seu Ministério ou o seu serviço.
Administração indirecta	Exercida por pessoas colectivas públicas distintas do Estado, caracteriza-se pelo facto de os respectivos serviços exercerem a sua actividade sem dependerem directamente do Governo, isto é, com alguma autonomia.

Fonte: Adaptado de Amaral (1998: 219).

Na opinião de Moreno (2000: 54), para efeitos de consumir as tarefas a seu cargo, a AP encontra-se organizada nos termos constantes do Quadro 3.4.

Quadro 3.4: Organização da Administração Pública.

Administração Pública	
Administração directa do Estado	Inclui todos os serviços integrados na administração central, ou seja, os dependentes dos diversos ministérios e, por outro lado, os serviços locais e os serviços externos da administração central.
Administração indirecta do Estado	Integra os institutos públicos (onde se agrupam os serviços personalizados, as fundações públicas e os estabelecimentos públicos de direito público) e pelas empresas públicas.
Administração autónoma	Englobam-se as associações públicas de direito público, as autarquias locais e as regiões autónomas; nas associações podem-se distinguir as de entidades públicas, as de entidades privadas e as mistas; nas autarquias agrupam-se municípios e freguesias.

Fonte: Adaptado de Moreno (2000: 54).

É de salientar que no âmbito da actividade da AP, a Lei consiste no seu fundamento, no seu critério e no seu limite (Amaral, 1998: 48). Nos termos do artigo 266.º, n.º 2, da CRP “os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à Lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé”.

3.3 Características do Sector Público

O sector público é composto por uma multiplicidade de organizações, umas visando o lucro e outras sem fins lucrativos. Dada a similitude existente entre as entidades públicas com objectivos de lucro e as empresas privadas, o presente estudo centra-se, principalmente, nas características específicas das entidades públicas sem fins lucrativos.

Os cidadãos possuem determinadas necessidades que não podem ser satisfeitas pelas organizações com fins lucrativos, quer por algumas destas actividades não serem rentáveis, quer pelos elevados investimentos envolvidos (por exemplo, a de defesa nacional). Este facto motivou o aparecimento de entidades cujo objectivo consiste na prestação de serviços de utilidade pública, sem visarem directamente o lucro.

É de notar o relevante peso do sector público na economia nacional de quase todos os países da OCDE. Em Portugal, o peso das despesas correntes da AP representou, em 2006, 42,7% do PIB (Banco de Portugal, 2006: 142). Como refere López (1995: 24), “o importante peso do sector público no conjunto da economia nacional torna imprescindível o desenho de um adequado sistema de informação, que seja útil no processo de análise, avaliação e tomada de decisões públicas, e no qual a Contabilidade tem um lugar destacado”.

Apesar da heterogeneidade das entidades que integram o sector público, estas possuem algumas características próprias. O FASB (1980b: 11) enumera as seguintes características distintivas das entidades sem ânimo de lucro:

- recebem quantidades significativas de recursos de contribuintes que não esperam um retorno equivalente ou proporcional;
- têm outros objectivos que não os de proporcionar bens ou serviços para obter resultados;

- não existem os interesses dos proprietários como nas empresas de negócios.

Para López (1995: 24) as características que distinguem este tipo de entidades podem ser sintetizadas nas constantes do Quadro 3.5.

Quadro 3.5: Características do Sector Público segundo López.

Características do Sector Público	
Responsabilidade	Os órgãos dirigentes das entidades públicas são nomeados pelo governo, o qual, por sua vez, é eleito democraticamente pelos cidadãos. Assim, eles são responsáveis perante o governo e, em última instância, perante todos os cidadãos. É, também, necessário ter presente que estas entidades são financiadas, principalmente, por recursos provenientes do OE, ou seja, são financiadas em larga medida pelos contribuintes. Daqui decorre a grande importância atribuída, desde sempre, à prestação de contas e ao controlo da legalidade que marca a execução orçamental, condicionando os princípios e critérios contabilísticos que norteiam este domínio.
Custos	Da não existência de concorrência na oferta de bens e serviços públicos, resultam carências ao nível do controlo de custos imposto pelo mercado. Esta situação contribuiu muito para o enorme crescimento que, ao longo dos anos, se tem registado no défice público.
Resultado	O seu objectivo principal consiste na prestação de serviços de utilidade pública ²² . Dado que, geralmente, não se cobra por esses serviços, o resultado apurado assume pouca relevância pelo que se colocam algumas dificuldades em definir elementos que permitam determinar o grau de cumprimento dos objectivos da entidade. De facto, nas empresas com fins lucrativos o resultado permite medir o êxito com que os seus objectivos são alcançados, ou seja, permite medir o seu desempenho. Deste modo, dada a pouca, ou mesmo nenhuma, relevância atribuída ao resultado nos organismos públicos, foi necessário encontrar outros conceitos cujo cumprimento contribua para o alcance dos seus objectivos. São eles a economia, a eficiência e a eficácia.
Mercado	Os bens e serviços prestados pelas entidades sem ânimo de lucro possuem características próprias que fogem ao funcionamento tradicional do mercado e que podem resumir-se nas seguintes: <ul style="list-style-type: none">- não rivalidade do consumo dado que, para um determinado nível de produção, várias pessoas podem consumir, simultaneamente, as mesmas unidades de bens ou serviços sem que o consumo de umas rivalize com o consumo de outras;- não aplicabilidade do princípio da exclusão uma vez que nem sempre é possível excluir do consumo dos bens e serviços públicos quem não está disposto a pagar o preço correspondente;- existência de <i>free-riders</i>, que são consequência das características anteriores e resultam de beneficiar por igual deste tipo de bens e serviços, quer os indivíduos que contribuem para o seu financiamento quer os que não o fazem. Significa isto que o mercado não pode ser utilizado como meio de atribuição deste tipo de bens e serviços.

A ausência de mercado tem como consequência que a figura do resultado não assuma, neste contexto, a mesma relevância que lhe é atribuída no sector privado. Esta ausência de preços de mercado influencia, também, a informação proporcionada pela contabilidade pública. A este propósito, o FASB (1980b: 16) defende que “a ausência de preços de mercado para os bens e serviços produzidos pelas entidades sem fins lucrativos, limita a

²² Por vezes, a actividade da entidade pode consistir na produção de bens e prestação de serviços destinados a satisfazer necessidades individuais mediante um preço. Nestes casos, o financiamento da actividade pode derivar, no todo ou em parte, do produto das suas vendas. No entanto, também nestes casos, a actividade desenvolvida não visa a obtenção de lucro.

capacidade da informação financeira para proporcionar uma medida directa da qualidade dos bens e serviços que proporcionam e do grau com que satisfazem as necessidades de serviço dos beneficiários e de outros consumidores”.

No entender da IGAE, a actividade económico-financeira das entidades públicas sujeitas ao regime de contabilidade pública, apresentam as seguintes características distintivas apresentadas no Quadro 3.6 (1991: 26):

Quadro 3.6: Características distintivas do Sector Público segundo a IGAE.

Características distintivas do Sector Público	
Actividade	Produção de bens e prestação de serviços destinados a satisfazer necessidades públicas, assim como realização de operações de redistribuição da riqueza nacional.
Financiamento	Obtido de pagamentos obrigatórios sem contraprestação proporcional e individualizada.
Objectivo	Ausência de ânimo de lucro, apesar de se poder obter um défice ou superavit em consequência do desenvolvimento da sua actividade.
Recursos	Utiliza meios que são de titularidade pública.

Silva (2000: 39) apresenta as seguintes particularidades principais de um serviço público:

- são, na sua maioria, fornecedores de serviços;
- não têm o lucro como objectivo a atingir;
- há uma ausência quase total de relação entre os custos e os preços;
- operam fora dos mecanismos de mercado;
- as condições de funcionamento são sujeitas, normalmente, a constrangimentos que se prendem com a gestão dos recursos humanos e com os procedimentos orçamentais.

Dos estudos apresentados pode retirar-se que existem características do sector público enunciadas por todos eles. As mesmas encontram-se resumidas no Quadro 3.7.

Quadro 3.7: Resumo das características do Sector Público.

Características do Sector Público	
Serviço Público	A função principal consiste na produção de serviços para a comunidade, sem visar o lucro.
Redistribuição	Efectuam a redistribuição da riqueza nacional.
Financiamento	Os recursos principais derivam de contribuições obrigatórias efectuadas sem qualquer contraprestação.
Orçamento	Estão sujeitos à disciplina orçamental.
Contabilidade Pública	Estão obrigados a prestar contas da sua actividade.
Controlo	Estão sujeitos ao controlo financeiro e da legalidade.

3.4 Autonomia e Descentralização

A autonomia financeira consiste, em termos gerais, na medida de liberdade dos poderes financeiros das entidades públicas relativamente ao Estado, ou seja, consiste na sua capacidade financeira. A autonomia pode assumir quatro formas, independentes entre si, devendo ser sempre caracterizadas em concreto e só podendo ser concedidas por lei (Franco, 1992a: 152). Estas encontram-se sumariadas no Quadro 3.8.

Quadro 3.8: Tipos de autonomia.

Tipos de autonomia	
Autonomia patrimonial	Assentando no pressuposto da personalidade jurídica, consiste no poder de ter património próprio e de tomar decisões referentes ao património público nos termos da lei. Esta forma de autonomia pode revestir: <ul style="list-style-type: none"> - capacidade de gozo (ou titularidade): a entidade autónoma dispõe de património próprio, sendo os seus órgãos dotados dos poderes para o administrar; - capacidade de exercício: a entidade autónoma dispõe de poderes para gerir um património de que não é titular.
Autonomia orçamental	Consubstancia-se no poder de ter orçamento próprio e de gerir as correspondentes receitas e despesas, decidindo no que a elas concerne. Este orçamento pode ser aprovado pela própria entidade autónoma (exprimindo um maior grau de autonomia) ou por outra entidade, como o Governo ou o Parlamento.
Autonomia de tesouraria	Corresponde ao poder de gerir de forma autónoma os recursos monetários próprios, por execução ou não do orçamento.
Autonomia creditícia	Consiste no poder de contrair dívidas recorrendo a operações financeiras de crédito, assumindo, deste modo, as correspondentes responsabilidades. Esta forma de autonomia só se atribui, normalmente, a entidades com personalidade e autonomia patrimonial uma vez que é necessário algum suporte material para que exista autonomia creditícia.

Dado o seu elevado grau de autonomia, sendo mesmo o maior que se possa conceber, considera-se ser de realçar a autonomia orçamental. Assim, esta forma de autonomia apresenta as seguintes características (Franco, 1992a: 154):

- plena separação jurídica entre o orçamento da entidade considerada e o OE;
- processos próprios de elaboração e aprovação do orçamento;
- administração financeira própria e processos autónomos de execução e controlo das despesas e receitas;
- regime jurídico diverso do do Estado.

Deste modo, a autonomia orçamental inclui a preparação e a decisão sobre o conteúdo do orçamento (designadamente, a escolha das receitas e das despesas, apesar de com respeito pelo princípio da legalidade), a sua execução e o respectivo controlo e responsabilização.

Esta forma de autonomia consiste, assim, num caso flagrante de actividade orçamental à margem do OE (desorçamentação), contrariando, desta forma, o princípio da unidade.

4. DA CONTABILIDADE PÚBLICA TRADICIONAL AO NOVO REGIME DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO

4.1 A Contabilidade Pública Tradicional

Até 1930 coexistiam, em Portugal, dois períodos de execução orçamental que eram relevados em contas distintas, uma vez que o artigo n.º 4 do Regulamento da contabilidade pública de 1881, de 25 de Junho, estabelecia que “a contabilidade pública annual comprehende dois períodos sob a denominação de gerência e exercício”. O período de gerência abrangia “o complexo de todos os actos relativos à arrecadação e aplicação dos recursos e rendimentos públicos, verificados dentro dos doze meses decorridos de Julho a Junho de cada ano²³”. O período de exercício correspondia àquele em que se “completam todas as operações de contabilidade respectivas a cada um dos anos económicos²⁴” e era limitado a dezoito meses, terminando em 31 de Dezembro de cada ano. Ou seja, o primeiro abrangia apenas as cobranças e os pagamentos, enquanto que o segundo respeitava a todas as operações de contabilidade pública, desde a liquidação à arrecadação das receitas e da autorização ao pagamento das despesas.

Esta contabilidade seria escriturada por partidas dobradas, num diário e livro mestre devendo apresentar por um sistema claro, metódico e regular:

- o montante das contribuições e rendimentos arrecadados em cada ano económico, classificados por espécie de rendimento e por exercícios;
- o valor das contribuições e rendimentos autorizados, liquidados e cobrados ou por cobrar, respectivos a cada exercício, classificados de acordo com a sua natureza. A

²³ Artigo 5.º do Regulamento de 1881.

²⁴ Artigo 6.º do Regulamento de 1881.

este rendimento devia adicionar-se o montante pertencente a exercícios findos que fosse cobrado no exercício;

- o montante das despesas autorizadas, liquidadas, pagas e em dívida no final de cada ano económico, com a devida classificação por exercícios, capítulos e artigos.

A reforma de 1930 operada, nomeadamente, com o Decreto n.º 18381, de 24 de Maio, simplificou o sistema utilizado, abolindo as contas de exercício e consagrando apenas as contas de gerência conjugadas com a existência de um período complementar. O Estado Novo operou reformas profundas as quais visaram obter saldos positivos no fecho das gerências orçamentais, conter o crescimento do sector público e possibilitar a recuperação do sector privado da depressão mundial dos anos trinta. No entender de Franco (1992a: 130) “as reformas financeiras de Salazar visavam, além do mais, integrar os princípios rígidos das finanças clássicas na estrutura e no funcionamento de um Estado que já era, e crescentemente se viria a confirmar, antiliberal”.

Desde então, que 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. A popularidade daquela óptica resulta da necessidade de controlar a cobrança de receitas e a subsequente execução das despesas por parte do Estado em cada ano. Assim, a contabilidade orçamental presta contas sobre os fluxos de caixa ocorridos num ano económico, facilitando a sua comparação com o orçamento. Esta contabilidade, preocupa-se mais com o cumprimento dos critérios legais e de limitação das despesas, do que com a equidade e eficiência da sua execução.

Deste modo, a contabilidade pública tradicional apresenta as seguintes características essenciais (Bernardes, 2003: 115):

- é uma “contabilidade administrativa”, uma vez que respeita apenas a entidades públicas de natureza administrativa;
- é uma “contabilidade orçamental”, consistindo num instrumento adequado para o exercício do controlo e da legalidade ela não produz, no entanto, informação útil para a tomada de decisões. Ela é estruturada apenas com a finalidade de prestar contas, não se preocupando com a avaliação do desempenho ou com a posição financeira das entidades;
- é uma “contabilidade de fluxos”, no sentido em que a sua grande preocupação reside no registo das entradas e saídas de tesouraria, não produzindo, em regra,

informação sobre o imobilizado ou as existências, ou seja, não conduzindo à elaboração de um balanço ou de uma demonstração dos resultados;

- é uma contabilidade para o “controlo da legalidade e regularidade” preocupando-se em garantir que a cobrança das receitas e a execução das despesas se processa de acordo com a legislação aplicável e segundo critérios de regularidade financeira;
- é uma “contabilidade de responsáveis” uma vez que um dos seus objectivos principais consiste em demonstrar como foram aplicados os meios financeiros atribuídos face ao que tinha sido aprovado orçamentalmente;
- é uma “contabilidade unigráfica ou de partidas simples”.

Carvalho, Martínez e Pradas (1999: 92) entendem que o sistema de contabilidade pública tradicional não responde às actuais exigências dos diferentes utentes da informação contabilística (como o Estado, os credores e os cidadãos), uma vez que:

- preocupa-se fundamentalmente com o controlo orçamental, prestação de contas e cumprimento estrito da legalidade;
- não presta informação sobre os custos por actividades ou serviços;
- não presta informação sobre o valor do património do organismo;
- não permite medir a eficiência, eficácia e economia com que se utilizam os recursos;
- não é uma das principais ferramentas de suporte à tomada de decisões.

Segundo Freitas e Góis (2000: 766) “durante vários anos a informação financeira das entidades públicas do SPA português apenas proporcionava dados que permitiam a análise dos dispêndios orçamentais e o controlo da legalidade com que eram utilizadas estas verbas, não acompanhando os princípios de agregação da informação financeira da restante parte da economia”.

De acordo com Corrêa (1941: 35) “uma contabilidade de receitas e despesas apenas pode registar o movimento de numerário, ficando por contabilizar não só os direitos adquiridos e os compromissos assumidos, como ainda as transformações sofridas pela riqueza do organismo, ou seja pelo seu património. Estes fenómenos exigem, para serem convenientemente registados, uma outra espécie de contabilidade – uma contabilidade patrimonial, que não pode ser executada senão pelo sistema digráfico”. O autor salienta, ainda, que se a classificação legal adoptada para as receitas e despesas é a mais

aconselhável sob o ponto de vista orçamental, nem sempre é a mais expressiva quanto à natureza económica e social das operações realizadas.

Pinto e Santos (2005: 119) elencam as seguintes limitações com que se debate a contabilidade orçamental:

- “ausência de registo sistemático e acompanhamento do Património (apesar de regras avulsas nesse sentido);
- não permite a elaboração de um inventário e balanço do Estado;
- falta de distinção entre o pagamento e o consumo de recursos;
- dificuldade no acompanhamento e controlo de contas correntes;
- falta de comparabilidade de um ano para o outro;
- susceptibilidade de “cosméticas” contabilísticas variadas:
 - utilização do período complementar de forma diferenciada na despesa e na receita;
 - registo de cobranças cujos reembolsos e restituições serão apenas visíveis no ano seguinte;
 - reescalamento de compromissos sem saldo orçamental;
 - consagração de endividamento público de forma diferente da noção de endividamento comercial (*factoring, leasing*);
 - adiamento da integração de saldos decorrentes da receita orçamental do ano transacto consignado a despesa orçamental;
- dificuldade na concretização de indicadores da economia, eficiência e eficácia por não prever a inclusão de dados operacionais e económicos (e tão somente financeiros e monetários)”.

De facto, a contabilidade pública tradicional ao produzir apenas informação orçamental sobre as despesas pagas e as receitas cobradas é extremamente limitada, não permitindo conhecer outras realidades (que não a de caixa) que compõem uma entidade. Nesta contabilidade não se reconhecem, por exemplo, as amortizações dos equipamentos, a compra de bens ou serviços a crédito, ou o consumo de bens e serviços cujos pagamentos se verificaram em períodos anteriores. Assim, a contabilidade de caixa não é a que garante a maior transparência da informação financeira nem a que fornece a melhor informação para fins de planeamento e de gestão.

Sintetizam-se no Quadro 3.9 os principais aspectos da contabilidade de caixa no que concerne a características qualitativas, custos e limitações.

Quadro 3.9: Contabilidade de caixa.

Contabilidade de caixa	
Características qualitativas	A informação é compreensível e, dado que é relativamente fácil de compilar, as contas podem ser prestadas em tempo mais oportuno do que com outras bases de apresentação.
Custos	A elaboração e prestação da informação não necessita de recursos humanos tão qualificados como em outras bases. O custo de prestar informação de caixa é, normalmente, inferior ao de prestar informação em bases alternativas. Os utentes não têm que possuir conhecimentos específicos de contabilidade, o que facilita o acesso a um maior número de utentes.
Limitações	Os utentes da informação financeira pública têm necessidades cada vez mais exigentes às quais a contabilidade de caixa não responde, nomeadamente no que respeita a informação sobre os bens e obrigações detidos. A informação de caixa não é a mais relevante para a tomada de decisões, nem permite aferir a capacidade de a entidade continuar a desenvolver a sua actividade no futuro. A informação prestada limita a capacidade dos utentes avaliarem a forma como a entidade utiliza os seus recursos, nomeadamente porque não distingue o pagamento do consumo. A informação obtida é menos subjectiva uma vez que não há a necessidade de efectuar estimativas na preparação das contas. No entanto, mantém-se a possibilidade de “gerir” o momento de reconhecimento dos pagamentos e dos recebimentos, diferindo-os para o período seguinte.

Deste modo, sentia-se a premente necessidade de complementar o sistema tradicional da contabilidade pública. A Lei de bases da contabilidade pública²⁵ veio instituir o RAPE, cujas principais inovações foram as seguintes:

- a realização e o pagamento das despesas deixaram de estar sujeitas ao sistema de autorização prévia pela DGO conferindo-se, deste modo, maior autonomia aos serviços e organismos da AP;
- o regime financeiro dos serviços e organismos da administração central foi apresentado com base em dois modelos, a autonomia administrativa como regime geral (SI) e a autonomia administrativa e financeira como regime excepcional (SFA);

²⁵ Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro.

- a estruturação de uma nova contabilidade de caixa com a introdução de uma contabilidade de compromissos (unigráfica) para os serviços com autonomia administrativa e a obrigatoriedade de organizar uma contabilidade analítica;
- a preocupação em criar a unidade de tesouraria com a introdução dos pagamentos por transferência electrónica interbancária (possibilitados com a transformação do Tesouro em Banco). Com este novo sistema, pretendeu-se implementar uma gestão integrada da dívida pública, dado deixarem de existir tesourarias privativas.

Na opinião de Silva (1994: 69), a reforma da administração financeira do Estado visou “atingir um controlo, quer dos custos/despesas, quer do valor acrescentado das actividades/projectos/programas orçamentais, ou seja, uma maior eficiência e economia na utilização dos recursos e uma acrescida eficácia no atingir dos objectivos para um dado nível de qualidade dos produtos produzidos”.

Assim, os grandes objectivos da reforma iniciada na década de noventa podem ser sintetizados como sendo:

- o aumento da racionalidade económica, financeira e de tesouraria;
- o aumento da racionalidade da decisão;
- a descentralização administrativa e financeira;
- a centralização da informação.

A Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro²⁶ reformulou o sistema de execução orçamental, reforçando a responsabilidade por essa execução e prevendo uma nova CGE, cuja estrutura, no essencial, é coincidente com a do orçamento.

Em 28 de Julho de 1992 foi publicado o Decreto-Lei n.º 155/92, que finalizou a arquitectura legislativa da reforma orçamental e de contabilidade pública, substituindo 31 diplomas que vão desde a 3.ª Carta de Lei, de 1908, até àquela data. Este diploma estabeleceu as regras norteadoras do novo RAPE.

O Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, aprovou o POCP visando, nomeadamente, a consolidação de contas de toda a AP. No entender de Freitas e Góis (2000: 767) com a publicação daquele plano “encerra-se a designada reforma da administração financeira do Estado, iniciada em 1990, utilizando-se os conceitos inerentes ao ambiente económico

²⁶ Alterada pela Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto.

empresarial, embora sujeitos a algumas alterações em função das particularidades deste sector”.

Sintetizam-se no Quadro 3.10 as principais características da contabilidade pública tradicional que se procuraram colmatar com a introdução de um novo regime assente no plano de contas.

Quadro 3.10: A Contabilidade Pública Tradicional vs. Moderna.

	Contabilidade Pública	
	Tradicional	Moderna
Informação produzida	Orçamental.	Orçamental, Patrimonial e Analítica.
Método de registo	Unigráfico.	Digráfico.
Orientação	Controlo do orçamento de acordo a legislação aplicável.	Controlo do orçamento, preocupação com a determinação do património, do resultado, dos custos por actividades, da economia, eficiência e da eficácia.
Base	Caixa.	Acrécimo.

A obrigatoriedade de aplicação do POCP por todas as entidades do SPA teve como grande objectivo a obtenção de informação financeira mais transparente, clara e comparável no sector público português. Assim, a informação produzida permite:

- uma perspectiva completa dos activos e dos passivos;
- uma visão plurianual das demonstrações financeiras;
- uma panorâmica global e analítica dos custos e dos proveitos.

Desta forma, pode alcançar-se:

- uma gestão mais eficaz através de uma melhor informação;
- auditorias mais eficazes em virtude da existência de registos claros e coerentes;
- um controlo político mais apertado fruto da medição do impacto financeiro e económico das políticas.

A contabilidade de acréscimo foi introduzida no contexto do Governo da Nova Zelândia na sequência de um conjunto de reformas implementadas em resultado das preocupações sobre questões fiscais e de desempenho económico. A obrigatoriedade de adopção daquela contabilidade consta do *Public Finance Act 1989*, tendo ocorrido uma reforma em 1994 que estabeleceu que a prestação de contas governamental deve obedecer aos princípios

contabilísticos geralmente aceites, devendo ainda ser fixadas metas para os objectivos fiscais. Os resultados destas reformas conduziram a que este sistema fosse considerado o mais eficaz no contexto dos países da OCDE (IFAC, 2000c: 66).

O Governo do Reino Unido introduziu a contabilidade de acréscimo no ano de 1998. Os benefícios resultantes desta alteração foram os seguintes (IFAC, 2000c: 67):

- a tomada de decisões baseia-se nos recursos consumidos e não apenas nas despesas pagas;
- o tratamento de despesas de capital e correntes da forma que melhor reflecte os diferentes impactos económicos;
- o encorajar uma maior ênfase nos *outputs* e no alcançar dos objectivos.

O Governo Federal dos Estados Unidos presta informação numa base de acréscimo de acordo com as normas do *Federal Accounting Standards Advisory Board*, desde 1997 (apesar de neste ano não o ter feito de uma forma completa). Esta reforma resultou de se terem identificado limitações na informação financeira prestada aliada a falhas no âmbito do controlo interno. As normas estabelecidas visam a prestação de contas, nomeadamente, sobre:

- os recursos orçamentais colocados à disposição, as obrigações incorridas e o custo das operações;
- os recursos como inventários, propriedades e equipamentos;
- os resultados obtidos com os investimentos efectuados, nomeadamente no que concerne à melhoria do bem estar da Nação (ou seja, a ênfase é colocada não só nos *outputs* mas também nos *outcomes*).

Deste modo, apesar de em Portugal também terem sido percebidas as limitações da contabilidade de caixa, e de ter sido estendida a obrigatoriedade de aplicar a contabilidade de acréscimo a todo o SPA, em 1997, não se pode ignorar que esta não está totalmente radicada no terreno, uma vez que ainda existem diversas entidades que dispõem apenas de informação orçamental, com uma base de caixa e cujos registos contabilísticos assentam no método unigráfico (saliente-se que esta será a situação existente na maioria dos SI actualmente).

4.2 O Regime de Administração Financeira do Estado

4.2.1 *Serviços Integrados*

Os serviços e organismos com mera autonomia administrativa dispõem de créditos inscritos no OE e os seus dirigentes são competentes para, com carácter definitivo e executório, praticarem os actos necessários à autorização de despesas e seu pagamento, no âmbito da gestão corrente²⁷.

Por gestão corrente entende-se a prática de todos os actos que integram a actividade que os serviços e organismos normalmente desenvolvem para a prossecução das suas atribuições, sem prejuízo dos poderes de direcção, supervisão e inspecção do ministro competente. Desta gestão excluem-se as opções fundamentais de enquadramento da actividade dos serviços e organismos, nomeadamente, a aprovação de planos e programas e a assunção de encargos que ultrapassem a sua normal execução, e ainda os actos de montante ou natureza excepcionais, os quais serão anualmente determinados no Decreto-Lei de execução orçamental²⁸.

Deste modo, os serviços e organismos com autonomia administrativa continuam integrados na AP directa, embora os respectivos dirigentes disponham de certas competências, consubstanciadas na prática, em actos de gestão corrente, de autorização e pagamento de despesas, com carácter definitivo e executório, que no regime anterior se inseriam na esfera de competências do Governo.

Neste contexto, deve ter-se presente a Lei n.º 4/2004, de 15 de Janeiro²⁹, onde se definem os princípios e normas a que deve obedecer a organização da administração directa do Estado. O artigo 2.º n.º 1 estabelece que “integram a administração directa do Estado os serviços centrais e periféricos que, pela natureza das suas competências e funções, devam estar sujeitos ao poder de direcção do respectivo membro do Governo”.

²⁷ Artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

²⁸ Artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

²⁹ Com as alterações da Lei n.º 51/2005, de 30 de Agosto e republicada pelo artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 105/2007, de 3 de Abril.

No que respeita ao respectivo regime financeiro “os serviços da administração directa do Estado dispõem, em regra, de autonomia administrativa para actos de gestão corrente” (artigo 12.º).

O Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, estabelecia que a transição para o novo regime financeiro seria efectuada durante o ano económico de 1993, salvaguardando-se a possibilidade de uma aplicação anterior aos serviços e organismos da AP que reunissem as condições indispensáveis. Em 1994, o Decreto-Lei de execução orçamental veio explicar que a transição para o novo regime seria efectuada mediante despacho conjunto dos ministros das finanças e da tutela, sob proposta da DGO, à medida que os serviços e organismos fossem reunindo condições para o efeito. Estava, assim, “aberta a porta ao tradicional laxismo e incúria da AP e, pior, à convivência organizacional e de regimes entre o vasto mundo dos serviços por reformar e o novo e pequeno mundo dos serviços e organismos já inseridos e cobertos pela nova reforma” (Moreno, 2000: 212).

Nos anos seguintes assistiu-se à convivência entre o novo e o antigo regime de administração financeira, mantendo-se os “serviços simples” (que no âmbito da Reforma, deveriam ter desaparecido). Esta manutenção tornava-se necessária uma vez que, desde que aqueles serviços não tivessem transitado para o novo regime expressa e publicamente (em despacho dos Ministros das Finanças e da Tutela, publicado no Diário da República), não podiam deixar de estar sujeitos ao antigo sob pena de um vazio organizativo.

No entender de Moreno (2000: 213) “tudo leva a crer que, acrescentando à confusão jurídica que envolve, hoje ainda, o novo regime geral de autonomia administrativa, a sua verdadeira consumação se saldou por um indesmentível fracasso; no sentido de que, na prática, ficou muito longe ainda das reais necessidades da gestão financeira pública, em termos, sobretudo de desburocratização, de flexibilidade, de agilidade e de adequada responsabilidade pelos resultados e pelo desempenho dos dirigentes”.

Não pode deixar de se referir que nos dias de hoje ainda existem organismos que não integraram o RAFE, o que se traduz na coexistência de diversos regimes, ao abrigo de diferentes legislações, situação que em nada facilita a tão desejada normalização.

No que respeita ao sistema de contabilidade que deveria ter sido adoptado pelos SI, este era um sistema unigráfico, devendo apresentar:

- uma **contabilidade de caixa**, que regista a entrada e saída de meios monetários;

- uma **contabilidade de compromissos**, que regista as obrigações assumidas, isto é, são lançadas as obrigações constituídas decorrentes da lei ou de contratos, os encargos assumidos nos anos anteriores e não pagos e os encargos assumidos ao longo da gestão. Esta contabilidade obriga, ainda, a registar os contratos celebrados (incluindo o seu montante global, eventuais alterações, escalonamento e os respectivos pagamentos efectuados), bem como proceder ao seu cabimento anual. Salienta-se que a contabilidade de caixa tradicional se pautava pela falta de disciplina orçamental no que concerne à assunção de encargos plurianuais pelo Estado, o que conduziu a um descontrolo dos compromissos financeiros do Estado num horizonte plurianual;
- uma **contabilidade analítica**, a qual se traduz numa ferramenta indispensável ao planeamento e controlo de gestão (salienta-se que esta contabilidade presta informação analítica sobre os pagamentos e recebimentos ocorridos e não sobre os custos e proveitos do período).

A reforma da gestão orçamental e da contabilidade pública teve como instrumento de suporte um modelo informacional – o sistema de informação para a gestão orçamental (SIGO), o qual assenta num conjunto de aplicações: o sistema de informação contabilística (SIC), o sistema de gestão de recursos humanos e o sistema de gestão do património. Este sistema de informação foi desenvolvido pelo Instituto de Informática para a DGO, de modo a apoiar os SI a implementar o novo modelo de gestão previsto no RAFE. Em observância do artigo 17.º da Lei de bases da contabilidade pública, o SIGO teve como objectivo informatizar os serviços da AP servindo de suporte à sua gestão económico-financeira e social, ao proporcionar informação que permite:

- conhecer a situação económica, financeira e patrimonial das entidades;
- gerir os seus recursos humanos;
- auxiliar a tomada de decisões por parte da gestão.

Será de referir que o SIGO não ficou terminado, uma vez que não integrou de forma completa a contabilidade de compromissos (despesas de anos anteriores), nem levou em consideração as necessidades dos organismos na gestão de receitas próprias. Também a parte do património não foi completamente desenvolvida. Acresce ainda o facto de, uma vez que só considera as receitas e as despesas, não permite conhecer a situação económica e financeira de uma entidade.

Tendo a contabilidade e prestação de contas dos SI ficado a cargo do SIC, quando se pretendeu transitar para uma contabilidade de modelo digráfico (POCP), levantaram-se algumas questões ligadas àquele sistema de informação, nomeadamente no que concerne ao facto de o SIC ter sido construído na perspectiva do orçamento prestador de contas e não na perspectiva da entidade prestadora de contas. Assim, se uma determinada entidade possuir mais do que uma classificação orgânica, terá tantos SIC quantas as orgânicas, perdendo-se a visão do todo da entidade que presta contas. Esta situação não era compatível com o POCP, nomeadamente no que concerne ao respeito pelo princípio contabilístico da “Entidade”.

Face a esta situação, o Instituto de Informática iniciou o Projecto POCP, em conjunto com a DGO, com o objectivo de desenvolver uma aplicação informática a ser disponibilizada a todos os organismos integrados e autónomos por se considerar extremamente importante a adopção de processos únicos na AP, através da utilização de uma ferramenta normalizada para todo o SPA. Aquela solução informática é designada por rede integrada de gestão dos recursos do Estado (RIGORE).

Pretende-se desenvolver, também, funcionalidades que permitam efectuar a consolidação orçamental a nível central. Esta iniciativa do Ministério das Finanças e da Administração Pública, insere-se no âmbito das políticas da reforma da AP, na área da administração financeira do Estado, e tem por objectivo que os organismos usufruam da:

- “utilização de uma solução de gestão económica, financeira e de *cash basis*, normalizada e permanentemente adaptada aos requisitos legais e aos novos imperativos de normalização contabilística internacional;
- utilização de uma solução que permita a integração automática dos dados financeiros de todo o SPA com os sistemas centrais da DGO e da Direcção-Geral do Tesouro (DGT);
- disponibilização de forma célere de informação de gestão do relato financeiro público em moldes modernos;
- redução de recursos públicos através da rentabilização da utilização dos meios de que o Estado já dispõe³⁰”.

³⁰ Circular série A n.º 1315, de 5 de Janeiro de 2005.

Os organismos piloto vão ainda adoptar o Modelo de Serviços Partilhados, estando para tal a ser criada uma unidade especializada designada por *Centro de Processos Comuns* (CPC), a qual prestará serviços técnicos ao conjunto dos organismos, constituindo uma alavanca para a concretização das medidas preconizadas na Lei n.º 4/2004, de 15 de Janeiro.

Considera-se ser de salientar que apesar de a Circular série A n.º 1315, de 5 de Janeiro de 2005, estabelecer a imperiosa necessidade de adoptar processo únicos na AP através da utilização de uma ferramenta normalizada para todo o SPA, ela refere apenas o desenvolvimento de uma aplicação informática de suporte ao POCP. Ora, dado que o POCP não é aplicável a todo o SPA fica a questão de saber como será, então, utilizada uma “ferramenta normalizada” para todo aquele Sector.

A publicação do POCP (em regime digráfico), ao ser de aplicação obrigatória a todos os organismos independentemente do tipo de autonomia, colocou um novo problema uma vez que contrariava o preconizado na Lei n.º 8/90 quanto ao sistema de contabilidade unigráfico. Esta situação viria a ser juridicamente ultrapassada com a publicação, em 2001, da actual LEO, que estabeleceu no seu artigo 10.º que os organismos do SPA (independentemente do tipo de autonomia) ficam sujeitos ao POCP.

4.2.2 *Serviços e Fundos Autónomos*

De acordo com a Lei de bases da contabilidade pública e com a LEO, apenas poderão usufruir do regime excepcional de autonomia administrativa e financeira os organismos que, cumulativamente, satisfaçam os seguintes requisitos:

- disponham de pelo menos dois terços de receitas próprias relativamente às suas despesas totais, com exclusão das despesas co-financiadas pelo orçamento da UE³¹;
- a gestão dos fundos comunitários, por parte dos serviços, revelar indispensável a manutenção de autonomia administrativa e financeira;
- não tenham natureza e forma de empresa, fundação ou associação públicas, mesmo se submetidos ao regime de qualquer destas por outro diploma.

³¹ Artigo 6.º da Lei 8/90, de 20 de Fevereiro.

São excepcionados do número anterior as entidades de regulação e supervisão bem como os organismos em que a atribuição do regime de autonomia administrativa e financeira seja determinada por imperativo constitucional ou estejam integrados nas áreas do ensino universitário e politécnico e do serviço nacional de saúde.

Prevê-se, no entanto, no n.º 4 da Lei n.º 8/90 que aquela autonomia possa ser atribuída “em função de outras razões ponderosas expressamente reconhecidas por Lei ou Decreto-Lei”. Da análise das fontes de financiamento dos orçamentos privativos dos SFA para 2006, resulta que ainda existem diversos organismos que gozam de autonomia administrativa e financeira, apesar de não cumprirem a regra das receitas próprias definida.

Os organismos autónomos respeitam a todos os organismos da AP, dotados de autonomia administrativa e financeira, que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública³². Estes organismos dispõem de personalidade jurídica e de autonomia administrativa, financeira e patrimonial.

O RAFE previa que o sistema de contabilidade a adoptar pelos SFA seria digráfico e moldado no POC, no plano de contas especialmente aplicável às instituições bancárias ou ainda noutro plano de contas oficial adequado. O sistema de contabilidade aplicável deveria ainda prever, a par de uma contabilidade de caixa, uma contabilidade de compromissos ou de encargos assumidos. No entanto, o Decreto-Lei n.º 155/92 não definia como é que estas contabilidades seriam apresentadas em regime digráfico. Esta situação viria a ser ultrapassada com a publicação do POCP, em 1997, uma vez que este criou uma classe e contas específicas para registar a contabilidade de caixa e a de compromissos.

Salienta-se que o artigo 14.º do diploma do RAFE apenas previa a contabilidade analítica para os organismos com autonomia administrativa, situação que viria a ser alterada com a publicação do POCP que tornou aquela contabilidade obrigatória também para os SFA.

Dada a importância que assume neste contexto, deve referir-se a Lei-quadro dos institutos públicos³³ que estabelece os princípios e as normas por que aqueles se devem reger. Os institutos públicos integram a administração indirecta do Estado e das regiões autónomas³⁴ e consideram-se como tal, independentemente da sua designação, os serviços e fundos das

³² Artigo 43.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

³³ Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro.

³⁴ Artigo 2.º, n.º 1 da Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro.

entidades referidas no artigo 2.º, quando dotados de personalidade jurídica³⁵. Assim, os institutos públicos são pessoas colectivas de direito público, dotadas de órgãos e património próprio, devendo, em regra, preencher os requisitos de que depende a autonomia administrativa e financeira. Em casos excepcionais devidamente fundamentados, podem ser criados institutos públicos apenas dotados de autonomia administrativa³⁶.

Quanto ao seu regime orçamental e financeiro, eles encontram-se sujeitos ao regime orçamental e financeiro dos SFA, à excepção dos institutos públicos desprovidos de autonomia financeira, aos quais são aplicáveis as normas financeiras dos serviços com autonomia administrativa³⁷. Devem, assim, aplicar o POCP, devendo essa aplicação ser complementada por uma contabilidade analítica, com vista ao apuramento de resultados por actividades³⁸.

Não obstante as normas disciplinadoras dos fundos e serviços autónomos (SFA), emanadas pelos diversos Decretos-Lei de execução orçamental, “o que é facto é que aqueles organismos têm prosseguido com a sua crónica indisciplina; porventura com a total passividade de muitos dos seus órgãos fiscalizadores e a menos ortodoxa falta de responsabilidade e de responsabilização de muitos dos seus órgãos de gestão e com a complacência benévola da respectiva tutela ministerial. Recorde-se que um dos mais graves problemas da situação financeira orçamental do Estado prende-se com a dívida oculta acumulada pelos SFA do ministério da saúde a qual resulta de se assumirem compromissos sem o correspondente cabimento orçamental” (Moreno, 2000: 222).

Resulta, assim, que não obstante as diversas regras e normas estabelecidas no diploma do RAFE, e todos os anos concretizadas nos respectivos decretos de execução orçamental, assume especial relevância o acompanhamento e as auditorias levadas a cabo pelas diversas entidades com competências fiscalizadoras por forma a aferir do cumprimento das regras existentes.

³⁵ Artigo 3.º, n.º 1 da Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro.

³⁶ Artigo 4.º da Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro.

³⁷ Artigo 35.º da Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro.

³⁸ Artigo 39.º da Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro.

5. O MODELO DE NORMALIZAÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL

5.1 Conceito de Normalização

A informação prestada pela contabilidade ultrapassa, em larga medida, o âmbito da entidade assumindo interesse para um vasto conjunto de utentes. Na opinião de Carvalho e Ribeiro (2004: 31) “a actual reforma da contabilidade pública surge da necessidade de fornecer informação que permita verificar o cumprimento dos critérios de convergência impostos pelo PEC, mas também fornecer toda a informação de que necessitam os órgãos internos de gestão, as entidades e órgãos fiscalizadores como o Tribunal de Contas, o Ministério das Finanças (DGO e Inspeção Geral de Finanças), Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS); a Assembleia da República assim como o Instituto Nacional de Estatística e, finalmente, o cidadão”.

Como referem Borges, Rodrigues e Rodrigues (2006: 108) “normalizar consiste em criar uma metodologia comum, a ser seguida pelas unidades económicas visando, fundamentalmente, a comparabilidade das informações inter-unidades, a universalidade dos dados recolhidos e a sua compreensibilidade pelos diversos agentes económicos”. No entender de Caiado (2005a: 1) “normalizar significa que as operações ou transacções realizadas têm que ser levadas em contas cuja definição, codificação, regras de movimentação e de valorimetria estejam previamente definidas, sendo sintetizadas, apresentadas e divulgadas em modelos com formatos normalizados”.

Deste modo, salienta-se que a contabilidade das diversas entidades pertencentes ao SPA não se pode considerar normalizada apenas porque todas utilizam nomes iguais para as contas e mapas iguais para a sua apresentação. Ferreira (1984: 25) defende que a expressão *normalização contabilística* compreende “todas as acções tendentes a criar um todo coerente de organização contabilística uniforme com exigências diversas que começam na terminologia e conceituação, prosseguindo na escolha dos esquemas e regras de contabilização uniformemente adoptados e culminando na elaboração dos modelos, onde, em síntese, se representam fluxos ou correntes de valores e saldos ou situações finais”. A

obtenção de informação comparável só será possível com a produção de dados contabilísticos devidamente homogeneizados, os quais tornarão possível o estudo e o acompanhamento de uma entidade, bem como de um País.

5.2 O Plano Oficial de Contabilidade Pública

5.2.1 Introdução

Assistia-se a uma falta de disciplina no contexto dos SFA que apenas tinham contabilidade digráfica (patrimonial), não possuindo qualquer contabilidade pública. De facto, existiam diversos SFA que, ao abrigo de diplomas orgânicos anteriores ao RAFE, tinham enveredado pela contabilidade digráfica, abandonando por completo a contabilidade pública. Acrescia ainda que, no âmbito da contabilidade digráfica, existiam múltiplos planos de contabilidade sectoriais, adaptados do POC (nomeadamente no que concerne aos Hospitais e à Segurança Social), sem normas gerais de enquadramento. Esta situação conduziu a que:

- os vários sectores da AP não adoptassem os princípios contabilísticos e os critérios valorimétricos de forma uniforme e consistente;
- os códigos das contas correspondessem a conteúdos diferentes consoante o sector;
- não fossem previstas contas específicas para o acompanhamento da execução orçamental, não permitindo o controlo numa perspectiva de compromissos e de caixa;
- não fosse possível proceder, de forma automática, à consolidação de contas para o conjunto do SPA.

A tudo isto, acrescia ainda a obrigatoriedade de uniformização dos requisitos contabilísticos, nomeadamente no âmbito da contabilidade de caixa e da contabilidade de compromissos³⁹. Por sua vez, o Decreto-Lei da RAFE veio sujeitar a autorização de

³⁹ Imposta pela Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro.

despesas à verificação dos requisitos de economia, eficiência e eficácia, para além da conformidade legal e regularidade financeira.

Assim, na sequência da legislação referida e numa perspectiva de proporcionar informação contabilística consolidada de todos os serviços e organismos da administração central, regional e local foi aprovado o POCP. Após a sua publicação foram publicados, nos últimos anos, os seguintes planos de contabilidade sectoriais:

- Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais⁴⁰ (POCAL).
- Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação⁴¹ (POCE).
- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde⁴² (POCMS).
- Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social⁴³ (POCISSSS).

Na opinião de Pinto e Santos (2005: 40) os planos “**sectoriais**” deveriam designar-se por “**ministeriais**” uma vez que “estabelecem especificações para ministérios e não para verdadeiros sectores de actividade, à excepção do POCAL”. De facto, o modelo de âmbito de aplicação de base ministerial de cada um dos planos tem-se traduzido em algumas dificuldades, nomeadamente:

- alterações na constituição de ministérios, com a passagem de organismos de um ministério para o outro (como uma Escola de Enfermagem que passou do Ministério da Saúde para o Ministério da Educação) provocaram a alteração do plano de contas a utilizar sem que tivesse ocorrido qualquer alteração de actividade;
- alterações na fonte de financiamento de associações de direito privado financiadas por entidades públicas aquando da alteração da ponderação dos participantes no financiamento da mesma, como são o caso da passagem da administração central para a local e vice-versa. Mais uma vez, a actividade da associação em nada se alterou com a mudança da fonte de financiamento.

⁴⁰ 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.

⁴¹ Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro.

⁴² Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro.

⁴³ Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro.

Independentemente da designação utilizada para denominar os planos “sectoriais”, parecem não existir dúvidas que aqueles planos, em conjunto com o POCP, pretenderam traduzir-se num instrumento de normalização contabilística no âmbito da AP.

De acordo com Carvalho e Ribeiro (2004: 20) o POCP “constitui um contributo para a normalização da contabilidade pública e assume igualmente uma particular importância nas autarquias locais, no sector da educação, da saúde e das instituições de solidariedade social, pois, ao permitir adaptar-se à contabilidade de diversos sectores da AP, acaba por tornar-se num marco conceptual enquadrador dos planos sectoriais já publicados e de outros planos que dele possam decorrer”.

De facto, o POCP constituiu um primeiro passo para a normalização dos procedimentos contabilísticos nos organismos da administração central, regional e local, incluindo a segurança social, revogando os planos sectoriais então em vigor, tais como o Plano Oficial de Contas dos Serviços de Saúde (POCSS), o Plano de Contas das Instituições de Segurança Social e o Plano de Contas para os Serviços Municipalizados e Federações de Municípios. A sua estrutura assenta no POC⁴⁴ com as necessárias adaptações inerentes ao ambiente de legalidade e rigor orçamental específico do regime financeiro da AP.

No artigo 4.º do Decreto-Lei que introduziu o POCP foi criada a CNCAP com o objectivo de coordenar a aplicação geral e sectorial do plano, tendo sido definidas pelo Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de Março, as atribuições e as competências, bem como a sua composição.

Foi, ainda, constituído um grupo de trabalho denominado SATAPOCAL⁴⁵ (dando cumprimento ao artigo n.º 5 do POCAL), o qual tem como atribuições, entre outras, assegurar a uniformização no apoio técnico à aplicação do POCAL, em articulação com as orientações da CNCAP.

5.2.2 Objectivos

No preâmbulo do Decreto-Lei que aprovou o POCP, apresenta-se como seu objectivo “a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos - **contabilidade**

⁴⁴ Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro.

⁴⁵ Despacho n.º 4839/99, de 22 de Fevereiro.

orçamental, patrimonial e analítica - numa **contabilidade pública moderna**, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação”.

Como complemento ao objectivo referido, o POCP deverá ainda permitir, especificamente:

- o controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas e a disponibilização de informação aos diferentes utentes, por forma a reforçar a transparência na AP, efectuando o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos, nomeadamente no âmbito da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento dos compromissos com reflexos em anos futuros;
- a obtenção de informação financeira relevante para efeitos de contabilidade nacional, uma vez que a mesma é particularmente importante para aferição do cumprimento dos compromissos assumidos no quadro do Tratado que instituiu a UE;
- a produção de informação que permitirá ao órgão de controlo interno, ao Tribunal de Contas, à Assembleia da República, ao Governo e ao cidadão avaliar e controlar a afectação dos recursos e os níveis de eficiência e eficácia da gestão;
- a disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade.

No Quadro 3.11 apresentam-se, de forma sumária, algumas das utilizações da informação que se pretende obter na nova contabilidade pública.

Quadro 3.11: Utilização da informação obtida pela Contabilidade Pública Moderna.

Contabilidade Pública Moderna		
Contabilidade Orçamental	Contabilidade Patrimonial	Contabilidade Analítica
Controlo da execução orçamental. Verificação da conformidade das operações com a lei vigente. Organização do controlo sobre actos da Administração Pública.	Inventariação e valorização do património. Identificação dos custos e proveitos. Medição das variações do património.	Orçamentação. Controlo e redução de custos. Estabelecimento de taxas e preços. Mensuração de desempenho. Avaliação de programas. Justificação da aplicação de receitas. Tomada de decisões com impacto económico. Elaboração de indicadores de economia, eficiência e eficácia.

5.2.3 Breve Caracterização

O POCP vem introduzir, na contabilidade pública, um novo sistema contabilístico, o qual apresenta as seguintes características:

- não foca exclusivamente a contabilidade orçamental, preocupando-se, também, com aspectos financeiros, económicos e patrimoniais;
- a contabilidade financeira e a contabilidade orçamental encontram-se inseridas num único sistema de informação, alicerçado em nove classes de contas, utilizando-se o sistema digráfico para registar os dois tipos de transacções;
- as transacções orçamentais são registadas numa base de caixa, introduzindo-se, para as transacções financeiras, a base do acréscimo;
- os documentos de prestação de contas assentam, essencialmente, em três demonstrações: balanço, demonstração dos resultados e mapas de execução orçamental (controlo orçamental da despesa, controlo orçamental da receita e fluxos de caixa).

No Quadro 3.12 apresentam-se os diversos mapas de prestação de contas previstos no POCP.

Quadro 3.12: Mapas de Prestação de Contas no POCP.

POCP		
Contabilidade Orçamental	Contabilidade Patrimonial	Contabilidade Analítica
Mapa do Controlo Orçamental da Despesa	Balanço	
Mapa do Controlo Orçamental da Receita	Demonstração dos Resultados	
Mapa dos Fluxos de Caixa		
Anexos às Demonstrações Financeiras		

É de notar que, dispendo o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, que os SI deviam organizar uma contabilidade analítica, e tornando-se objectivo deste plano a integração daquela contabilidade, assiste-se, no entanto, à ausência no POCP de definição de normas sobre esta área, reservando-se para uma fase posterior a sua eventual produção. Salienta-se, ainda, que constituindo a consolidação das contas da AP um dos grandes objectivos deste plano, ele não consagra, no entanto, qualquer capítulo ou regra nesse sentido.

5.2.4 As Principais Particularidades do Quadro de Contas do POCP

Apesar de o quadro de contas consagrado no POCP ter sido concebido de modo a introduzir as mínimas alterações relativamente ao preconizado no POC, houve, naturalmente, necessidade de proceder a determinadas adaptações em face das características específicas da AP.

O quadro de contas mantém a classificação decimal, admitindo-se, como no POC, que as entidades possam criar subcontas de acordo com as suas necessidades desde que se respeite o conteúdo da conta principal. São apresentadas dez classes, com a novidade de se ter estruturado a classe 0 que se designa por “Contas de Controlo Orçamental e de Ordem” e de se ter denominado a classe 5 por “Fundo Patrimonial”. No Quadro 3.13 apresentam-se as classes constantes do balanço.

Quadro 3.13: Classes de contas constantes do balanço.

Balanço	
Activo	Fundos Próprios
Imobilizações (Classe 4)	Fundo Patrimonial (Classe 5)
Existências (Classe 3)	Resultado Líquido (Conta 88)
Terceiros (Classe 2: Direitos)	Passivo
Disponibilidades	Terceiros (Classe 2: Obrigações)

As classes 6, 7 e 8 respeitam a contas da demonstração dos resultados como se pode observar no Quadro 3.14.

Quadro 3.14: Contas de Demonstração dos Resultados.

Demonstração dos Resultados	
Custos e Perdas	Proveitos e Ganhos
Classe 6	Classe 7
Resultado Líquido (Conta 88)	

Considera-se importante distinguir, neste contexto, as diferentes informações reportadas pela contabilidade e as respectivas ópticas existentes numa entidade. Assim, temos:

- a informação patrimonial que reporta:

- a óptica de **tesouraria**, que envolve **pagamentos** (saídas de meios monetários) e **recebimentos** (entradas de meios monetários);
 - a óptica **económica**, relativa à incorporação de matérias, mão-de-obra e outros custos para obter o produto ou prestar o serviço. Engloba os conceitos de **custos e perdas** (componentes negativas dos resultados) e de **proveitos e ganhos** (componentes positivas dos resultados);
 - a óptica **financeira**, que respeita a **despesas** (constituição da dívida a pagar) e **receitas** (constituição do direito a receber);
- a **informação orçamental**, que envolve os conceitos de **despesas e receitas** consideradas como pagamentos e recebimentos, respectivamente.

Deste modo, convém ter presente que a despesa e a receita do ponto de vista orçamental difere do conceito de despesa e de receita na óptica patrimonial. Esta diferenciação está bem patente no mapa dos fluxos de caixa, onde são evidenciados os valores referentes aos recebimentos e pagamento ocorridos no exercício, constando do primeiro membro as receitas e do segundo as despesas.

A informação sobre os diversos fluxos referidos é prestada em demonstrações financeiras diferentes. No Quadro 3.15 são apresentadas as ópticas associadas às diversas demonstrações financeiras.

Quadro 3.15: Ópticas associadas às Demonstrações Financeiras.

Informação Patrimonial		
Óptica Financeira	Despesas	Balço
	Receitas	
Óptica Económica	Custos e Perdas	Demonstração dos Resultados
	Proveitos e Ganhos	
Óptica de Tesouraria	Pagamentos	Mapa dos Fluxos de Caixa Mapa do Controlo Orçamental da Despesa Mapa do Controlo Orçamental da Receita
	Recebimentos	
Informação Orçamental		
Óptica Orçamental	Despesas	
	Receitas	

Salienta-se que nem sempre os valores dos pagamentos e dos recebimentos apresentados na óptica orçamental são totalmente coincidentes com os da óptica de tesouraria. Tenha-se presente, por exemplo, o pagamento de vencimentos em que para efeitos de execução orçamental a despesa tem que se reflectir pelo valor bruto, enquanto que a saída dos meios monetários ocorre pelo valor líquido dos descontos e retenções. O mesmo pode ser ilustrado, no âmbito da receita, com a cobrança do pedido de libertação de créditos (PLC) em que existam retenções na fonte.

De modo a melhor compreender as especificidades introduzidas no quadro de contas público, apresenta-se no Quadro 3.16 um resumo das principais diferenças entre o plano de contas do POCP e o do POC, no que concerne às contas de resultados.

Quadro 3.16: Principais diferenças entre as contas de resultados do POCP e do POC.

Contas de resultados		
	POCP	POC
Conta 63	“Transferências correntes obtidas e prestações sociais”	“Impostos”
Conta 66	“Amortizações do exercício”	“Amortizações e ajustamentos do exercício”
Conta 71	“Vendas e prestações de serviços”	“Vendas”
Conta 72	“Impostos e taxas”	“Prestações de serviços”
Conta 74	“Transferências e subsídios correntes obtidos”	“Subsídios à exploração”
Conta 77	Não existe	“Reversões de amortizações e ajustamentos”
Conta 85	Não existe	“Resultados antes de impostos”
Conta 86	Não existe	“Imposto sobre o rendimento”

Salienta-se que o Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro, introduziu alterações no POC, nomeadamente em algumas das suas contas. Tendo-se elaborado o quadro de contas do POCP à semelhança do do POC, é curioso que até agora aquelas alterações não tenham sido estendidas ao plano público.

No Quadro 3.17 apresenta-se um resumo das principais distinções entre o POCP e o POC, no que respeita às contas de balanço.

Quadro 3.17: Principais diferenças entre as contas de balanço do POCP e do POC.

Contas de balanço		
	POCP	POC
Conta 12	“Depósitos em instituições financeiras”	“Depósitos à ordem”
Conta 13	“Conta no Tesouro”	“Depósitos a prazo”
Conta 19	“Provisões para aplicações de tesouraria”	“Ajustamentos de aplicações de tesouraria”
Conta 21	“Clientes, contribuintes e utentes”	“ Clientes”
Conta 25	“Devedores e credores pela execução do orçamento”	“Sócios/Accionistas”
Conta 264	Não existe	“Subscritores de capital”
Conta 28	“Empréstimos concedidos”	“Ajustamentos de dívidas a receber”
Conta 39	“Provisões para existências”	“Ajustamentos de existências”
Conta 45	“Bens de domínio público”	Não existe
Conta 49	“Provisões para investimentos financeiros”	“Ajustamentos de investimentos financeiros”
Conta 51	“Património”	“Capital”
Conta 52	Não existe	“Acções (quotas) próprias”
Conta 53	Não existe	“Prestações suplementares”
Conta 54	Não existe	“Prémios de emissão de acções (quotas)”
Conta 577	“Reservas decorrentes da transferência de activos”	Não existe
Conta 89	Não existe	“Dividendos antecipados”

Com o objectivo de acompanhar e controlar a execução do orçamento da despesa e da receita foram criadas, no âmbito do POCP, na classe 0, as Contas de Controlo Orçamental. Assim, a concepção do POCP assenta numa nítida separação entre:

- a contabilidade orçamental: contabilização das operações orçamentais (despesa e receita), cujos efeitos são exclusivamente internos à entidade (contas da classe 0);
- a contabilidade financeira: contabilização das operações subsequentes ao reconhecimento de uma obrigação ou direito, cujos efeitos se fazem sentir na esfera patrimonial de terceiros (contas das classes 1 a 8).

5.2.5 Classificação Orçamental das Despesas e das Receitas

Apesar de o POCP não prever as classificações orçamentais (ao contrário do que acontece no POCAL), não se podem dissociar as contas patrimoniais daquelas classificações, uma

vez que apenas pela conjugação das duas (como aliás, preconiza o POCP) se poderá alcançar o objectivo de prestar informação orçamental.

Para Franco (1992a: 336) o orçamento consiste numa “previsão, em regra anual, das despesas a realizar pelo Estado e dos processos de as cobrir, incorporando a autorização concedida à administração financeira para cobrar receitas e realizar despesas e limitando os poderes financeiros da administração em cada período anual”. Esta definição enfatiza os elementos essenciais contidos no OE:

- **Elemento económico:** o orçamento é a tradução financeira de um plano para o curto prazo, ou seja, ele funciona como a expressão anual das Grandes Opções do Plano e das políticas económicas e financeiras definidas (artigo 105.º n.º 2 da CRP).
- **Elemento político:** o orçamento incorpora a necessária autorização política pelos poderes legislativos. A realização de despesas e a cobrança de receitas requer que estas se encontrem inscritas orçamentalmente tendo que ser autorizadas em cada ano.
- **Elemento jurídico:** o orçamento consiste num instrumento para limitar os poderes dos órgãos da Administração.

De acordo com Moreno (2000: 118), o OE traduz-se no mais importante instrumento de planeamento, execução e controlo do conjunto dos dinheiros do Estado. Assim, o OE consiste no “instrumento privilegiado do planeamento e da execução da actividade de gestão financeira anual a desenvolver durante, em princípio, um ano, pela administração central, sob a batuta do seu órgão de cúpula, o Governo”. Assim, o OE representa as prioridades conjunturais, anuais, consistindo nas grandes linhas orientadoras e balizadoras da actividade financeira anual do Governo pela sua administração central.

Dada a importância que assumem, neste contexto, as receitas e as despesas públicas, convirá precisar o que se entende por estes conceitos. No que concerne às receitas públicas, estas consistem nos recursos obtidos em determinado período financeiro que permitem aos entes públicos fazer face às despesas públicas pelas quais são responsáveis. Por despesa pública, entende-se o dispêndio de dinheiro por parte daqueles entes e de conta do Estado, com vista à produção ou aquisição de bens e à prestação de serviços que satisfaçam as necessidades públicas. Existem, assim, três elementos essenciais neste conceito:

- **o tipo de operação:** dispêndio de meios de liquidez, isto é, de dinheiro;

- **o sujeito que a realiza:** só há despesa pública quando for efectuada por entes públicos, em nome do Estado e com inteira subordinação ao respectivo regime financeiro das despesas;
- **o fim da operação:** a despesa destina-se a satisfazer uma necessidade pública.

A regra orçamental da especificação define que as receitas e as despesas devem ser suficientemente especificadas, de acordo as classificações elencadas no Quadro 3.18.

Quadro 3.18: Classificação orçamental das despesas e das receitas.

Classificação orçamental		
	Despesas	Receitas
Serviços integrados	Classificação orgânica, funcional, económica.	Classificação económica.
Serviços e fundos autónomos	Despesas globais: classificação orgânica, económica e funcional. Despesas de cada serviço e fundo autónomo: classificação económica e funcional. Podem ser estruturadas, no todo ou em parte, por programas.	Receitas globais: classificação orgânica e económica. Receitas de cada serviço e fundo autónomo: classificação económica.
Segurança social	Despesas globais: classificação orgânica, económica e funcional. Despesas de cada subsistema: classificação económica e funcional. Podem ser estruturadas por programas.	Receitas globais do sistema e as de cada subsistema: classificação económica.

Daqui decorre que a classificação orçamental das despesas públicas se rege pelas seguintes directrizes:

- a distribuição por centros de custo;
- o objectivo ou a função de cada despesa;
- a característica económica da transacção de acordo com a qual se efectua.

Deste modo, é necessário determinar que entidade efectua as despesas, com que objectivos elas são efectuadas e qual a sua natureza económica, dando-se resposta aos três elementos essenciais reconhecidos no conceito de despesa:

- o tipo de operação: **classificação económica;**
- o sujeito que a realiza: **classificação orgânica;**
- o fim da operação: **classificação funcional.**

Salienta-se que para além desta especificação, o orçamento de funcionamento será classificado por actividades sendo, ainda, utilizadas tabelas de fontes de financiamento, diferenciadas para SI e SFA, com o objectivo de identificar a origem da receita.

A **classificação orgânica** das despesas públicas visa principalmente apurar as despesas por centros de custos, de acordo com um critério de organização administrativa e de gestão dos serviços que constituem a estrutura da administração central (Monteiro, 1999: 17). Consistindo no “esqueleto” do orçamento, esta identifica as despesas por níveis orgânicos, nomeadamente por ministérios, capítulos, divisões e subdivisões. Normalmente, no OE, os últimos níveis correspondem a Direcções-Gerais ou organismos equiparados, enquanto que nos orçamentos privativos dos SFA representam divisões caracterizadoras de certas despesas como, por exemplo, as de financiamento, as dos investimentos do plano ou outras que interesse distinguir.

Em suma, a especificação orgânica permite distribuir, agregar e quantificar as despesas públicas de acordo com uma escala de níveis orgânicos, ou seja, por ministérios e pelas unidades administrativas que os integram. Visa, assim, organizar o OE e identificar cada um dos orçamentos dos serviços. Esta classificação permite obter determinados mapas que integram o OE (mapas II, V e VI da Lei que aprova anualmente o OE), de acordo com o artigo 33.º da LEO. Note-se que, integrando a classificação orgânica os diversos Ministérios existentes, poderão existir variações nesta, nomeadamente se ocorrerem alterações no nome ou no número de Ministérios.

Deste modo, as despesas inscritas nos orçamentos que integram o OE podem estruturar-se, no todo ou em parte, por programas medidas e projectos ou actividades, com o objectivo de racionalizar a preparação e reforçar o controlo da gestão e da execução orçamental. Esta estruturação por programas aplica-se às:

- despesas de investimento e desenvolvimento do orçamento dos SI e dos orçamentos dos SFA e do orçamento da segurança social, com excepção das que digam respeito a passivos financeiros;
- despesas de investimento co-financiadas por fundos comunitários;
- despesas correspondentes às leis de programação militar ou a quaisquer outras leis de programação;
- despesas correspondentes a contratos de prestação de serviços em regime de financiamento privado ou outra forma de parceria dos sectores público e privado.

A **classificação funcional** das despesas⁴⁶ permite avaliar o rumo que os poderes públicos deram (ou pretendem dar) aos dinheiros públicos, na medida em que estabelece a afectação dos recursos às diferentes funções do Estado como saúde, educação ou justiça. Possibilita, assim, sistematizar as despesas por funções ou objectivos sendo possível distinguir zonas de acção privilegiadas e preteridas na actuação de um Governo.

A **classificação económica** das despesas e receitas públicas consiste numa especificação orçamental de acordo com as características económicas das transacções. De acordo com Monteiro (1999: 64) esta classificação “dá uma visão da forma como as despesas se distribuem por salários, compra de bens e serviços, encargos da dívida pública, subsídios a empresas, transferências para agentes dos diversos sectores institucionais e amortização de empréstimos. Permite avaliar em que medida os recursos públicos foram ou são afectos a despesas com ou sem contraprestação de bens e serviços, ao consumo ou à formação de capital fixo, finalidade cujos requisitos económicos são obviamente divergentes”.

Deste modo, esta classificação é utilizada para apurar a natureza e avaliar o efeito económico da execução das despesas e receitas, dadas as diversas questões que se colocam no que concerne à eficiência do Estado na aplicação dos recursos financeiros públicos e a propósito dos efeitos económicos dos diferentes tipos de despesas.

O classificador económico⁴⁷ das despesas e receitas públicas reforça que os diversos códigos assentam “na observância de princípios fundamentais da contabilidade pública, como sejam a legalidade e a transparência na aplicação dos recursos públicos financeiros, visando a concretização das prioridades de política económica e social”. A substituição dos anteriores classificadores⁴⁸ decorreu da sua não adequação face às mudanças sofridas nos últimos anos pela administração financeira do Estado e dos compromissos assumidos no âmbito da UE, nomeadamente no que concerne aos constrangimentos impostos pelos compromissos assumidos em matéria de consolidação orçamental, o que passa pelo acompanhamento individualizado da execução orçamental de cada um dos subsectores do SPA.

⁴⁶ Prevista no Decreto-Lei n.º 171/94, de 24 de Junho.

⁴⁷ Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro.

⁴⁸ Decretos-Leis n.ºs 112/88, de 2 de Abril, e 450/88, de 12 de Dezembro, classificação económica das despesas e receitas públicas, respectivamente.

A nível nacional, a AP portuguesa foi alvo de uma reforma financeira, que se traduziu na adopção de procedimentos contabilísticos que vão para além da mera aferição da legalidade da classificação económica das receitas e despesas públicas baseando-se, actualmente, numa lógica de gestão racional dos recursos financeiros afectos ao SPA. Deste modo, o novo classificador económico das receitas e despesas públicas veio consubstanciar, no domínio orçamental, a concretização dos objectivos decorrentes da adopção do POCP e demais planos sectoriais, pretendendo-se a normalização contabilística ao nível de todo o SPA, dado este classificador ter sido estendido a subsectores que não se encontravam abrangidos pelos anteriores classificadores, nomeadamente à segurança social e à administração local e regional (saliente-se que, por exemplo, o sector da administração local se encontrava sujeito ao classificador previsto no POCAL). Deste modo, sentiu-se a necessidade de adaptar os classificadores existentes, aplicáveis apenas aos organismos da administração central, às especificidades dos demais subsectores. Acresceu ainda o facto de, com o desenvolvimento na AP da gestão baseada na contabilidade patrimonial e analítica em virtude da adopção do POCP e subsequentes planos sectoriais, se ter sentido a necessidade de se proceder a uma harmonização contabilística também no plano da contabilidade orçamental.

Por outro lado, esteve também em causa a adaptação dos classificadores existentes às necessidades em termos de passagem da óptica da contabilidade pública à contabilidade nacional, designadamente no âmbito da aplicação do SEC 95. Decorrente desta preocupação houve, ainda, que estruturar os diversos códigos de classificação económica da receita e da despesa de acordo com o conceito de “sector institucional”, relevante para efeitos de apresentação de valores para o conjunto da economia.

Nos termos do classificador de 2002, as receitas mantêm a desagregação entre “**receitas correntes**” que, normalmente, se renovam todos os exercícios económicos e “**receitas de capital**”, que são cobradas de forma ocasional, revestem-se de carácter transitório e encontram-se, regra geral, associadas a uma redução do património. Elas são desagregadas em três níveis distintos: **capítulos**, **grupos** e **artigos**. Apresentam-se no Quadro 3.19 os capítulos previstos para as receitas.

Quadro 3.19: Desagregação das receitas por capítulos.

Receitas públicas por capítulos	
Tipos de receitas	Capítulos
Receitas correntes	“Impostos directos” “Impostos indirectos” “Contribuições para a segurança social, Caixa Geral de Aposentações e Assistência na Doença aos Servidores do Estado” “Taxas, multas e outras penalidades” “Rendimentos da propriedade” “Transferências correntes” “Venda de bens e serviços correntes” “Outras receitas correntes”
Receitas de capital	“Venda de bens de investimento” “Transferências de capital” “Activos financeiros” “Passivos financeiros” “Outras receitas de capital”
Outras receitas	“Recursos próprios comunitários” “Reposições não abatidas nos pagamentos” “Saldo da gerência anterior” “Operações extraorçamentais”

Resulta do exposto que permanece a separação dos “recursos próprios comunitários” e das “reposições não abatidas aos pagamentos” das receitas de natureza corrente e de capital, tendo sido criada uma nova classificação no Capítulo 17 de receita (bem como no Agrupamento 12 de despesa) para as “operações extraorçamentais”.

No actual esquema de classificação, continua a verificar-se a distinção entre “**despesas correntes**” e “**despesas de capital**”, integrando três níveis de componentes: **agrupamentos, subagrupamentos e rubricas**. Não é fácil apresentar uma distinção clara entre aqueles tipos de despesas, como aliás se pode inferir do facto de o próprio classificador não o fazer, ao contrário do que acontece para as receitas. No entanto, considera-se que a sua distinção assenta no conceito de *formação bruta de capital fixo*⁴⁹, na óptica da contabilidade nacional.

⁴⁹ Este corresponde ao valor dos bens duradouros (excepto os de reduzido valor), destinados a fins não militares adquiridos pelas unidades produtoras residentes para serem utilizados no seu processo produtivo por um período superior a um ano, bem como de alguns bens e serviços incorporados ou relacionados com a transferência de propriedade de bens de capital fixo, terrenos e activos incorpóreos (Francisco, 1990: 60).

Assim, as despesas correntes são efectuadas pelo Estado no decorrer de um determinado ano, esgotando-se os seus efeitos nesse mesmo ano, como por exemplo, as remunerações dos funcionários públicos ou as transferências correntes. Quanto às despesas de capital, são as efectuadas pelo Estado num determinado ano mas cujos efeitos se estendem por vários anos, nomeadamente as que respeitam à construção e aquisição de investimentos em capital fixo ou as transferências de capital que contribuem para a formação bruta de capital fixo de outros agentes económicos. No entanto, existem despesas que apesar de produzirem efeitos por mais de um ano são consideradas como correntes. Veja-se o subagrupamento 02.01.00 “Aquisição de bens” onde se englobam os bens que, cumulativamente, tenham uma duração não inferior a um ano, sejam passíveis de ser inventariados e não contribuam para a formação de capital fixo ou os bens que sejam correntemente consumidos na produção ou de duração inferior a um ano. Por sua vez, o âmbito de abrangência do Agrupamento de classificação económica de despesa 07.00.00 “Aquisição de bens de capital” foi significativamente alargado, aproximando-se, também, do conceito de formação bruta de capital fixo, na óptica da contabilidade nacional e de imobilizado, na óptica da contabilidade patrimonial.

Salienta-se, no entanto, que os imobilizados não englobam apenas despesas de capital, mas também correntes (atenda-se ao exemplo acima apresentado). Considera-se que a distinção apresentada pode ser desvirtuada em certas situações como no caso de uma entidade decidir fazer a construção de um edifício por adjudicação da obra a uma empresa, sendo os pagamentos ao empreiteiro considerados como despesas de capital (investimento). Se a obra for efectuada por administração directa, com máquinas e funcionários da própria entidade, as despesas serão contabilizadas como correntes, o que se traduz no facto de a mesma obra poder ter classificações contabilísticas patrimoniais e orçamentais distintas, dado que quer num caso quer no outro será contabilizada como Imobilizado.

Outros exemplos podem ser apresentados, como a situação da contabilização das despesas de aquisição de imobilizados. Em termos patrimoniais, estas acrescem ao valor de aquisição dos bens imobilizados. No entanto, para efeitos orçamentais as mesmas serão despesas correntes (salienta-se que o classificador não considera nas despesas de capital os gastos com a compra, ao contrário do que acontece com as grandes reparações e benfeitorias).

No Quadro 3.20 são elencados os agrupamentos em que se classificam as despesas públicas, de acordo com o estabelecido no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro.

Quadro 3.20: Desagregação das despesas por agrupamentos.

Despesas públicas por agrupamentos	
Tipos	Agrupamentos
Despesas correntes	“Despesas com o pessoal”
	“Aquisição de bens e serviços”
	“Juros e outros encargos”
	“Transferências correntes”
	“Subsídios”
	“Outras despesas correntes”
Despesas de capital	“Aquisição de bens de capital”
	“Transferências de capital”
	“Activos financeiros”
	“Passivos financeiros”
	“Outras despesas de capital”
Outras despesas	“Operações extraorçamentais”

As rubricas podem, ainda, desagregar-se em “alíneas” de modo a caracterizar situações específicas permitindo-se, deste modo, alguma flexibilidade de classificação a qual será da responsabilidade dos serviços. Exceptua-se do exposto, os agrupamentos referentes a transferências relativamente às quais as alíneas apresentam alguma rigidez, de modo a serem expressamente individualizadas as entidades beneficiárias.

Salienta-se o facto de ter sido introduzido, por este classificador, o conceito de “locação financeira” num novo subagrupamento de classificação económica, 07.02.00, o qual inclui os encargos suportados por conta de cumprimento de contratos de locação financeira, considerando-se também a opção de compra no final. Foi criado um subagrupamento novo, 03.03.00 “juros de locação financeira”, para contemplar os respectivos juros.

No entanto, considera-se que a grande novidade do classificador reside na inclusão das operações extraorçamentais, as quais consistem naquelas que não são consideradas receitas ou despesas orçamentais, mas que têm reflexos na tesouraria. De acordo com o classificador económico estas operações “abrangem as receitas e despesas que não têm impacto orçamental, mas que têm expressão na tesouraria dos serviços da AP e que visa,

entre outros aspectos, ajustar a contabilidade orçamental, perspectivada numa óptica de caixa (recebimentos e pagamentos), aos requisitos de informação resultantes da aplicação da contabilidade patrimonial, emanada da publicação do POCP e planos sectoriais”. Apresentam-se, no Quadro 3.21, os diferentes tipos de situações considerados no contexto das operações de tesouraria.

Quadro 3.21: Operações extraorçamentais.

Operações extraorçamentais		
	Receita (17.00.00)	Despesa (12.00.00)
Receitas do Estado	<p>Retenção: 17.01.00</p> <p>Engloba os montantes provenientes de impostos, contribuições e outros que tenham ficado por entregar nos cofres públicos, como, por exemplo, o IRS, o imposto do selo e a ADSE.</p>	<p>Entrega: 12.01.00</p> <p>Incluem-se os montantes provenientes de impostos, contribuições e outros, que tenham ficado por entregar nos cofres públicos, como por exemplo o IRS, o imposto do selo e a ADSE.</p>
Outras operações de tesouraria	<p>Retenção: 17.02.00</p> <p>Incluem-se os montantes provenientes de retenção de fundos alheios que deverão constituir posteriormente fluxos de entrega às entidades a quem respeitam, como, por exemplo, os descontos em vencimentos que não sejam receitas do Estado, as cauções e garantias de fornecedores, as quotas de sindicatos e os emolumentos.</p>	<p>Entrega: 12.02.00</p> <p>Incluem-se os montantes relativos a fundos alheios, entregues às entidades competentes e que constituem fluxos de caixa relativos a descontos em vencimentos, que não sejam receitas do Estado, a cauções e garantias de fornecedores, as quotas de sindicatos e os emolumentos.</p>
Reposições abatidas aos pagamentos	<p>17.03.00</p> <p>Abrange as receitas resultantes das entradas de fundos na tesouraria em resultado de pagamentos orçamentais indevidos ocorridos no próprio ano.</p>	
Contas de ordem	<p>Retenção: 17.04.00</p> <p>Incluem-se os movimentos extraorçamentais relativos às receitas próprias geradas pelos organismos dotados de autonomia administrativa e financeira, que se encontrem inseridas no mecanismo de depósito no Tesouro, previsto na legislação em vigor.</p>	<p>Entrega: 12.03.00</p> <p>Incluem-se os movimentos extraorçamentais relativos às receitas próprias geradas pelos organismos dotados de autonomia administrativa e financeira, que se encontrem inseridos no mecanismo de depósito no Tesouro, previsto na legislação em vigor.</p>

Salienta-se que o classificador económico das despesas e receitas das autarquias locais, adaptado do Decreto-Lei n.º 26/2002, prevê que a classificação extraorçamental a utilizar no âmbito da despesa seja, também, o Agrupamento 17 e não o 12 como estipulado naquele diploma, não prevendo uma classificação para as RAP. Note-se, ainda, que os SFA eram obrigados a inscrever as suas receitas e despesas em contas de ordem pretendendo-se com este regime contribuir para a unidade de tesouraria evitando a existência de

tesourarias privativas. No entanto, muitas vezes os SFA cobravam as suas receitas através daquelas tesourarias, procediam ao seu depósito junto do Tesouro, para logo em seguida proceder ao levantamento desses depósitos. Este levantamento deveria ser efectuado em função das suas necessidades, no entanto, a falta de controlo daquelas necessidades conduziu a que as receitas fossem levantadas imediatamente a seguir a terem sido depositadas, pelo que se considera que a obrigatoriedade de depósito em contas de ordem não terá tido os efeitos pretendidos. A transição dos SFA para o RAFE, com a consequente unidade de tesouraria, conduz ao respectivo abandono deste regime.

5.2.6 Execução Orçamental das Despesas e das Receitas

Dada a vinculação jurídica e financeira da AP ao OE, o objectivo da contabilidade orçamental reside no registo e controlo do orçamento, quer de despesas como de receitas, abarcando todas as operações correspondentes ao exercício corrente, as operações derivadas da execução de direitos e obrigações de exercícios anteriores, bem como de compromissos com encargos em orçamentos de exercícios futuros. As contas desta classe serão desagregadas de acordo com a classificação económica em vigor para as receitas e despesas públicas.

A execução orçamental consiste no “conjunto dos actos e operações materiais de administração financeira praticados para cobrar as receitas e realizar as despesas inscritas ou para prover ao respectivo ajustamento” (Franco, 1992a: 429). É de salientar que não se podem cobrar receitas nem realizar despesas que não estejam previstas no orçamento. No entanto, para as receitas só se estabelecem condicionalismos no que concerne à espécie, podendo o montante cobrado ultrapassar a previsão. Já no caso das despesas, estas encontram-se condicionadas quer quanto à espécie, quer quanto ao montante orçamentado, não podendo exceder o montante máximo previsto. A execução do orçamento obedece, ainda, ao princípio da segregação de funções e ao princípio da economicidade, o qual comporta duas regras: a da melhor gestão de tesouraria e a da mais racional utilização possível das dotações orçamentais.

No que respeita ao orçamento das despesas a sua execução está sujeita a um processo complexo, exigindo diversas formalidades e requisitos⁵⁰:

- a despesa deve ser legal, isto é, deve ser permitida por lei e realizada nos seus termos;
- a despesa tem que se encontrar inscrita no orçamento, não podendo o seu montante exceder o máximo previsto, isto é, deve ter cabimento na correspondente dotação orçamental;
- os actos de execução do orçamento têm de o respeitar rigorosamente;
- a despesa tem que ser justificada quanto à sua economia, eficiência e eficácia;
- é necessário o respeito pela regra dos duodécimos, que estipula que em princípio, não poderá ser utilizado, em cada mês, um crédito orçamental superior a 1/12 do crédito anual, acrescido dos duodécimos anteriores vencidos e não gastos. A lei pode, no entanto, prever excepções a esta regra;
- a despesa à qual esteja consignada determinada receita fica ainda sujeita à respectiva cobrança em montante idêntico;
- as despesas efectuadas sem obedecerem aos requisitos referidos são inválidas, podendo os seus responsáveis responder política, civil e criminalmente pelos actos praticados no âmbito da execução orçamental⁵¹.

Quanto ao ciclo de realização das despesas, este é composto por várias fases⁵² perfeitamente distintas, assentando no princípio da separação de poderes financeiros:

- **Cabimento prévio:** consiste na cativação de determinada dotação por forma a fazer face à realização de uma despesa.
- **Autorização da despesa:** esta autorização está sujeita à verificação dos requisitos da conformidade legal (atende-se à prévia existência de fundamento legal que autorize a despesa), da regularidade financeira (depende da existência de inscrição orçamental, do correspondente cabimento e de adequada classificação da despesa) e da economia, eficiência e eficácia (pretendendo-se obter o máximo de rendimento com o mínimo de dispêndio, deve ter-se em consideração a utilidade e prioridade da despesa, bem como o acréscimo de produtividade que dela decorra). Deve salientar-

⁵⁰ Artigo 42.º da LEO.

⁵¹ Artigo 70.º da LEO.

⁵² Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, arts. 10.º a 31.º.

-se que esta autorização de despesa deve ser vista em sentido lato, uma vez que incorpora a autorização de abertura de procedimento (este sim, sujeito a cabimento prévio) e a autorização de adjudicação (esta sim, pode e deve ser analisada à luz da economia, eficiência e eficácia).

- **Compromisso:** tendo como suporte, por exemplo, uma requisição oficial ou uma nota de encomenda, corresponde à assunção perante terceiros da responsabilidade de realizar determinada despesa.
- **Processamento:** consiste na inclusão em suporte normalizado dos encargos legalmente constituídos, por forma a que se proceda à sua liquidação e pagamento.
- **Liquidação:** nesta fase os serviços determinarão o montante exacto da obrigação que nesse momento se constitui, por forma a permitir o respectivo pagamento.
- **Pagamento:** a fase do pagamento engloba a autorização e a emissão dos respectivos meios de pagamento, constituindo a última fase do ciclo de realização das despesas⁵³.

Apresentam-se no Quadro 3.22 as fases relativas à execução orçamental da despesa que são objecto de registo contabilístico.

Quadro 3.22: Fases do ciclo da despesa.

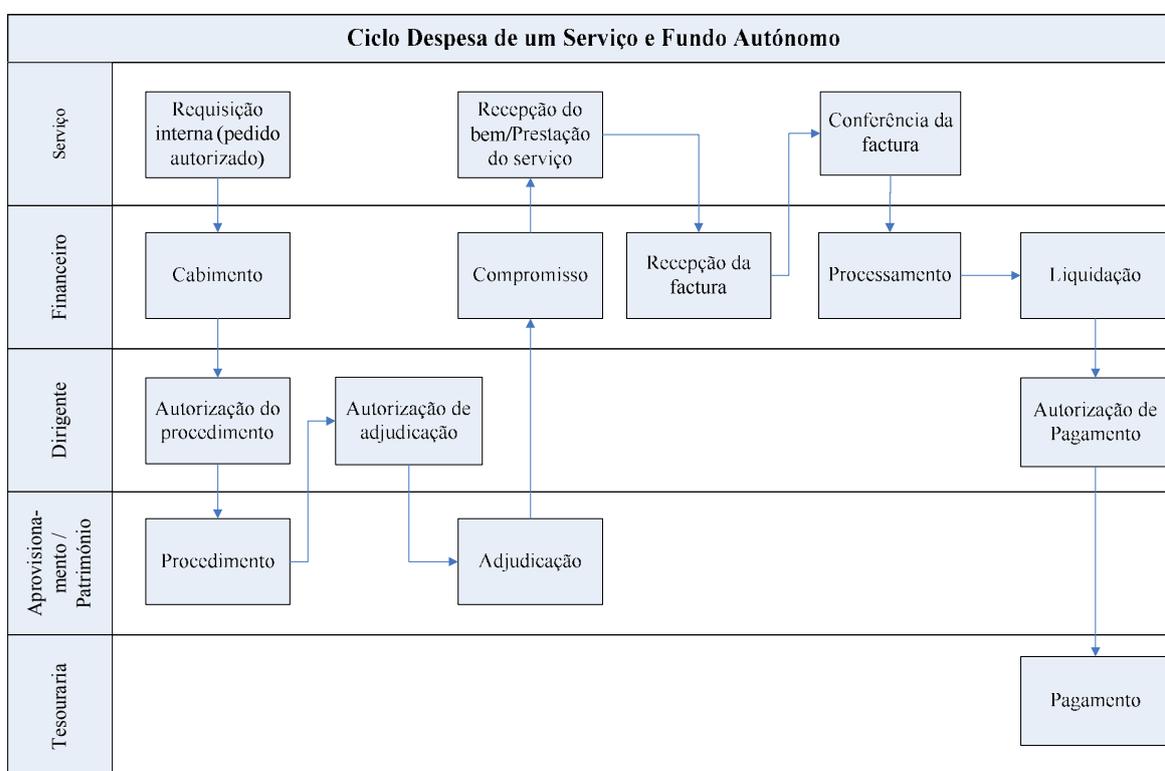
Fases do ciclo da despesa	
Fase	Documento
Aprovação do orçamento.	Orçamento aprovado pela Tutela.
Modificações introduzidas nas dotações de despesa.	Alterações orçamentais autorizadas pela entidade competente.
Cabimentos.	Proposta para realizar determinada despesa, normalmente ainda de montante estimado.
Compromissos (incluindo aqueles com efeitos em exercícios futuros).	Requisição oficial, nota de encomenda, contrato ou documento equivalente.
Processamentos.	Factura ou documento equivalente.
Autorizações de pagamento.	Ordem de pagamento emitido pelo órgão competente.
Pagamentos.	Comprovativo da emissão dos meios de pagamento.

⁵³ Os serviços integrados solicitarão, mensalmente, à DGO, o PLC tendo, para o efeito, que fornecer determinados elementos justificativos das despesas (artigo 17.º e 18.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho).

Na Figura 3.1 apresentam-se as diversas fases da despesa enunciadas anteriormente, associadas às diversas áreas de uma entidade que comumente são responsáveis por cada uma delas. É ilustrado o exemplo de um organismo com autonomia administrativa e financeira e são tratadas despesas iniciadas no ano.

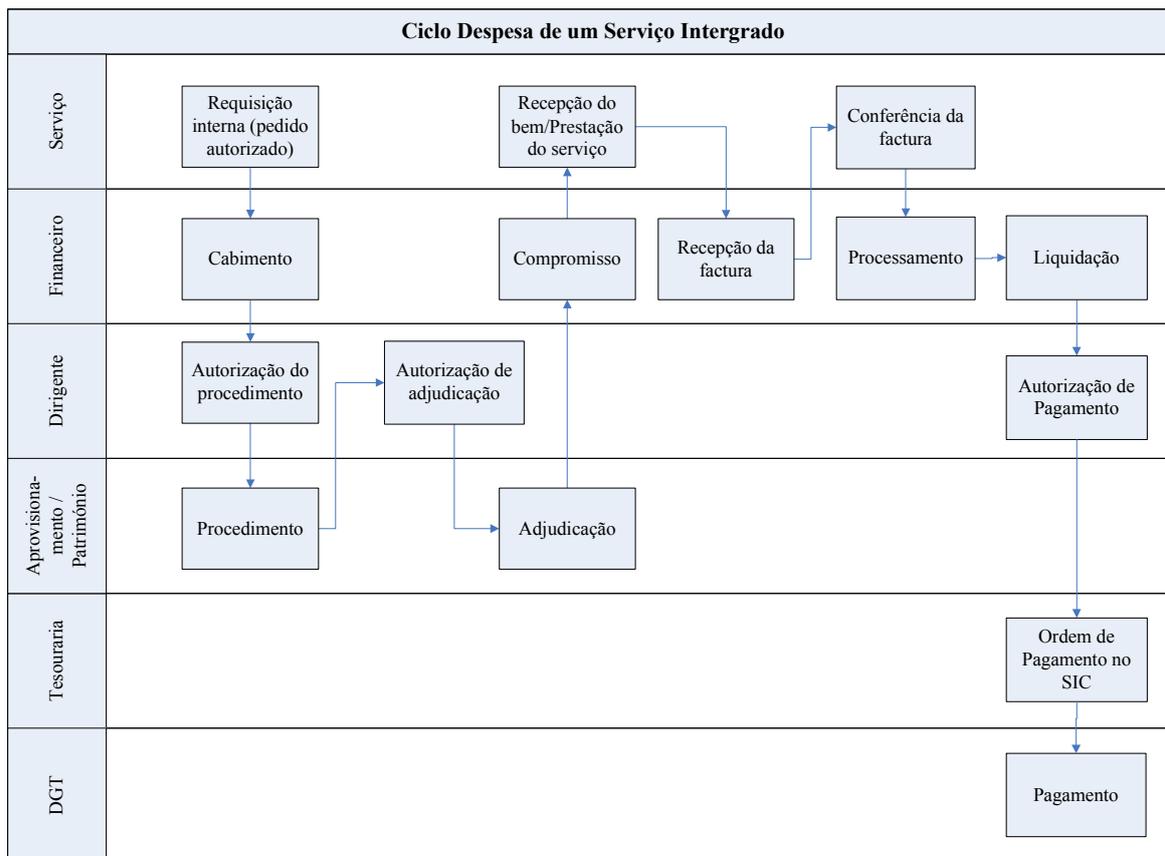
Note-se que se as despesas respeitarem a facturas de anos anteriores, o seu pagamento no ano em curso necessitará apenas das fases de cabimento, compromisso, liquidação, autorização de pagamento e pagamento.

Figura 3.1: Ciclo da despesa de um Serviço e Fundo Autónomo.



Apresentam-se, na Figura 3.2, as fases da despesa num organismo apenas com autonomia administrativa, para despesas iniciadas no ano. Salienta-se que, a este nível, a grande distinção entre os dois tipos de entidades reside no facto de num SI os pagamentos serem efectuados directamente pela DGO, em nome do organismo, enquanto que nos SFA são as suas tesourarias que procedem à emissão dos respectivos meios de pagamento.

Figura 3.2: Ciclo da despesa de um Serviço Integrado.



Os principais movimentos correspondentes a cada uma das fases do orçamento das despesas que são alvo de tratamento contabilístico, são os constantes do Quadro 3.23. Salienta-se que o registo das operações será diferente se as despesas estiverem sujeitas ao regime dos duodécimos. Assim, aquando da aprovação do orçamento das despesas, o movimento descrito deve ser seguido de um segundo lançamento (em que a conta 025 “Créditos disponíveis” é debitada por contrapartida da 024 “Duodécimos vencidos”), o qual será efectuado mensalmente por um doze avos das dotações disponíveis líquidas, ou seja, as dotações iniciais mais ou menos as modificações orçamentais (incluindo as cativações e os congelamentos) que poderão verificar-se ao longo do ano.

No que respeita à conta 027 “Compromissos”, quando se tratem de despesas sujeitas ao regime duodecimal, ela será, ainda, debitada por contrapartida da 025 “Créditos disponíveis” pela utilização do respectivo duodécimo, aquando dos processamentos ou dos PLC. Salienta-se que no POCE, é a conta 024 “Duodécimos vencidos” que serve de contrapartida à conta 025.

Quadro 3.23: Movimentos contabilísticos do orçamento das despesas.

	Débito	Crédito
Aprovação	01 Orçamento – Exercício corrente	021 Dotações iniciais
	021 Dotações iniciais	023 Dotações disponíveis
Reforços	01 Orçamento – Exercício corrente	02211 Reforços
	02211 Reforços	023 Dotações disponíveis
Anulações	02212 Anulações	01 Orçamento – Exercício corrente
	023 Dotações disponíveis	02212 Anulações
Créditos especiais⁵⁴	01 Orçamento – Exercício corrente	0222 Créditos especiais
	0222 Créditos especiais	023 Dotações disponíveis
Dotações retidas (cativos)	023 Dotações disponíveis	02231 Cativos ou congelamentos
Dotações retidas (descativos)	02232 Descativos ou descongelamentos	023 Dotações disponíveis
Reposições abatidas aos pagamentos	0224 Reposições abatidas aos pagamentos	023 Dotações disponíveis
Cabimentos	023 Dotações disponíveis	026 Cabimentos
Compromissos	026 Cabimentos	027 Compromissos
Processamentos	6x/3x/4x	22/26 Terceiros
Autorizações de pagamento	22/26 Terceiros	252 Credores pela execução do orçamento
Pagamentos	252 Credores pela execução do orçamento	11/12/13 Disponibilidades

No contexto de legalidade que marca todo o processo orçamental, também as receitas só podem ser cobradas se tiverem existência legal⁵⁵, tornando-se necessário que as mesmas se encontrem previstas no orçamento para que essa cobrança seja considerada válida⁵⁶, ou seja, não podem ser liquidadas e cobradas se não estiverem previstas no orçamento. No entanto, um aspecto que as distingue das despesas, consiste no facto de o montante previsto no orçamento ser meramente indicativo, podendo a cobrança ultrapassá-lo. Salienta-se que o facto de a cobrança exceder o valor previsto não implica que a despesa também possa aumentar, uma vez que esta se encontra limitada pelo valor orçamentado.

Na execução do orçamento das receitas têm-se como operações fundamentais a **liquidação** que consiste, essencialmente, no apuramento do montante exacto que o Estado tem a

⁵⁴ Em simultâneo, deverá ser efectuado um crédito especial na económica de receita.

⁵⁵ Por exemplo, um imposto não autorizado por lei não pode ser cobrado (artigo 103.º, n.º 3 da CRP).

⁵⁶ Artigo 42.º, n.º 3 da LEO.

receber de terceiro (como define a CNCAP, a liquidação está associada à emissão do documento de dívida, equiparando-se à facturação) e a **cobrança** que visa assegurar a entrada efectiva nos cofres do Estado dos valores apurados na liquidação.

No que respeita às fases da receita que são registadas contabilisticamente, apresentam-se as mesmas no Quadro 3.24.

Quadro 3.24: Fases do ciclo da receita.

Fases do ciclo da receita	
Fase	Documento
Aprovação do orçamento.	Orçamento aprovado pela Tutela.
Modificações introduzidas nas previsões de receita.	Alterações orçamentais autorizadas pela entidade competente.
Liquidações.	Factura ou documento equivalente.
Cobranças ou recebimentos.	Emissão de um documento justificativo a favor do terceiro (recibo).

Elencam-se, no Quadro 3.25, os principais movimentos correspondentes a cada uma das fases do orçamento das receitas que são objecto de classificação contabilística.

Quadro 3.25: Movimentos contabilísticos do orçamento das receitas.

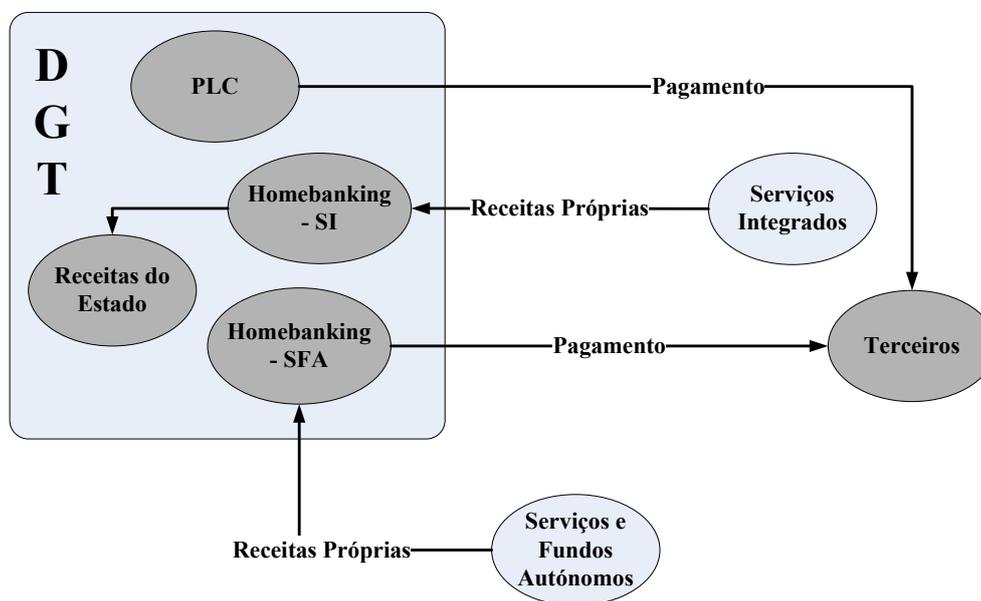
	Débito	Crédito
Aprovação	031 Previsões iniciais	01 Orçamento – Exercício corrente
	034 Previsões corrigidas	031 Previsões iniciais
Reforços	0321 Reforços	01 Orçamento – Exercício corrente
	034 Previsões corrigidas	0321 Reforços
Anulações	01 Orçamento – Exercício corrente	0322 Anulações
	0322 Anulações	034 Previsões corrigidas
Créditos especiais	033 Reforços – Créditos especiais	01 Orçamento – Exercício corrente
	034 Previsões corrigidas	033 Reforços – Créditos especiais
Liquidações	21/26 Terceiros	7/27 – Proveitos/Proveitos diferidos
Cobranças ou recebimentos	251 Devedores pela execução do orçamento	21/26 Terceiros
	11/12/13 Disponibilidades	251 Devedores pela execução do orçamento

Salienta-se que uma grande distinção entre os SI e os SFA reside nos procedimentos associados às receitas próprias. Deste modo, os SI podem cobrar receitas, as quais são consideradas receitas do Estado. Quanto aos serviços com autonomia administrativa e financeira, aquelas são consideradas receitas dos serviços que as liquidam e cobram. Assim, são substanciais as diferenças existentes entre as receitas de um e outro tipo de serviço, inclusive em termos de cronologia, uma vez que:

- os SFA depositam as suas receitas em contas bancárias na DGT, movimentando-as de modo análogo às contas bancárias em bancos privados (em sistema de *homebanking*);
- os SI depositam as suas receitas na DGT, classificadas como receitas do Estado, ficando a sua utilização condicionada a um pedido de libertação de créditos para utilização num processo de despesa.

Apresenta-se na Figura 3.3, em termos esquemáticos, os procedimentos a seguir nas receitas próprias.

Figura 3.3: Procedimentos a seguir nas receitas próprias.



Fonte: Pinto e Santos (2005: 94).

Deste modo, dado que a utilização das receitas próprias por parte de um SI é efectuada mediante um PLC, no qual também podem ser disponibilizados fundos do OE, torna-se necessário distinguir a sua contabilização em função das respectivas fontes. De facto, dado que as receitas próprias foram liquidadas e cobradas antes de serem entregues ao Tesouro,

considera-se que esta entrega e respectiva libertação deve ser movimentada por operações extraorçamentais e através de contas de terceiros. Há, ainda, que ter presente que os fundos do OE podem ter classificações diferentes consoante os fins a que se destinam.

No Quadro 3.26, sintetizam-se algumas das classificações que podem ser atribuídas a um PLC. Salienta-se que, fruto da aplicação do princípio do acréscimo, podem ser utilizadas outras classificações para além das referidas. Tenha-se presente, por exemplo, um PLC de OE para pagar despesas classificadas em custos diferidos o qual terá que ser considerado como proveitos diferidos. Da mesma forma, a estimativa de custos a processar no período seguinte, financiadas por OE, implica que também se deverão acrescer os respectivos proveitos correspondentes ao PLC.

Quadro 3.26: Classificação dos pedidos de libertação de créditos.

Classificação dos pedidos de libertação de créditos		
Fonte	Finalidade	Classificação
Receitas Próprias		Terceiros
Orçamento do Estado	À exploração	Proveitos (conta 74 “Transferência e subsídios correntes obtidos”)
	Ao investimento amortizável	Proveitos diferidos (conta 2745 “Subsídios para investimentos”)
	Alheio à exploração e ao investimento amortizável	Reservas (conta 575 “Subsídios”)

Apesar de os lançamentos contabilísticos associados ao PLC de OE serem semelhantes nos SFA e nos SI, o momento em que os mesmos são efectuados será, necessariamente, diferente. Deste modo, considera-se que a autorização daquele PLC corresponderá à fase da liquidação, respeitando a cobrança ao momento em que os valores ficam à disposição das entidades. No entanto, enquanto que nos SFA os valores são colocados à disposição na respectiva conta bancária no Tesouro e são estes que dão as ordens de pagamento para os fornecedores, nos SI os pagamentos são efectuados aos terceiros directamente pela DGT. Deste modo, considera-se que é neste momento que se verifica a cobrança, ou seja, em

simultâneo com o pagamento. No Quadro 3.27 elencam-se alguns dos movimentos associados a um PLC.

Quadro 3.27: Contabilização de um pedido de libertação de créditos.

Classificação dos pedidos de libertação de créditos				
Fonte	Operação	Débito	Crédito	Económica
Receitas Próprias	Depósito	268 “Devedores e credores diversos”	252 “Credores pela execução do orçamento”	Despesas extraorçamentais
		252 “Credores pela execução do orçamento”	13 “Conta no Tesouro”	Despesas extraorçamentais
	Cobrança do PLC	251 “Devedores pela execução do orçamento”	268 “Devedores e credores diversos”	Receitas extraorçamentais
		13 “Conta no Tesouro”	251 “Devedores pela execução do orçamento”	Receitas extraorçamentais
Orçamento do Estado	PLC autorizado	268 “Devedores e credores diversos”	74 “Transferência e subsídios correntes obtidos”/2745 “Subsídios para investimentos”/575 “Subsídios”	Receitas orçamentais
	Cobrança	251 “Devedores pela execução do orçamento”	268 “Devedores e credores diversos”	Receitas orçamentais
		13 “Conta no Tesouro”	251 “Devedores pela execução do orçamento”	Receitas orçamentais

A sugestão apresentada para o depósito e cobrança de um PLC de receitas próprias resulta do facto de se considerar que a sua movimentação apenas em subcontas da 13 “Conta no Tesouro” não reflecte a verdadeira e apropriada imagem da operação em causa, uma vez que enquanto os fundos estiverem na posse do Tesouro eles não constituem uma verdadeira disponibilidade, dado que a sua movimentação depende da autorização e disponibilização por parte da DGT. Acresce ainda o facto de, se as entregas ao Tesouro em contas de receitas próprias forem superiores às importâncias recebidas do Tesouro, o saldo para a gerência seguinte (dado que contemplará saldos negativos) não corresponderá ao valor evidenciado nas disponibilidades. Com a solução apresentada, esta situação é ultrapassada uma vez que na conta 13 apenas estarão os montantes na posse do serviço, encontrando-se os valores entregues e ainda não recebidos numa conta de terceiros onde se reflecte o direito sobre os mesmos.

5.3 Apresentação Sintética dos Planos Sectoriais

O POCAL consiste na adaptação das regras do POCP à administração local⁵⁷. No entanto, apesar de o POCAL se basear no POCP, apresenta alguns aspectos distintos que importa salientar.

Também o POCE consiste numa adaptação do POCP ao sector da Educação, possuindo, no entanto, algumas particularidades. O artigo 6.º estabelece as fases de implementação do plano, preconizando que este é de aplicação obrigatória a partir do ano económico de 2001, para os organismos com autonomia administrativa e financeira, e do ano 2002, para os restantes. No entanto, o n.º 9 do artigo 28.º do Decreto-Lei de execução orçamental para 2003 estabelecia que “durante o ano de 2003 a aplicação do POCE é facultativa para os organismos com autonomia administrativa, podendo ser utilizado o regime simplificado”. Os diversos Decretos-Lei de execução orçamental têm previsto esta excepção, estabelecendo o n.º 5 do artigo 24.º do Decreto-Lei de execução orçamental para 2007, que “durante o ano de 2007 a aplicação do POCE é facultativa para os estabelecimentos do ensino não superior, podendo ser utilizado o regime simplificado”.

Ao contrário do POCP, o POCMS prevê o conjunto dos princípios orçamentais a serem seguidos na elaboração e execução do orçamento das instituições do Ministério da Saúde. O POCISSSS acolheu os princípios contidos na nova Lei de Bases da Segurança Social⁵⁸.

Sendo o POCP o plano de referência, considera-se, no entanto, que se devem apresentar, sumariamente, as especificidades associadas aos diversos planos sectoriais. No Quadro 3.28 apresentam-se de forma sintética, as principais especificidades do POCP relativamente a cada um dos planos sectoriais entretanto publicados, nomeadamente no que respeita ao âmbito de aplicação, à existência ou não de um regime simplificado, aos documentos previsionais e finais, aos princípios orçamentais e contabilísticos, à contabilidade de custos e à consolidação de contas.

⁵⁷ Como previsto no artigo 6.º, n.º 2, da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.

⁵⁸ Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto.

Quadro 3.28: Análise comparativa do POCp com os diversos planos sectoriais.

	POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS
Âmbito de aplicação	Serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como a segurança social (excluem-se, naturalmente, as entidades que aplicam o POCAL, o POCE, o POCMS e o POCISSSS). Organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do OE.	Todas as autarquias locais. Entidades equiparadas: – Áreas metropolitanas. – Assembleias distritais. – Associações de freguesias e de municípios de direito público. Entidades sujeitas, por lei, ao regime de contabilidade das autarquias locais.	Todos os organismos e Serviços do Ministério da Educação e da Ciência e do Ensino Superior. Todos os organismos de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a educação ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas anteriormente desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do OE e/ou dos orçamentos privados destas entidades.	Todos os Serviços do Sistema Nacional de Saúde. Organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a saúde ou que dependam, directa ou indirectamente das entidades referidas anteriormente, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do OE e ou dos orçamentos privados destas entidades.	Todas as instituições do sistema de solidariedade e segurança social. Instituições do sistema de solidariedade e de segurança social das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.
Existência de um regime simplificado	Não prevê.	Previsto para as autarquias locais que tenham um movimento da receita inferior a cinco mil vezes o índice com da escala indicatória das carreiras da função pública.	Previsto para os serviços ou organismos que reúnam cumulativamente as seguintes condições: – estejam dispensados de remessa das contas ao Tribunal de Contas; – não estejam dotados de autonomia administrativa e financeira; – estejam integrados num grupo público; – a entidade-mãe ou outra entidade intermédia do grupo assegure a expressão patrimonial e dos resultados desse organismo.	Não prevê.	Não prevê.
Documentos previsionais	Não prevê.	Grandes Opções do Plano. Plano Plurianual de Investimentos (PPI). Plano das Actividades mais relevantes da gestão autárquica. Orçamento. Mapa resumo das receitas e despesas da autarquia local. Mapa das receitas e despesas, desagregadas segundo a classificação económica.	Plano plurianual de investimentos e mapa de execução anual. Plano de actividades. Orçamento.	Orçamento da despesa e da receita. Orçamento económico/programa. Orçamento financeiro.	Planos plurianuais de actividades. Plano anual. Orçamento. Mapa resumo das receitas e despesas previsionais, desagregadas pelas diversas modalidades de protecção social. Mapa resumo das receitas e despesas, desagregado segundo a classificação económica. Plano financeiro.

Quadro 3.28: Análise comparativa do POCP com os diversos planos sectoriais (continuação).

	POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS
Documentos finais (regime geral)	<p>Balanço.</p> <p>Demonstração de Resultados.</p> <p>Mapas de execução orçamental:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Controlo orçamental da despesa e da receita. - Fluxos de caixa. <p>Anexos às demonstrações financeiras.</p>	<p>Balanço.</p> <p>Demonstração de Resultados.</p> <p>Mapas de execução orçamental:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Plano plurianual de investimentos. - Orçamento. - Controlo orçamental da despesa e da receita. - Execução anual do plano plurianual de investimentos. - Fluxos de caixa. <p>Anexos às demonstrações financeiras.</p>	<p>Mapas de execução orçamental:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Controlo orçamental da despesa e da receita. - Fluxos de caixa. <p>Mapa da situação financeira (facultativo).</p> <p>Balanço.</p> <p>Demonstração de resultados por natureza.</p> <p>Demonstração de resultados por funções.</p> <p>Anexos às demonstrações financeiras.</p> <p>Relatório de gestão.</p> <p>Parecer do órgão fiscalizador.</p> <p>Publicitação das contas no "Diário da República".</p>	<p>Mapas de execução orçamental:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Documentos que fazem face às necessidades específicas do OE. - Mapas de controlo orçamental da despesa e da receita. - Os mapas das alterações orçamentais. - Os mapas do orçamento financeiro. - Mapas de fluxos de caixa. <p>Mapa da situação financeira.</p> <p>Balanço.</p> <p>Demonstração de resultados por natureza.</p> <p>Anexos às demonstrações financeiras.</p> <p>Relatório de gestão.</p> <p>Parecer do órgão fiscalizador</p> <p>Publicitação das contas no "Diário da República".</p> <p>Documentos que fazem face às necessidades do sector da saúde:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mapa de origem e aplicação de fundos. - Orçamento económico/programa. - Mapas de acompanhamento e controlo. - Alterações aos mapas de origem e aplicação de fundos. 	<p>Mapas de execução orçamental:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Controlo orçamental da despesa e da receita. - Fluxos de caixa. <p>Balanço.</p> <p>Demonstração de resultados por natureza.</p> <p>Demonstração de resultados por funções.</p> <p>Anexos às demonstrações financeiras.</p> <p>Relatório de gestão.</p> <p>Parecer do órgão fiscalizador.</p> <p>Publicitação das contas no "Diário da República".</p>

Quadro 3.28: Análise comparativa do POCP com os diversos planos sectoriais (continuação).

	POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS
Documentos de prestação de contas a remeter ao Tribunal de Contas (regime simplificado)	Não aplicável.	Mapas do controlo orçamental da despesa e da receita. Execução anual do plano plurianual de investimentos. Operações de tesouraria. Contas de ordem. Fluxos de caixa. Empréstimos. Outras dívidas a terceiros. Caracterização da entidade. Relatório de gestão.	Controlo Orçamental da despesa e da receita. Caracterização da entidade. Relatório de gestão.	Não aplicável.	Não aplicável.
Princípios Orçamentais	O POCP não os prevê. Estes estão contemplados na Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto: Princípio da anualidade. Princípio da unidade e universalidade. Princípio da não compensação. Princípio da não consignação. Princípio da especificação. Princípio do equilíbrio. Princípio dos instrumentos de gestão. Princípio da publicidade. Princípio da equidade intergeracional.	Princípio da independência. Princípio da anualidade. Princípio da unidade. Princípio da universalidade. Princípio do equilíbrio. Princípio da especificação. Princípio da não consignação. Princípio da não compensação.	Idem POCP.	Princípio da anualidade Princípio da unidade e universalidade. Princípio do equilíbrio. Princípio da especificação. Princípio da não consignação. Princípio da não compensação.	Princípio da anualidade. Princípio da unidade e universalidade. Princípio do equilíbrio. Princípio da especificação. Princípio da não consignação. Princípio da não compensação.

Quadro 3.28: Análise comparativa do POCP com os diversos planos sectoriais (continuação).

	POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS
Princípios Contabilísticos	Entidade contabilística. Continuidade. Consistência. Especialização dos exercícios ou do acréscimo. Custo histórico. Prudência. Materialidade. Princípio da não compensação dos saldos.	Idem POCP.	Idem POCP. O princípio da entidade contabilística está mais detalhado, definindo-se o conceito de “grupo público”.	Idem POCP.	Idem POCP.
Crítérios e métodos específicos	O POCP é omissivo. No entanto, quanto às amortizações, o CIBE refere que o método a considerar é o método das quotas constantes.	Provisões. Amortizações. Resultado líquido do exercício.	Idem POCP.	Provisões. Amortizações.	Provisões. Amortizações. Resultado líquido do exercício.
Controlo interno	Não prevê.	Estabelece o conjunto de procedimentos e normas de controlo obrigatórios.	Indica que deve ser adoptado um sistema de controlo interno mas sem especificar as normas e procedimentos a adoptar.	Idem ao POCAL.	Idem ao POCE.
Data de aprovação	3 de Setembro de 1997.	22 de Fevereiro de 1999.	20 de Setembro de 2000.	28 de Setembro de 2000.	25 de Janeiro de 2002.
Fases de entrada em vigor	O diploma entrou em vigor 60 dias após a sua publicação. Orientação n.º 1/98: entidades piloto seleccionadas pela CNCAP para a implementação do POCP de 2000 a 2002. As restantes entidades criam as condições necessárias de modo a implementar o POCP em momento a definir pela CNCAP.	O diploma entrou em vigor 60 dias após a sua aprovação. Até 1 de Janeiro de 2002 decorreu um período transitório para aplicação do POCAL. A elaboração das contas segundo o POCAL é obrigatória a partir do exercício relativo ao ano 2002.	O diploma entrou em vigor no dia seguinte à sua publicação. É de aplicação obrigatória nos seguintes anos económicos: – 2001, para os organismos com autonomia administrativa e financeira. – 2002, para os restantes A consolidação de contas é obrigatória para as universidades e institutos politécnicos em 2002, para os demais grupos públicos, em data a determinar por despacho do Ministro da Educação.	O diploma entrou em vigor no dia seguinte à sua publicação. Numa 1.ª fase foi seleccionada pelo Grupo para a normalização do POCMS e pela CNCAP uma amostra de entidades com autonomia administrativa e financeira para implementação do POCMS no ano 2001. É de aplicação generalizada para os restantes organismos a partir de 1 de Janeiro de 2002.	O diploma de aprovação do POCISSSS entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2002.

Capítulo 3: A Reforma da Administração Financeira em Portugal

Quadro 3.28: Análise comparativa do POCP com os diversos planos sectoriais (continuação).

	POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS
Contabilidade Analítica ou de Custos	Remete para a CNCAP a definição das regras deste sistema.	A contabilidade de custos é obrigatória no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços e bens e serviços. Estão previstos alguns documentos da contabilidade de custos com conteúdo mínimo obrigatório. Não é apresentado um desenvolvimento da classe 9. A imputação dos custos indirectos é efectuada utilizando uma base única (em função dos custos directos).	Sugestão de que este sistema de contabilidade seja apoiado num plano de contas da classe 9. A imputação dos custos indirectos deve efectuar-se através de um coeficiente, devendo ser utilizadas diferentes bases de repartição que tenham uma relação directa com o consumo desses custos pelas distintas actividades. O exercício económico é o ano lectivo devendo permitir informação dos custos e proventos de actividades, produtos ou serviços com duração coincidente com o exercício económico. O ponto 8.4 dos anexos às demonstrações financeiras prevê notas sobre a contabilidade analítica.	Aplicação obrigatória da contabilidade analítica apenas para as instituições do Sistema Nacional de Saúde para as quais já exista um plano de contabilidade analítica. O Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (PCAH) foi aprovado em 27/11/1997 sendo de aplicação obrigatória naquele subsector do SNS. O PCAH contém as normas de procedimento para a elaboração da referida contabilidade. O ponto 8.4 dos anexos às demonstrações financeiras prevê notas sobre a contabilidade analítica.	Apenas refere que devem ser criados os centros de custos, regras e mapas adequados que a cada momento a dinâmica de gestão do sistema determine. O ponto 8.4 dos anexos às demonstrações financeiras prevê notas sobre a contabilidade analítica.
Consolidação de contas	Omissio.	Omissio.	Normas de consolidação de contas (Cap.12): - Aspectos preliminares; - Definições; - Apresentação das demonstrações financeiras.	Evidencia apenas a necessidade de consolidar (Cap.12) – aguarda despacho conjunto dos ministros das Finanças e Saúde, ouvida a CNCAP.	Evidencia apenas a necessidade de consolidar (Cap.12) Aguarda portaria conjunta dos ministros das Finanças e do Trabalho e da Solidariedade, ouvida a CNCAP.
Instruções para a organização e documentação das contas (Tribunal de Contas)	Instruções n.º 1/2004 – 2.ª Secção.	Resolução n.º 4/2001, de 18 de Agosto – Instruções n.º 1/2001 - 2.ª Secção.	Instruções n.º 1/2004 – 2.ª Secção.	Instruções n.º 1/2004 – 2.ª Secção.	Instruções n.º 1/2004 – 2.ª Secção.

Fonte: Adaptado de Carvalho e Ribeiro (2004: 26-29).

6. CONCLUSÕES

As principais conclusões a retirar do presente Capítulo são as seguintes:

- A contabilidade nacional tem por objectivo a medição da actividade económica de um país. Ela trabalha diversas variáveis como o rendimento, a despesa, o consumo, a poupança ou o défice, a partir das quais é possível determinar medidas do desempenho económico de um país, como por exemplo, o PIB.
- Por forma a alcançar uma maior coerência e convergência das contas nacionais na UE foi criado o SEC 95. Assim, a contabilidade nacional deverá respeitar o quadro conceptual da Comunidade, o qual assenta nas regulamentações emanadas por esta, no SEC 95, no SCN 1993 e na segunda edição do Manual SEC 95 sobre o défice público e a dívida pública. O respeito por este quadro permitirá alcançar uma maior coerência e convergência das contas nacionais na UE.
- Os agregados são indicadores que sintetizam a actividade da economia constituindo grandezas de referência que possibilitam análises macroeconómicas e a comparabilidade no tempo e no espaço.
- Para o cálculo do PIB, um dos grandes desafios assenta na identificação dos diversos sectores. Assim, o estabelecimento de fronteiras entre unidades e, conseqüentemente, entre sectores é extremamente importante. Há que ter presente que a qualidade das contas nacionais está necessariamente vinculada à disponibilidade de toda a informação necessária para permitir a adequada aplicação dos critérios de delimitação institucional.
- Uma vez que a contabilidade pública se aplica aos organismos da AP, então também proporciona informação que serve a contabilidade nacional. Deste modo, sendo objectivo da UE que a contabilidade nacional seja coerente e convergente a nível nacional e internacional e dado que a contabilidade pública constitui uma das suas fontes de informação, torna-se, assim, essencial que esta última se encontre harmonizada.
- As entidades que compõem o sector público perseguem objectivos diversos que não o lucro, sendo as suas actividades financiadas, em grande maioria, pelas participações dos contribuintes. Dado que os recursos utilizados no

desenvolvimento das suas actividades são de titularidade pública o que tem como consequência que, a maior parte daquelas entidades se encontrem submetidas à disciplina do OE, o que marca a sua vida financeira e condiciona, de modo inquestionável, as regras e princípios contabilísticos a aplicar.

- Em 1881, a legislação instituiu a escrituração das receitas e das despesas do Estado por partidas dobradas, coexistindo o sistema de gerência e o de exercício. Com as reformas efectuadas na década de trinta, ficou apenas o sistema de gerência, em regime de unigrafia, pelo que a ênfase foi colocada na prestação de informação sobre as despesas pagas e as receitas cobradas.
- A contabilidade pública tradicional apresentava grandes limitações na informação que era prestada, dado que só se preocupava com os fluxos de caixa. Deste modo, o RAFE pretendeu introduzir um conjunto de inovações, nomeadamente no que respeita à implementação de um POC (ou de um plano adaptado do POC) nos SFA e à adopção do SIGO pelos SI.
- Com o RAFE, os SI continuavam a ter grandes limitações na informação que era produzida, a qual continuava a ser de base de caixa (apesar de já considerar a contabilidade de compromissos). Do mesmo modo, existiam SFA que apenas prestavam informação patrimonial (em base de acréscimo) tendo abandonado por completo a informação orçamental.
- A contabilidade de acréscimo proporciona informação sobre os recursos controlados por uma entidade, sobre os custos suportados nas suas operações, sobre os fluxos de caixa e presta informação financeira útil na avaliação da posição financeira da entidade, bem como sobre alterações nesta posição. Permite, ainda, avaliar se a entidade opera de forma económica, eficiente e eficaz.
- Com a publicação do POCP pretendeu-se uniformizar a contabilidade de todo o SPA, de modo a tornar possível a consolidação de contas de uma forma mais célere, objectivo que também esteve subjacente à publicação dos diversos planos sectoriais (POCAL, POCE, POCMS e POCISSSS).
- Só com a publicação do POCP (e planos sectoriais) é que a contabilidade de acréscimo se tornou obrigatória para todo o SPA. Dado que ainda existem diversas entidades que ainda não implementaram qualquer dos planos, as contas do Estado não são ainda prestadas sob esta óptica, ao contrário do que acontece noutros países.
- O POCP alargou a obrigatoriedade de adopção de uma contabilidade digráfica aos SI e a implementação de uma contabilidade analítica aos SFA.

- A publicação do POCP clarificou como seriam tratadas a contabilidade orçamental e de compromissos em regime digráfico, ao criar uma classe e contas específicas para este efeito.
- Os diversos planos não apresentam o mesmo detalhe em todos os pontos, nomeadamente no que concerne à contabilidade analítica, à consolidação de contas ou ao relatório de gestão.
- O Instituto de Informática encontra-se a desenvolver em conjunto com a DGO uma aplicação informática a ser disponibilizada a todos os organismos integrados e autónomos do SPA, de modo a adoptar processos únicos na AP. No entanto, ao designar o projecto de “POCP” e dado que os diversos organismos piloto são entidades abrangidas por aquele plano, questiona-se se aquela ferramenta será estendida a todo o SPA, ou seja, também às entidades que se enquadram nos restantes planos sectoriais, ou apenas às entidades que se encontram sujeitas à aplicação do POCP.
- Existe a necessidade de passar das contas na óptica da contabilidade pública para a da contabilidade nacional, no âmbito das novas exigências resultantes da aplicação do SEC 95. De facto, grande parte dos códigos de classificação económica encontram-se estruturados de acordo com as figuras institucionais do SEC e que, na sua essência, são as utilizadas no actual SCN portuguesas.
- Foram uniformizadas as classificações económicas das receitas e despesas públicas para todos os subsectores do SPA por forma a que a informação recolhida se revista de maior celeridade, compatibilidade e fidedignidade e de modo a possibilitar a contabilização de operações que dificilmente se enquadravam no classificador vigente, como, por exemplo, a locação financeira, a utilização de infra-estruturas de transporte e as operações de tesouraria.
- As autarquias locais utilizam um classificador económico adaptado do Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro. No entanto, foram efectuadas diversas alterações nomeadamente no que respeita à criação de classificações no âmbito da despesa para contabilizar os reembolsos e restituições, na eliminação da económica 17.03 respeitante às RAP e na utilização do código 17 para identificar o agrupamento das “operações extraorçamentais”, ao invés do 12. Considera-se que esta situação pode constituir um obstáculo ao desenvolvimento de aplicações informáticas que integrem a informação relativa a toda a AP, contrariando o objectivo que se

pretendia de conferir maior celeridade, compatibilidade e fidedignidade à informação coligida.

- A implementação do POCP e dos planos sectoriais conta com o apoio da CNCAP e do SATAPOCAL, os quais devem desenvolver o seu trabalho de forma coordenada e articulada.

CAPÍTULO 4

RECONHECIMENTO E VALORIZAÇÃO DAS RECEITAS E DAS DESPESAS

1. INTRODUÇÃO

Dado que a contabilidade nacional deve ser “um agregado da contabilidade privada (excepto famílias) e pública, para conhecer a realidade económica das administrações públicas das diversas unidades institucionais que a integram, é imprescindível possuir informação sobre os seus estados ou demonstrações contabilísticas. Só é possível alcançar este objectivo se a contabilidade pública seguir critérios similares aos do sector empresarial, facilitando a homogeneidade e a agregação dos dados” (Carvalho, Martínez e Pradas, 1999: 32). Considera-se que se é necessária a prossecução de critérios semelhantes entre a contabilidade pública e a empresarial, mais premente se coloca a questão no âmbito da própria contabilidade pública.

De acordo com Carvalho e Ribeiro (2004: 30) “não basta a publicação dos diplomas que criem os planos de contabilidade pública, devem ser desenvolvidos os meios humanos, técnicos e organizacionais que superem as dificuldades de implementação dos novos sistemas contabilísticos e permitam a concretização em termos práticos da sua aplicação porque só assim será obtida informação útil e comparável a nível nacional”.

Ferreira (1984: 31) defende que “a preocupação de criação de planos gerais não deve excluir a admissão de planos específicos e de trabalhos sectoriais. No entanto, será preferível procurar primeiro esquemas algo genéricos de enquadramento, visto que as soluções isoladas, depois de instituídas, prejudicam ou dificultam a normalização geral” .

Dado que, no âmbito da contabilidade pública, coexistem os dois tipos de planos (geral e sectorial), é necessário assegurar que os planos sectoriais são coerentes com o plano de contas nacional, sob pena de se poder pôr em causa a tão desejada normalização (Caiado, 2005a: 2). Salienta-se, ainda, a posição daquele autor ao referir que “todos os que colaboram nas tarefas tendentes à implementação do POCP e planos sectoriais devem ponderar devidamente as diversas alternativas que se apresentam para o tratamento de certas matérias técnicas. O que está no plano é para cumprir, a menos que seja alterado. A contabilidade merece esse esforço de todos!”.

Neste contexto, o presente trabalho centra-se no estudo dos critérios adoptados para reconhecer e valorizar as receitas e as despesas nas demonstrações financeiras. Procurar-se-ão apresentar as soluções previstas no POCP, enquanto “marco conceptual enquadrador” (Carvalho e Ribeiro, 2004: 20) e nos planos sectoriais, nomeadamente, no POCAL e no POCE, quando se entendam que as mesmas poderão não ser coerentes com as preconizadas pelo POCP.

No escarpelizar das diversas situações serão, igualmente, apresentadas as opiniões veiculadas pela DGO, pela CNCAP e pelo SATAPOCAL, dado o importante papel desempenhado por estas entidades no contexto da normalização da contabilidade pública nacional.

Como refere Caiado (2005a: 4), “por definição, as preocupações normalizadoras inerentes à aprovação e implementação de um plano de contas não são compatíveis com a adopção de soluções práticas que possam contrariar o modelo que se encontra previsto no mesmo plano”.

2. RECONHECIMENTO DAS RECEITAS E DAS DESPESAS

O POCP criou a conta 25 “Devedores e credores pela execução do orçamento” de modo a que ela seja responsável pela elaboração da conta geral da entidade, envolvendo todas as

despesas e receitas sejam elas orçamentais ou extraorçamentais. Como defende Caiado (2005a: 3) “houve uma intenção firme para que todos os movimentos referentes às fases administrativas das denominadas receitas e despesas, quer na óptica orçamental quer de tesouraria, sejam movimentados nas subcontas da conta 25, classificadas por classificação económica, a fim de tornar mais fácil a validação das informações com outros mapas do controlo orçamental da receita e da despesa”. No que respeita à movimentação da conta 25 do POCP, aquele autor considera ser de salientar que “as soluções a adoptar não devem basear-se em modelos previstos em planos sectoriais. De facto, se estas existirem, podem até constituir desvios perante o plano de contas geral. Nessa eventualidade ou se derroga este último plano ou se contraria o mesmo. O primeiro procedimento não se encontra previsto nos respectivos diplomas de aprovação dos planos geral e sectoriais e o segundo torna-se, por contrariar o POCP, ilegal”.

Considera-se que a conta 25 faz a ligação entre a contabilidade patrimonial e a orçamental, permitindo manter o controlo das despesas pagas e das receitas cobradas nas respectivas classificações económicas (o que não seria possível apenas com as contas de disponibilidades), disponibilizando informação que permitirá a elaboração dos diversos mapas de execução orçamental.

Como salienta Silva (2002:132), esta conta “prende-se com o controlo das operações de execução orçamental, a partir do momento em que implicam o reflexo na esfera patrimonial de terceiros, permitindo saber quais os valores em dívida por rubrica orçamental (natureza da despesa), daí que as contas obedeam a uma desagregação por classificação económica, sem que seja relevante a demonstração do credor”.

Nas notas explicativas do POCP a conta é definida como se segue:

Nesta conta registam-se os movimentos correspondentes ao reconhecimento de um crédito da entidade relativamente a terceiros (liquidação da receita) ou de um débito (processamento ou liquidação da despesa), bem como os subsequentes recebimentos e pagamentos, incluindo os referentes a adiantamentos, reembolsos e restituições.

A redacção que o POCAL apresenta para a conta 25 não é totalmente coincidente com a do POCP, afigurando-se ser de mais fácil compreensão no que concerne à respectiva movimentação em processos de despesa: “*nesta conta registam-se os movimentos correspondentes à liquidação relativa a um crédito da autarquia local perante terceiros (guia de receita) ou a um débito (ordem de pagamento), bem como os subsequentes*

recebimentos e pagamentos, incluindo os referentes a adiantamentos, reembolsos e restituições”.

2.1 Reconhecimento das Receitas

No que concerne às receitas, o estudo assenta nos critérios a adoptar para reconhecer as várias fases do respectivo ciclo: liquidação e cobrança. Neste contexto, o POCP criou a conta 251 “Devedores pela execução do orçamento”:

A conta, a desagregar por anos económicos e classificação económica, é debitada pelo montante das receitas liquidadas por contrapartida das contas da classe 2 que foram originariamente debitadas, designadamente as subcontas da conta 21 - Clientes, contribuintes e utentes, e creditada pelas receitas cobradas, por contrapartida das contas da classe 1 - Disponibilidades.

Sendo a conta 251 debitada pelo “montante das receitas liquidadas”, colocava-se a questão de saber em que momento seria efectuado o lançamento. Assistiu-se à existência de diversas interpretações quanto à movimentação daquela conta.

Uma das soluções defendidas preconizava que a conta 251 seria debitada aquando da liquidação da receita (Carvalho, Martínez e Pradas, 1999: 319), correspondente ao reconhecimento de um crédito face a terceiros (o que está de acordo com a nota explicativa da conta 25). Nesta hipótese, a emissão de uma factura (ou documento equivalente) pela entidade implicaria os lançamentos constantes do Quadro 4.1.

Quadro 4.1: Contabilização da execução da receita (I).

Descrição	Débito	Crédito
Pela emissão da factura (ou documento equivalente)	21/26 Terceiros	7X/27X
	251 Devedores pela execução do orçamento	21/26 Terceiros
Pela cobrança	11/12/13 Disponibilidades	251 Devedores pela execução do orçamento

Deste modo, a conta 21 “Clientes, contribuintes e utentes” ficaria saldada, pelo que se tornava necessário transferir para a conta 251 “Devedores pela execução do orçamento” o desdobramento detalhado do saldo de cada Cliente/Contribuinte/Utente, de forma a que fosse sempre possível saber quem deve o quê à entidade.

Este facto, aliado à necessidade de desagregar a conta por anos económicos e classificação económica, implicava um sobrecarregamento excessivo desta conta. É de referir ainda, que o POCP define no Capítulo 1 “Introdução”, que se pretende estabelecer uma correspondência entre a contabilidade pública e a financeira. Deste modo, não fazia sentido que as contas de dívidas a terceiros, como a 21 “Clientes, contribuintes e utentes”, se encontrassem permanentemente saldadas.

Como forma de ultrapassar os problemas enunciados, Carvalho, Martínez e Pradas (1999: 320) sugerem a criação da conta 259 “Controlo”, a qual serviria de contrapartida à conta 251. Estes autores consideram que a conta 25 “Devedores e credores pela execução do orçamento” é uma conta da contabilidade orçamental, pelo que no processamento da receita devem ser efectuados dois registos contabilísticos independentes: um na óptica patrimonial e outro na óptica orçamental, sugerindo-se os movimentos apresentados no Quadro 4.2.

Quadro 4.2: Contabilização da execução da receita (II).

Descrição	Débito	Crédito
Pela emissão da factura (ou documento equivalente)	21/26 Terceiros	7X/27X
	251 Devedores pela execução do orçamento	259 Controlo
Pelo recebimento	11/12/13 Disponibilidades	21/26 Terceiros
	259 Controlo	251 Devedores pela execução do orçamento

Esta alternativa permitia que a conta 251 “Devedores pela execução do orçamento” informasse o valor total dos direitos processados (débito), o valor dos direitos processados que foram cobrados (crédito) e o valor dos direitos processados e pendentes de cobrança (saldo devedor).

Considera-se, no entanto, que esta solução não se encontra prevista no POCP uma vez que é suposto que a conta 251 seja movimentada por contrapartida, nomeadamente, da conta 21 e das contas de disponibilidades. Acresce, ainda, o facto de, como refere Caiado (2005a: 5), “a possibilidade de criação de subcontas só é possível para as que contenham “...” e sempre que a situação a considerar não seja enquadrável noutra conta já existente”. Ora, não é esta a situação que está patente na conta 25, onde apenas se prevê a desagregação em duas subcontas (251 e 252).

Outros autores defendiam que a conta 251 seria debitada apenas em fase posterior à factura. Esta interpretação é defendida por Caiado e Pinto (2002: 244) que consideram que são duas as fases previstas para a execução orçamental da receita: a fase do reconhecimento do direito de cobrar receitas ou fase de liquidação e a fase do recebimento ou cobrança. Assim, coincidindo a fase da liquidação com o reconhecimento do direito, têm-se os movimentos elencados no Quadro 4.3. Nesta hipótese, a anulação das contas de dívidas de terceiros, por contrapartida da 251, será efectuada apenas no momento dos efectivos recebimentos.

Quadro 4.3: Contabilização da execução da receita (III).

Descrição	Débito	Crédito
Pela emissão da factura (ou documento equivalente)	21/26 Terceiros	7X/27X
Pela cobrança	251 Devedores pela execução do orçamento	21/26 Terceiros
	11/12/13 Disponibilidades	251 Devedores pela execução do orçamento

Apesar de o SATAPOCAL não ter elaborado nenhum folheto especificamente a respeito da movimentação da conta 251 (e correspondente reconhecimento das receitas liquidadas), no folheto referente à contabilização das operações extraorçamentais (2004: 2) são apresentados exemplos no contexto da receita que identificam três fases: o registo do proveito, da liquidação e do recebimento (ou cobrança), como se pode ler no Quadro 4.4.

Quadro 4.4: Contabilização da execução da receita (IV).

Descrição	Débito	Crédito
Registo do proveito	21/26 Terceiros	7X
Liquidação	251 Devedores pela execução do orçamento	21/26 Terceiros
Recebimento	11/12/13 Disponibilidades	251 Devedores pela execução do orçamento

Dado que na contabilização do proveito é também reconhecido o direito sobre terceiros, considera-se que esta solução não se afigura coerente com a opinião veiculada pela CNCAP que defende que na perspectiva patrimonial a liquidação corresponde à consagração do direito a receber. Acresce o facto de o próprio SATAPOCAL não ser claro na sua posição dado que, na opinião emitida sobre a contabilização de receitas com IVA liquidado, defende que a conta 251 será movimentada apenas na fase da cobrança.

Considera-se que o próprio plano não é claro na apresentação que faz desta conta tendo originado a dualidade de leituras. Como exemplo da “confusão” que é criada pelo próprio POCP (e planos sectoriais), vejam-se algumas notas explicativas previstas no POCP. Por exemplo, para a conta 725 “Reembolsos e restituições” estabelece-se que a mesma se movimenta por contrapartida das respectivas subcontas da conta 25, no momento do reconhecimento da obrigação de reembolsar ou restituir um determinado montante. Ou seja, a obrigação de reembolsar ou restituir movimenta-se na 251 (onde fica registada a dívida a terceiros) não existindo contabilização na conta 21 “Clientes, contribuintes e utentes”. Esta situação contraria a movimentação preconizada para a conta 25 segundo a qual esta conta será movimentada por contrapartida das contas de terceiros e de disponibilidades (não se prevendo a sua movimentação directamente por contas de proveitos).

Já a nota explicativa da conta 726 “Anulações” estabelece que esta conta se movimenta por contrapartida das subcontas da conta 21 “Clientes, contribuintes e utentes” no momento da anulação da dívida. Ora, de acordo com o exposto quanto à movimentação da subconta 251, a anulação da dívida ao ser efectuada pela conta 21 assume que a dívida permanece naquela conta (recorde-se que de acordo com a movimentação alternativa, a anulação teria

de ser feita na conta 251 dado que a 21 já se encontraria saldada, tendo o seu saldo sido transferido para aquela conta).

Em virtude das diversas interpretações existentes quanto aos momentos de movimentação da conta 251, a comissão executiva da CNCAP publicou, em 2001, a Norma Interpretativa n.º 2/2001 - Movimentação da conta 25 do POCP, “com vista a uniformizar procedimentos nesta matéria” estabelecendo que a conta 251 se movimenta, a débito e a crédito, no momento e pelos valores da cobrança através de meios monetários. Resulta do exposto que os momentos a considerar para efeitos de movimentação contabilística da conta 251 são os constantes do Quadro 4.5.

Quadro 4.5: Contabilização da execução da receita (V).

Descrição	Débito	Crédito
Pela emissão da factura (liquidação)	21/26 Terceiros	7X/27X
Pela cobrança	251 Devedores pela execução do orçamento	21/26 Terceiros
	11/12/13 Disponibilidades	251 Devedores pela execução do orçamento

Uma vez que os dois lançamentos, a débito e a crédito, na conta 251 ocorrem em simultâneo aquando da cobrança, então aquela conta deverá apresentar-se, a todo o momento, saldada. Assim sendo, no modelo do balanço preconizado pelo POCP a conta 251 apenas poderá reflectir operações extraorçamentais.

Note-se que, uma vez que no mapa do controlo orçamental da receita são apresentadas as receitas liquidadas por classificação económica, o movimento contabilístico da liquidação deve ter aquela classificação associada. Assim, apesar de o POCP não obrigar, considera-se que as contas de terceiros onde são registados os direitos a receber deverão estar desagregadas pelas respectivas económicas.

Considera-se ser de salientar o facto de o POCE conter notas explicativas àquele mapa que apresentam soluções que parecem não ser coerentes com a defendida pela CNCAP. Apresentam-se no Quadro 4.6 as notas do POCE que se consideram não estar de acordo com a movimentação proposta para a conta 251.

Quadro 4.6: Notas explicativas do POCE a respeito da movimentação da conta 251.

Movimentação da conta 251 de acordo com o POCE		
Operações	Nota explicativa	Observação
Receitas por cobrar no início do ano	<i>Serão apuradas através do débito da conta 2512 – “Devedores e credores pela execução do orçamento – Devedores pela execução do orçamento - Orçamento de exercícios findos”.</i>	Se as dívidas por cobrar no início do ano estão relevadas na conta 2512 “Devedores e credores pela execução do orçamento - Devedores pela execução do orçamento - Orçamento de exercícios findos”, então, a conta 21 “Clientes, contribuintes e utentes” estará saldada, o que indicia que a conta 251 será movimentada imediatamente após o reconhecimento de um direito sobre terceiros (permanecendo a conta 21 sempre com saldo nulo).
Receitas liquidadas	<i>Deverão ser calculadas com base no débito da conta 2511 – “Devedores e credores pela execução do orçamento – Devedores pela execução do orçamento – Orçamento do exercício”, de acordo com a classificação económica.</i>	O facto de as receitas liquidadas serem obtidas a partir da conta 2511 “Devedores e credores pela execução do orçamento - Devedores pela execução do orçamento - Orçamento do exercício” reforça o referido para as receitas por cobrar no início do ano.
Liquidações anuladas	<i>Corresponde às receitas processadas (direitos) que foram anuladas, devendo a conta 2511 “Devedores e credores pela execução do orçamento – Devedores pela execução do orçamento – Orçamento do exercício” estar desagregada de forma a que seja possível obter esta informação.</i>	As liquidações anuladas correspondem às “importâncias que embora já tivessem sido liquidadas, foram anuladas antes da cobrança”. Deste modo, se a dívida estivesse relevada na conta 21 não seria necessário qualquer contabilização na conta 251, uma vez que não se está a anular um fluxo monetário. Assim, desta nota explicativa tem que se concluir que a dívida do cliente, contribuinte ou utente está relevada na conta 251. Esta nota não é, também, consistente com a nota explicativa da conta 726 “Anulações” onde se refere que a anulação da dívida deve ser efectuada na conta 21.

Com o objectivo de evidenciar os recebimentos efectuados no exercício referentes a exercícios anteriores a conta 251 apresenta-se dividida em orçamento do exercício (2511) e orçamento de exercícios findos (2512). No que concerne à conta 2512 “Orçamento de exercícios findos” o POCP não prevê qualquer decomposição, ao contrário do que acontece no POCE. Aquele plano sectorial decompõe aquela conta 2512 em duas, a 25121 “Devedores pela execução do orçamento - orçamento de exercícios findos - período complementar” e a 25122 “Devedores pela execução do orçamento - orçamento de exercícios findos - exercício *n-1*”. Recorde-se que o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, prevê este período complementar apenas para os serviços com autonomia administrativa.

A contabilização definida para o período complementar e exercícios findos é a apresentada no Quadro 4.7.

Quadro 4.7: Movimentação do período complementar da receita.

		Débito	Crédito
Período complementar	Abertura	25121	2511
	Recebimento	11/12/13 Disponibilidades	25121
Exercícios findos	Abertura	25122	25121
	Recebimento	11/12/13 Disponibilidades	25122

Fonte: Adaptado do POCE (2000: 5034).

Considera-se que os lançamentos apresentados não são coerentes com a movimentação preconizada pela CNCAP para a conta 25. De facto, os registos de abertura descritos pressupõem que antes de existir qualquer cobrança, a dívida do terceiro já se encontra relevada na conta 251. Se aquela dívida permanecesse na conta 21, não existiriam quaisquer movimentos de abertura. Aquando do recebimento seriam efectuados dois lançamentos correspondentes ao saldar do terceiro (conta 21) pela conta 251 e desta pela conta de disponibilidades. Seria, então, utilizada a conta relativa ao orçamento do exercício (2511), ao período complementar (25121) ou ao exercício *n-1* (25122).

Deste modo, face às notas analisadas, considera-se que o POCE preconiza a movimentação da conta 251 “Devedores pela execução do orçamento” imediatamente a seguir ao registo das dívidas de terceiros (funcionando a conta 21 “Clientes, contribuintes e utentes”, por exemplo, como mera conta de passagem).

Apresenta-se no Quadro 4.8 um resumo das diversas interpretações oficiais existentes a respeito da movimentação da conta 251.

Quadro 4.8: Movimentação da conta 251.

	Movimentação da conta 251	
	Débito	Crédito
POCP	Liquidação	Cobrança
POCE	Liquidação	Cobrança
CNCAP	Cobrança	Cobrança
SATAPOCAL	Liquidação	Cobrança

Dado que o POCP estabelece que a conta 25 deve ser movimentada aquando do reconhecimento de um crédito do organismo face a terceiros, ou seja, na liquidação da receita, considera-se que seria nesta fase que a conta 251 seria debitada. No entanto, dadas as diversas incoerências em algumas das notas explicativas e no próprio modelo do balanço que é apresentado e, uma vez, que esta solução implicaria que as restantes contas de terceiros (como a 21 e a 26) se encontrariam permanentemente saldadas, o que não permitirá a obtenção de informação comparável com a que é obtida em termos empresariais, defende-se a solução de movimentar a conta 251, a débito e a crédito, apenas na fase da cobrança.

2.2 Reconhecimento das Despesas

No contexto das despesas, serão estudados os critérios associados ao reconhecimento das fases de processamento, autorização de pagamento e pagamento. Neste âmbito, o POCP adoptou a conta 252 “Credores pela execução do orçamento”:

A conta, a desagregar por anos económicos e classificação económica, é creditada pelo montante das despesas processadas por contrapartida das contas da classe 2 onde foram originariamente registados os créditos, designadamente as contas 22 - Fornecedores e 26 - Outros devedores e credores, e debitada pelos pagamentos realizados, por contrapartida das contas da classe 1 - Disponibilidades.

No que concerne a esta conta, o POCAL preconiza que ela é creditada “*pelo montante da despesa liquidada*” e não pelo “*montante das despesas processadas*”, como estipula o POCP.

Tal como aconteceu com a conta 251, também no que respeita à sua congénere para a despesa, existiram diferentes opiniões quanto ao momento em que a conta 252 “Credores pela execução do orçamento” seria movimentada a crédito.

Na opinião de Silva (2002: 131) “constata-se que não está suficientemente esclarecida a movimentação da conta 25 - Devedores e credores pela execução do orçamento, nomeadamente quais as operações que originam o seu registo nesta conta. A questão mais polémica, prende-se com o reconhecimento, ou não, do acto da “autorização de pagamento” duma despesa, com expressão contabilística, isto é, deverá ou não constituir um momento simultâneo ao processamento, não tendo expressão contabilística particular,

ou se por outro lado, representa uma fase intermédia entre o processamento e o pagamento”.

Assim, uma das interpretações (Carvalho, Martínez e Pradas, 1999: 285) defendia que a conta 252 seria movimentada a crédito no momento da recepção da factura ou de documento equivalente. Deste modo, os lançamentos a efectuar seriam os apresentados no Quadro 4.9.

Quadro 4.9: Reconhecimento das despesas (I).

Descrição	Débito	Crédito
Pela recepção da factura	3x/6x/4x	22/26 Terceiros
	22/26 Terceiros	252 Credores pela execução do orçamento
Pelo pagamento	252 Credores pela execução do orçamento	11/12/13 Disponibilidades

Desta interpretação resulta que todas as contas de terceiros, à excepção da conta 25 “Devedores e credores pela execução do orçamento”, permanecem permanentemente saldadas, não relevando qualquer informação sobre as dívidas a fornecedores ou a credores.

Enquanto sistema de registo, a contabilidade orçamental deve aferir “o que é devido”, ao contrário da visão patrimonial em que prevalece a identificação de “a quem é devido”. Para Silva (2002: 132) o facto de os critérios e objectivos da informação orçamental se sobreporem à patrimonial consiste no maior inconveniente da adopção da solução descrita, uma vez que as contas de terceiros (excepto a conta 25) estarão sempre saldadas, não prevalecendo o registo da entidade a quem se deve, mas sim o que se deve.

Por forma a ultrapassar aquele inconveniente Carvalho, Martínez e Pradas (1999: 286) defendem que seja criada a conta 259 “Controlo” para o processamento da despesa. Apresenta-se no Quadro 4.10 a movimentação daquela conta tal como ilustrado pelos autores.

Quadro 4.10: Reconhecimento das despesas (II).

Descrição	Débito	Crédito
Pela recepção da factura	3x/6x/4x	22/26 Terceiros
	259 Controlo	252 Credores pela execução do orçamento
Pelo pagamento	22/26 Terceiros	11/12/13 Disponibilidades
	252 Credores pela execução do orçamento	259 Controlo

Esta forma alternativa de contabilizar o processamento e pagamento de uma despesa permite que:

- as contas de terceiros informem o valor das dívidas a pagar;
- a conta 252 “Credores pela execução do orçamento” informe o valor total das obrigações (crédito), o valor das dívidas pagas (débito) e o valor das dívidas a pagar (saldo credor).

As questões levantadas quanto à utilização de uma conta 259 “Controlo” no âmbito da movimentação da conta 251 (contabilização de contas de disponibilidades directamente por contas de terceiros e abertura de subcontas quando em situações não previstas pelo POCP), assumem toda a pertinência também neste contexto.

Uma solução alternativa à apresentada defendia que a conta 252 seria creditada no momento da “Autorização do pagamento”, por débito da conta de terceiros apropriada. Esta é a solução preconizada por Caiado e Pinto (2002: 224) que referem que “quando se autoriza o pagamento, debitam-se as contas de terceiros que relevam a dívida a pagar por contrapartida, a crédito, da 2521 “Credores pela execução do orçamento - orçamento do exercício”. Assim, as despesas processadas mas cujos pagamentos não foram ainda autorizados no final do ano ficam na conta de terceiros. Os pagamentos já autorizados mas ainda não efectuados são reflectidos no saldo credor da conta 2521.

Deste modo, os lançamentos a efectuar com base na solução proposta serão os elencados no Quadro 4.11.

Quadro 4.11: Reconhecimento das despesas (III).

Descrição	Débito	Crédito
Pela recepção da factura	3x/6x/4x	22/26 Terceiros
Pela autorização do pagamento	22/26 Terceiros	252 Credores pela execução do orçamento
Pelo pagamento	252 Credores pela execução do orçamento	11/12/13 Disponibilidades

Uma das críticas a esta solução assentava no facto de, constituindo a fase da autorização de pagamento uma operação de âmbito interno sem reflexos económicos na esfera de terceiros, as contas de Fornecedores não espelham as dívidas que ainda não estão extintas. No entanto, Caiado (2005b: 3) defende o relato da dívida ao terceiro no balanço, na rubrica de “Credores por execução do orçamento”, uma vez que entende que “em tais situações, o organismo já tinha autorizado a liquidação da obrigação a pagar, mas por qualquer motivo ainda não tinha sido possível proceder ao pagamento por parte do tesoureiro. Neste enquadramento, o relato apresentado no balanço corresponde à realidade”.

Esta solução permite que a entidade controle, contabilisticamente, todas as fases do processo de despesa permitindo-lhe conhecer o valor das autorizações de pagamento e dos pagamentos. No entender de Silva (2002: 133) “esta possibilidade reconhece de uma forma mais clara que, existindo um desfazamento temporal entre o processamento e o pagamento, o momento em que a conta do credor é saldada, corresponde ao momento em que são dadas instruções para se proceder ao pagamento, sendo o registo em termos patrimoniais melhor aferido. No entanto, em termos da execução orçamental, o momento do reconhecimento é desvirtuado, ou seja, não é no momento do reconhecimento da implicação na esfera de terceiros que se reconhece o que se deve, não correspondendo ao exigido pelo POCP nas suas orientações. Por outro lado, o objectivo da conta 25 “Devedores e credores pela execução do orçamento”, é o tratamento de operações externas (factura e recibo, quer na óptica da despesa quer na óptica da receita), sendo por isso, a “autorização de pagamento” caracterizada por ser uma operação interna”.

O SATAPOCAL defende que a conta 252 deve ser movimentada aquando da liquidação da despesa na linha, aliás, do preconizado pelo POCAL. Saliente-se que esta solução é

apresentada nas diversas respostas que foram produzidas por aquele grupo de trabalho, não existindo, no entanto, nenhum folheto que trate apenas desta temática.

Assistiu-se, ainda, à defesa da uma solução alternativa às duas anteriores, segundo a qual a conta 252 seria creditada apenas no momento do pagamento. Nesta hipótese, a anulação das contas de dívidas a terceiros por contrapartida da 252, será efectuada apenas no momento dos efectivos pagamentos, pelo que a movimentação desta conta seria a constante do Quadro 4.12.

Quadro 4.12: Reconhecimento das despesas (IV).

Descrição	Débito	Crédito
Pela recepção da factura	3x/6x/4x	22/26 Terceiros
Pelo pagamento	22/26 Terceiros	252 Credores pela execução do orçamento
	252 Credores pela execução do orçamento	11/12/13 Disponibilidades

Esta é a solução defendida por Machado (1999: 21) apesar de estar ciente que “com esta solução não se cumpre exactamente o que preconiza o POCP” (aquele autor considera que o plano preconiza a movimentação da conta 252 nas fases de processamento e de pagamento). Conseguia-se, no entanto, de uma forma simples, não perder o controlo nas contas de Fornecedores/Credores (que continuariam a mostrar, por entidade, os respectivos valores em dívida) sem entrar em sistemas administrativos demasiado pesados.

A Norma Interpretativa n.º 2/2001 - Movimentação da conta 25 do POCP, da CNCAP, também se debruçou sobre a movimentação da conta 252 estabelecendo que “os registos da autorização de pagamento e da emissão dos meios de pagamento coincidem no tempo, para efeitos contabilísticos. A movimentação a débito e a crédito da conta 252 ocorre nesse momento”.

De acordo com a norma referida, resulta que a conta 252 deve ser movimentada nos momentos apresentados no Quadro 4.13.

Quadro 4.13: Reconhecimento das despesas (V).

Descrição	Débito	Crédito
Pela autorização de pagamento	22/26 Terceiros	252 Credores pela execução do orçamento
Pelo emissão dos meios de pagamentos	252 Credores pela execução do orçamento	11/12/13 Disponibilidades

Salienta-se que se entendeu que, para efeitos contabilísticos, os dois momentos referidos “coincidem no tempo” pelo que a conta 252 será movimentada a débito e a crédito em simultâneo, não devendo apresentar qualquer saldo.

Assim, se se concorda quanto aos momentos em que a conta deve ser movimentada (apesar de se considerar que não é o que o POCP estabelece), já o facto de eles ocorrerem ao mesmo tempo levanta algumas questões, nomeadamente, as que se prendem com o orçamento de exercícios findos. De facto, por forma a evidenciar os pagamentos efectuados no exercício referentes a exercícios anteriores, a conta 252 foi subdividida em orçamento do exercício (2521) e orçamentos de exercícios findos (2522).

No que respeita à conta 2522 “Orçamentos de exercícios findos” são consideradas duas subcontas, a 25221 “Credores pela execução do orçamento - orçamentos de exercícios findos - período complementar” e a 25222 “Credores pela execução do orçamento - orçamentos de exercícios findos - exercício *n-1*”.

O POCP prevê que a conta do período complementar, desagregada por classificação económica, deve ser creditada no início do ano pela quantia do saldo da conta 2521 “Credores pela execução do orçamento - orçamento do exercício *n*”, que transita do ano anterior e vai sendo debitada pelos pagamentos por contrapartida das contas da classe 1 “disponibilidades”. Terminado o período complementar, a conta é debitada pelo saldo, por crédito da conta 25222 – “Credores pela execução do orçamento - orçamentos de exercícios findos - Exercício *n-1*”. Os movimentos seriam, então, os que constam do Quadro 4.14.

Quadro 4.14: Movimentação do período complementar da despesa.

		Débito	Crédito
Período complementar	Abertura	2521	25221
	Pagamento	25221	Disponibilidades
Exercícios Findos	Abertura	25221	25222
	Pagamento	25222	Disponibilidades

A CNCAP publicou, em 2001, a Norma Interpretativa n.º 1/2001 - Período complementar, com o objectivo de “esclarecer as dúvidas suscitadas sobre o tratamento contabilístico dos pagamentos efectuados no período complementar, de forma que as entidades preparem as demonstrações financeiras numa base consistente”.

A CNCAP reitera as contabilizações referidas anteriormente para a movimentação da conta 2522, preconizando que o balanço deve reflectir a situação financeira a 31 de Dezembro (não incluindo o período complementar), enquanto que os mapas de execução orçamental devem considerar os movimentos efectuados naquele período.

Da comparação das normas interpretativas n.ºs 1 e 2, da CNCAP, parece resultar alguma “confusão” quanto à movimentação defendida para a conta 252 “Credores pela execução do orçamento”. Recorde-se que, de acordo com a CNCAP, a conta 252 é suposto não apresentar qualquer saldo, uma vez que ela é movimentada a crédito pela autorização de pagamento e a débito pelo pagamento, coincidindo os dois momentos no tempo.

Se o período complementar permite que sejam efectuados pagamentos que tenham sido autorizados até 31 de Dezembro do ano civil anterior, sendo considerados no mesmo exercício económico, então como é possível afirmar que “os registos da autorização de pagamento e da emissão dos meios de pagamento coincidem no tempo, para efeitos contabilísticos”?

Acresce, ainda, a dúvida sobre como é que a conta 25221 “Credores pela execução do orçamento - orçamentos de exercícios findos - período complementar” pode “ser creditada no início do ano pela quantia do saldo da conta 2521 “Credores pela execução do orçamento - orçamento do exercício *n*”, que transita do ano anterior”. De facto, se a movimentação a débito e a crédito da conta 252 ocorre em simultâneo (autorização de pagamento e pagamento), então não se compreende como é que pode transitar qualquer saldo de um ano para outro.

Refira-se que a conta 25222 será, também, movimentada pelos pagamentos efectuados no ano, relativos a exercícios anteriores, cuja autorização de pagamento se tenha verificado no ano corrente. A norma interpretativa da CNCAP não esclarece, no entanto, se a falta de pagamento no período complementar, dado que é necessário nova autorização de pagamento, torna necessário que a dívida volte à conta de terceiros ou que possa permanecer na 25222. Considera-se que uma vez que o documento que esteve subjacente

ao saldo da 25222 já não é válido, então fará sentido que a dívida volte à conta de fornecedores.

Outra questão que se coloca neste contexto é saber que despesas são consideradas como respeitando a exercícios anteriores. Dado que se considera que este tema se reveste de grande relevância, o mesmo será tratado neste Capítulo no ponto 3.1.

No Quadro 4.15 são apresentadas, de forma resumida, as diversas interpretações sobre os momentos em que deve ser movimentada a conta 252.

Quadro 4.15: Movimentação da conta 252 “Credores pela execução do orçamento”.

Movimentação da conta 252		
	Débito	Crédito
POCP	Pagamento	Processamento ou Liquidação
POCAL	Pagamento	Liquidação
CNCAP	Pagamento	Autorização de pagamento
SATAPOCAL	Pagamento	Liquidação

Do exposto, resulta que as diferentes interpretações que foram dadas à conta 252 “Credores pela execução do orçamento” derivaram da terminologia empregue pelo POCP. Dado que o plano preconiza o movimento da conta 252 aquando do **processamento** ou **liquidação** das despesas e, uma vez que aquelas são duas fases distintas do processo de despesa, considera-se que o plano não foi claro na definição dos momentos de registo. No entanto, por forma a controlar as autorizações de pagamento como momento intermédio entre o processamento e o pagamento, e uma vez que é esta fase que marca o que pode ser pago no período complementar defende-se a solução de movimentar a conta 252 pelas autorizações de pagamento emitidas e pelos respectivos pagamentos, o que poderá ocorrer em momentos diferentes no tempo.

3. VALORIZAÇÃO DAS RECEITAS E DAS DESPESAS

Por forma a poder estudar o contributo do POCP como fonte de informação normalizada, nomeadamente no que concerne à contabilidade de caixa e de compromissos, e

compreender as eventuais implicações no âmbito da contabilidade nacional, escolheu-se um conjunto de operações e analisaram-se as respectivas soluções contabilísticas.

Deste modo, o estudo dos procedimentos a adoptar para valorizar as receitas e as despesas será efectuado com base nas seguintes operações: despesas de anos anteriores, RAP, reembolsos e restituições, diferenças de câmbio e operações extraorçamentais, nomeadamente no que respeita a descontos e retenções e a IVA.

3.1 Despesas de Anos Anteriores

De acordo com a CNCAP, as despesas de anos anteriores são aquelas cujo pagamento é efectuado num ano posterior ao ano em que ocorreu a sua efectivação. A questão que se coloca neste contexto é saber quando é que se considera que ocorreu a “efectivação” da despesa.

O artigo 10.º do Decreto-Lei do RAFE, referente à **contabilidade de compromissos** estabelece que esta “consiste no lançamento das obrigações constituídas compreendendo as importâncias resultantes dos **encargos assumidos nos anos anteriores e não pagos**”. De acordo com as notas ao mapa do controlo orçamental da despesa do POCP, as despesas pagas de anos anteriores são aquelas cujas obrigações foram assumidas em exercícios anteriores. Deste modo, parece resultar que despesas de anos anteriores serão aquelas cujos compromissos nasceram em exercícios passados.

A CNCAP parece partilhar desta opinião ao considerar que “no ano em que o pagamento é efectuado deve registar-se o cabimento e compromisso nas respectivas contas da classe 0 (fase orçamental). Na fase patrimonial, se a emissão da factura ocorreu no ano em que foi autorizada a realização da despesa, a fase do processamento é registada nesse ano, estando a dívida ao terceiro evidenciada, no momento do pagamento, na respectiva conta da classe 2 – Terceiros”. Deste modo, no ano em que a despesa foi autorizada as fases da despesa podem abranger o processamento ou ficar no compromisso (se não existir factura). Assim sendo, o que determina a qualificação como despesa de anos anteriores é o ano em que é efectuado o compromisso.

A Circular Série A n.º 1297, de 4 de Novembro de 2002, da DGO, respeitante ao “orçamento de Estado para 2003 – despesas de anos anteriores” preceitua que “não podem

ser inscritas dotações orçamentais em 2003 que se destinem a pagamento de compromissos de anos anteriores”.

A Circular Série A n.º 1306, de 5 de Janeiro de 2004, da DGO, referente ao registo contabilístico das dívidas vencidas e não pagas em 2003, que transitaram para 2004, refere que até 2003 se utilizava a actividade 198 “despesas de anos anteriores” para evidenciar o pagamento das despesas relativas a compromissos de anos anteriores. Ora, este parágrafo da circular parece dar razão quanto à efectivação da despesa resultar do respectivo compromisso. No entanto, noutra parágrafo da mesma circular determina-se que “as despesas de anos anteriores a serem realizadas em 2004 apenas podem estar associadas a dívidas vencidas e não pagas em 2003 (facturas cujo prazo de pagamento findasse até 31 de Dezembro de 2003) e que transitaram para 2004”. Ora, assim sendo, mesmo que o compromisso e a factura fossem de 2003, se a mesma só se vencesse em 2004 o seu pagamento seria efectuado como despesa do ano e não de anos anteriores.

Daqui parece resultar que, para a DGO, o que caracteriza as despesas de anos anteriores não é o ano do compromisso, mas sim o do vencimento da factura. No entanto, a Circular Série A n.º 1333, de 11 de Abril de 2007, da DGO, estabelece que “os serviços e organismos deverão assegurar o adequado registo de pagamentos que respeitem a compromissos assumidos em anos anteriores”.

A distinção do conceito de despesas de anos anteriores assume especial relevância no âmbito da despesa pública, uma vez que as mesmas têm que ser imputadas ao respectivo ano a que se refere o compromisso, para efeitos de contabilidade nacional. De facto, no SEC 95 vigora o princípio da especialização económica o que implica que o registo de receitas ou despesas deve reportar-se ao ano em que as mesmas foram economicamente realizadas e se tornaram devidas e não quando foram cobradas ou pagas.

De acordo com o relatório da Comissão para a análise das contas públicas (Banco de Portugal, INE e DGO, 2002: 7), o orçamento de Estado para 2002 sofreu uma alteração por forma a contemplar o pagamento de todas as dívidas com origem em anos anteriores, o que fez aumentar o respectivo défice na óptica da contabilidade pública que usa um critério de caixa. Na óptica da contabilidade nacional, porém, essas despesas, uma vez que foram efectivamente realizadas em anos anteriores, têm que se adicionar ao défice desses mesmos anos, de acordo com um critério de compromissos ou de especialização económica.

Naquele relatório foi produzida uma recomendação relativa ao registo das “despesas de anos findos” (Banco de Portugal, INE e DGO, 2002: 22) onde se pode ler que “estes montantes constituem despesa do corrente ano em termos de contabilidade pública, mas devem ser contabilizados, em contabilidade nacional, na despesa dos anos a que se referem os compromissos”.

Face ao exposto, não se compreende como é que a obtenção de informação sobre as dívidas vencidas e não pagas em anos anteriores contribui para a determinação do défice das contas nacionais. É de realçar que os montantes relativos a facturas vencidas e não pagas serão, regra geral, inferiores àqueles que resultariam dos compromissos assumidos em anos anteriores ao do pagamento da despesa. Basta ter em conta os compromissos assumidos para os quais ainda não se tem a respectiva factura e as facturas recepcionadas mas que ainda não se venceram.

Salienta-se que se seguir o critério do vencimento das facturas, a informação das despesas pagas não será coerente com a apresentada no mapa do controlo orçamental da despesa, na coluna dos “compromissos por pagar”. Ou seja, as despesas pagas de anos anteriores relativas a facturas vencidas serão, regra geral, de montante inferior ao dos compromissos que transitaram por pagar no ano anterior.

No Quadro 4.16 são apresentados os diferentes critérios existentes para identificar as despesas de anos findos.

Quadro 4.16: Critério de reconhecimento das despesas de anos anteriores.

Critério de reconhecimento das Despesas de Anos Anteriores	
DGO	DL 155/92, SEC 95, DGO, CNCAP
Facturas vencidas não pagas	Compromissos não pagos

Fonte: Duarte, Santos e Sarmento (2007: 3).

A recomendação relativa ao registo das “despesas de anos findos” (Banco de Portugal, INE e DGO, 2002: 23) preconizava que devia ser assegurada “em tempo útil, a disponibilidade da informação considerada relevante” para que se possam reconhecer os pagamentos como despesas do ano a que se referem os compromissos. A utilização da actividade 198 e, posteriormente, da sublínea da classificação económica terminada em 9 (utilizadas no âmbito da administração central), para as despesas de anos findos, permitia fazê-lo. No entanto, ao definir-se como despesas de anos anteriores os pagamentos de facturas

vencidas em anos anteriores, considera-se que não se cumpriu o estipulado na Recomendação produzida pela Comissão para a análise das contas públicas.

3.2 Reposições Abatidas aos Pagamentos

De acordo com o POCP, “nos termos da lei, as operações desta natureza abatem aos pagamentos realizados, libertando as dotações correspondentes. Trata-se da situação que ocorre com as entregas de fundos nos cofres públicos relativos a pagamentos ocorridos no ano em curso”. Assim, as RAP consistem em devoluções de dinheiro efectuadas por terceiros relativas a pagamentos feitos pela entidade, no mesmo ano em que ocorreu a saída dos meios monetários.

No que concerne à movimentação das RAP, diversas questões se levantam quer no que respeita ao preconizado no POCP, quer no que a CNCAP defende. Deste modo, segundo o descrito no plano estas operações são contabilizadas por débito da conta 0224 “Reposições abatidas aos pagamentos” e crédito da 023 “Dotações disponíveis”.

Convém relembrar que, para que os pagamentos que deram origem às RAP pudessem ter sido efectuados, foi necessário efectuar os respectivos cabimentos, compromissos, processamentos e autorizações de pagamentos. Ora, se for efectuada apenas a contabilização acima referida (assumindo-se a correcção do processamento, autorização de pagamento e pagamento), os cabimentos e compromissos não são corrigidos. Deste modo, resulta necessário efectuar mais lançamentos ao nível orçamental para além do constante no POCP. Assim, devem ser corrigidos os cabimentos e os compromissos associados às despesas que deram origem às RAP, como se exemplifica no Quadro 4.17.

Quadro 4.17: Contabilização orçamental das RAP.

Descrição	Débito	Crédito
RAP	0224 Reposições abatidas aos pagamentos	023 Dotações disponíveis
Correcção do cabimento	026 Cabimentos	0224 Reposições abatidas aos pagamentos
Correcção do compromisso	027 Compromissos	026 Cabimentos

Esta é também a posição defendida pela CNCAP que reforça que as respectivas contas patrimoniais, já movimentadas, devem também ser regularizadas. Caiado e Pinto (2002: 250) defendem, igualmente, a solução apresentada, aconselhando a correcção das RAP nas contas de Compromissos, Cabimentos e Dotações disponíveis.

Resta agora a questão de como corrigir o pagamento efectuado. O Decreto-Lei n.º 324/80, de 25 de Agosto, no seu artigo 6.º n.º 1 estipula que “as reposições são deduzidas nas autorizações e nos respectivos pagamentos orçamentais ou somente nestes quando processadas e pagas até ao final do ano económico a que dizem respeito”. Também a Circular da DGO n.º 1325, Série A, de 3 de Abril de 2006, preconiza no seu n.º 6 que “as reposições são deduzidas nas autorizações/pagamentos quando processadas e pagas até ao final do ano a que dizem respeito”.

De acordo com a CNCAP o recebimento das guias de reposição deve ser acompanhada dos lançamentos contabilísticos apresentados no Quadro 4.18.

Quadro 4.18: Recebimento das guias de reposição (RAP).

Descrição	Débito	Crédito	Classificação Económica
Recebimento das Guias de Reposição	251 Devedores pela execução do orçamento	22/26 Terceiros	17.03.00
	11/12/13 Disponibilidades	251 Devedores pela execução do orçamento	17.03.00

A nota explicativa da classificação 17.03.00 “Operações extraorçamentais – reposições abatidas nos pagamentos” constante do Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, estipula que ela abrange as receitas resultantes das entradas de fundos na tesouraria em resultado de pagamentos orçamentais indevidos ocorridos no próprio ano.

Recorde-se que a saída dos meios monetários foi contabilizada através da conta 252 “Credores pela execução do orçamento” com uma classificação económica orçamental de despesa. A solução apontada de registar a reentrada do dinheiro por contrapartida da conta 251 “Devedores pela execução do orçamento”, com uma classificação económica extraorçamental de receita (17.03.00), não corrige o pagamento efectuado pelo que se considera que não respeita o que a própria CNCAP refere a propósito das RAP, ou seja,

que as mesmas “abatem aos pagamentos realizados”, nem cumpre o disposto no Decreto-Lei n.º 324/80, de 25 de Agosto.

A adopção da solução apontada pela CNCAP conduz à prestação de contas no mapa do controlo orçamental da despesa constante do Quadro 4.19 (considere-se uma despesa de 1.000 u.m. e RAP de 100 u.m.).

Quadro 4.19: As RAP no Mapa do Controlo Orçamental da Despesa (I).

Código	Descrição	Dotações corrigidas	Compromissos assumidos	Despesas pagas	Dotação não comprometida	Saldo	Compromissos por pagar	Grau de execução orçamental
XX.XX.XX	XPTO	10.000	900	1.000	9.100	9.000	-100	10%

Note-se que o mapa releva compromissos por pagar negativos, quando na realidade os mesmos são nulos e um grau de execução orçamental de 10%, quando apenas se alcançou uma execução de 9%. É, ainda, de salientar que, assumindo que não existirão mais RAP nesta classificação, a execução da totalidade daquela dotação conduzirá a que nas despesas pagas figurem 10.100 u.m., ou seja, um montante superior aos compromissos assumidos bem como às dotações corrigidas. Apesar de se estar a apresentar o reflexo desta situação no mapa acima apresentado, não é apenas neste que esta situação tem repercussões, uma vez que no mapa dos fluxos de caixa também os pagamentos viriam sobreavaliados.

Deste modo, considera-se que os recebimentos associados a estas operações devem ser contabilizados por débito de uma conta de disponibilidades por contrapartida da conta 252 “Credores pela execução do orçamento” com a classificação económica orçamental da despesa onde foi registado o pagamento. É o débito nesta conta que servirá de contrapartida ao crédito de uma conta de terceiros.

Caiado e Pinto (2002: 252) partilham esta opinião e aconselham que seja criada uma conta 25212 “Devedores e credores pela execução do orçamento – credores pela execução do orçamento – orçamento do exercício – reduções de pagamentos”.

Também Duarte *et al.* (2002: 226) sugerem que a conta 252 “Credores pela execução do orçamento” seja desagregada, criando-se uma 25214 “Credores pela execução do orçamento - orçamento do exercício - operações de reposição” sendo a mesma “creditada pela efectivação da reposição abatida aos pagamentos”. Reforça-se ainda que aquela conta será ordenada de acordo com o classificador económico das despesas públicas. Sendo

assim, se a operação de reposição é tratada na conta 252 (com uma classificação de despesa) terá, necessariamente, que abater à despesa executada e não ser movimentada como receita. Esta solução espelha-se no mapa do controlo orçamental da despesa como se apresenta no Quadro 4.20.

Quadro 4.20: As RAP no Mapa do Controlo Orçamental da Despesa (II).

Código	Descrição	Dotações corrigidas	Compromissos assumidos	Despesas pagas	Dotação não comprometida	Saldo	Compromissos por pagar	Grau de execução orçamental
XX.XX.XX	XPTO	10.000	900	900	9.100	9.100	0	9%

Assim, a despesa paga apresenta o valor corrigido e coerente com o montante de compromissos assumidos. Com esta solução não há qualquer movimento em contas de receita sendo as correcções todas efectuadas na despesa onde passou o pagamento que deu origem às RAP.

O próprio POCP preconiza que as reposições que não têm efeitos sobre as dotações de despesa são denominadas reposições não abatidas aos pagamentos. Estas respeitam a devoluções de despesas pagas em exercícios anteriores e repercutem-se no acréscimo do valor das receitas não dando origem a qualquer movimentação na classe zero.

Pode ler-se nos trabalhos preparatórios e anteprojecto da Reforma da Lei do Enquadramento Orçamental do Ministério das Finanças (1998: 362) que se se considerar o pagamento pelo seu valor total e a reposição como uma receita, não será possível apurar o verdadeiro montante das despesas (pagamentos) de um ano. É, ainda, referido que “o próprio Tribunal de Contas tem chamado a atenção para o facto de, em determinados casos, as reposições de pagamentos, embora efectuadas no ano seguinte, não deverem ser levadas a receita desse ano, mas abatidas aos pagamentos do ano anterior, pelo menos enquanto a respectiva CGE não estiver encerrada”.

Salienta-se que a solução adoptada pela CNCAP não é convergente com o tratamento dado a esta questão pelo SATAPOCAL. De acordo com este grupo, as RAP são todas as importâncias que abatem aos pagamentos realizados tendo as seguintes características:

- consistem numa redução da despesa do exercício, com reflexo na dotação disponível (orçamental);

- consistem num fluxo monetário de entrada porque houve um pagamento em excesso (reflectindo-se na conta 252);
- quando ocorrem, os respectivos movimentos de regularização influenciam o valor contabilístico dos bens e/ou serviços.

Dado que uma reposição abatida resulta de um pagamento efectuado em excesso cuja regularização ocorre no mesmo ano, a dotação utilizada e respectivo saldo disponível devem ser corrigidos para mais. Ao nível patrimonial deverão ser corrigidos (por anulação) os movimentos correspondentes ao processamento, liquidação e pagamento na classificação económica de despesa pela qual havia ocorrido o pagamento em excesso naquele ano. Deste modo, entende-se que as RAP não serão consideradas como uma receita extraorçamental.

Saliente-se que o SATAPOCAL apresenta um classificador económico das receitas e despesas das autarquias locais onde não se prevê a classificação de receita 17.03.00 “Operações extraorçamentais – reposições abatidas nos pagamentos”. O SATAPOCAL considera que as reposições que têm efeitos no orçamento da receita respeitam às reposições não abatidas nos pagamentos, as quais resultam das entradas de fundos em consequência de pagamentos orçamentais indevidos, ocorridos em anos anteriores. Chama-se, ainda, a atenção para a existência do Capítulo económico 15 “Reposições não abatidas nos pagamentos” cuja cobrança deve ser movimentada pela conta 251 “Devedores pela execução do orçamento”.

De acordo com a nota explicativa à classificação 15.00.00 “Reposições não abatidas nos pagamentos”⁵⁹, esta abrange as receitas resultantes das entradas de fundos na tesouraria em resultado de pagamentos orçamentais indevidos, ocorridos em anos anteriores, ou em razão de não terem sido utilizados, na globalidade ou em parte, pelas entidades que os receberam.

Realça-se naquela nota que, naquele Capítulo só se registam as devoluções que têm lugar depois de encerrado o ano financeiro em que ocorreu o pagamento. Caso contrário, ou seja, no caso de as devoluções terem lugar antes do encerramento do ano financeiro, está-se perante RAP. Estas últimas implicam unicamente correcções da dotação utilizada e do respectivo saldo disponível e, portanto, não são tidas como receita orçamental.

⁵⁹ Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro.

Concorda-se que as RAP não se tratam de receitas orçamentais. No entanto, têm-se muitas reservas quanto ao facto de as mesmas constituírem receitas não orçamentais. E, se elas corrigem a dotação utilizada e o saldo disponível, então tratam-se de correcções à despesa orçamental (em todas as suas fases). No Quadro 4.21 apresentam-se os tratamentos propostos para as RAP pela CNCAP e pelo SATAPOCAL.

Quadro 4.21: Contabilização das RAP.

Contabilização das RAP	
CNCAP	SATAPOCAL
Receita extraorçamental	Redução da despesa orçamental

Resulta claro que o tratamento preconizado pelo SATAPOCAL e pela CNCAP são substancialmente diferentes no que concerne ao impacto deste tipo de operações na execução da despesa. Salienta-se que a informação contabilística prestada pelos organismos da AP contribui para as contas apresentadas pela contabilidade nacional. Ou seja, a despesa pública constitui uma parcela da despesa nacional e a mesma é considerada, nomeadamente, para efeitos do apuramento do PIB.

No contexto das entidades que sigam as orientações do SATAPOCAL, as RAP reduzem a despesa pública enquanto que, no âmbito dos organismos que apliquem a opinião da CNCAP, o mesmo tipo de operações não tem qualquer efeito sobre a execução do orçamento das entidades, não existindo, assim, qualquer redução da despesa. Se se tiver em conta que a despesa pública resulta da despesa da administração local e da despesa da administração central, entre outras, então não pode deixar de se considerar que ambas devem ser apuradas de acordo com as mesmas regras sob pena de poderem distorcer o cálculo das despesas públicas e, conseqüentemente, o cálculo de alguns agregados.

3.3 Reembolsos e Restituições

De acordo com a CNCAP as definições para os reembolsos e para as restituições são as seguintes:

- **Reembolso:** ocorre quando, na sequência do processo declarativo inicialmente conduzido pelo devedor, posteriormente confirmado pela entidade administradora,

aquele se apresenta como credor perante o Estado, havendo lugar ao reembolso de uma determinada importância.

- **Restituição:** corresponde à entrega ao devedor do montante já pago por este, quando se prove que a entidade administradora da receita liquidou indevidamente a receita em causa, ou quando se verifique que não a devia ter recebido, no caso de autoliquidação, ou ainda, quando por erro do contribuinte este a tenha pago mais do que uma vez.

Assim, reembolsos e restituições correspondem a valores resultantes de receitas cobradas em excesso pela entidade e que têm que ser devolvidas a terceiros. Esta devolução pode ocorrer no mesmo exercício da cobrança ou em exercício posterior. A este respeito, o problema que se coloca consiste em se optar por uma das seguintes hipóteses quanto à inscrição orçamental daqueles fluxos financeiros:

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

A questão não é isenta de dúvidas e tem suscitado diversas interpretações. Na sua análise considera-se que se deve atender à distinção entre os reembolsos e restituições de cobranças efectuadas no ano e em anos anteriores.

O POCP 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). A questão que se coloca é saber se esta solução se aplica a todos os reembolsos e restituições, independentemente de quando se verificou o recebimento.

Na opinião da CNCAP, esta movimentação deve ser seguida mesmo quando se tratem de receitas cobradas em exercícios anteriores. Deste modo, a CNCAP defende as contabilizações que se apresentam no Quadro 4.22 para os reembolsos e restituições de cobranças de anos anteriores. Esta solução segue o preconizado no n.º 5 do artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho 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.

Este artigo foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 113/95, de 25 de Maio⁶⁰, passando a preconizar a contabilização dos movimentos de reembolsos e restituições provenientes de outras receitas de modo idêntico ao que estavam sujeitas as referentes a matérias de contribuições e impostos, ou seja, como anulação da receita orçamental.

Quadro 4.22: Contabilização dos reembolsos e restituições.

Descrição	Débito	Crédito
Devolução de receitas cobradas em anos anteriores	6971 Restituições	Terceiros
	Terceiros	251 Devedores pela execução do orçamento
	251 Devedores pela execução do orçamento	Disponibilidades

Saliente-se que a solução reiterada pela CNCAP não é convergente com a opinião veiculada pelo SATAPOCAL. 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 que o SATAPOCAL apresenta no classificador económico das autarquias locais, 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”. O Decreto-Lei 26/2002, de 14 de Fevereiro, limita-se a estipular que o Agrupamento

⁶⁰ Também alterou o artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 275-A/93, de 9 de Agosto.

11.00.00 “Outras despesas de capital” tem um carácter meramente residual não apresentando qualquer decomposição.

Assim, os movimentos a efectuar para contabilizar uma restituição ou reembolso estão sujeitos às normas aplicáveis ao pagamento das despesas públicas, ou seja, necessitam, nomeadamente, de cabimento e de compromisso. Deste modo, as restituições e reembolsos são tratados sempre como despesa, independentemente da devolução das importâncias ser efectuada ou não no ano em que ocorreu a respectiva cobrança.

As contribuições e os impostos gozavam de um regime de excepção, que passou a ser o regime geral. A este respeito convirá ter presente o Regulamento n.º 2516/2000, o qual visa garantir que os impostos e contribuições sociais considerados nas contas nacionais sejam equivalentes aos montantes efectivamente cobrados. A forma mais simples de cumprir o referido é utilizar a base de caixa para o registo dos impostos e contribuições sociais em contas nacionais. Tal não envolveria informação adicional para além da que, tradicionalmente, é apurada na contabilidade pública e asseguraria que os valores utilizados nas contas nacionais não se afastariam dos montantes cobrados.

No entanto, a aplicação do método de “caixa pura” tem como principais desvantagens as seguintes:

- afastar-se da orientação básica do SEC 95, que privilegia um registo com base no facto gerador (ou seja, de base *accrual*);
- não reflectir as variações da incobrabilidade dos vários impostos ao longo do ciclo;
- ser influenciável por medidas de política, por exemplo, alterações nas tabelas de retenção, e permeável à manipulação das datas de reembolsos, por exemplo, no caso do IVA.

Como pode ler-se no relatório da Comissão para a análise das contas públicas (Banco de Portugal, INE e DGO, 2002: 45) “uma variante do registo numa base de caixa pura seria o ajustamento temporal dos dados de caixa, pelo menos para alguns impostos”. O ajustamento referido será particularmente pertinente no caso do IVA, dadas as implicações que tem em outras áreas das contas nacionais.

A alternativa à base de caixa consiste, assim, em registar os impostos e contribuições sociais no período em que ocorreram os factos económicos que lhes deram origem. Esta metodologia estaria de acordo com os princípios orientadores do SEC 95, mas teria, no entanto, a desvantagem de manter as contas de cada ano em aberto durante um período

demasiado extenso. Acresce ainda que, em geral, a informação estatística apurada neste momento em Portugal não permitiria a sua aplicação.

A implementação de um registo dos impostos e contribuições sociais com base nos factos geradores teria, em termos práticos, de assentar nas liquidações corrigidas por uma estimativa dos montantes incobráveis. De notar que, neste caso, no que respeita ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e colectivas (IRC), já haveria um afastamento ao princípio do registo no período em que ocorreram os factos económicos que deram origem às receitas, dado que uma parte dos pagamentos só pode ser determinada no ano seguinte àquele em que foram recebidos os rendimentos. Esta situação está explicitamente contemplada no SEC 95, que admite que é necessária flexibilidade quanto ao momento do registo de tais impostos, aceitando o registo de caixa como razoável.

Saliente-se que o cálculo do IRS com base no ano a que se refere o rendimento tenderia a aumentar, em média, a receita deste imposto registada em contas nacionais, por efeito de inflação e crescimento económico. Tal resulta de os acertos de contas no ano seguinte ao que se refere o rendimento implicar um pagamento líquido de reembolsos.

A determinação dos montantes incobráveis tem de resultar de estimativas baseadas na experiência histórica. No entanto, para que essas estimativas sejam razoavelmente robustas o sistema fiscal deverá encontrar-se estabilizado por um período suficientemente longo, tanto em termos de normas legais como de funcionamento da administração fiscal, e a informação de base deverá estar compilada de forma suficientemente detalhada. Ora, de acordo com o relatório referido (Banco de Portugal, INE e DGO, 2002: 47) “em Portugal, nem uma nem outra destas condições se verificam, em particular nos impostos sobre o rendimento, o que, ponderando todos os aspectos em causa, conduz a que, por motivos essencialmente pragmáticos – necessidade de respeitar claramente os requisitos do Regulamento n.º 2516/2000 nas condições específicas de informação sobre os impostos e contribuições sociais existentes em Portugal – a melhor opção é, tal como o relatório conclui, um registo numa base de caixa, com um ajustamento temporal no caso do IVA, eventualmente completado com o ajustamento dos reembolsos liquidados no fim do ano e pagos no início do ano seguinte”.

Neste contexto, considera-se ser de salientar a opinião de Ferreira (2004: 21) que considera que “no rigor, as receitas dos impostos que em cada ano ou exercício haveria que

“previsionar”, deveriam, no rigor técnico e legal, corresponder às operações ditas de “liquidação”, a processar nesse ano. A este respeito e em particular no tocante aos impostos sobre o rendimento pode ser útil salientar que a liquidação, isto é, a determinação do montante do imposto devido, está a operar-se actualmente, nos termos legais, no ano seguinte ao da obtenção do rendimento. Isto suscita uma questão eminentemente teórica, ou seja, procedendo-se desse modo, apura-se o imposto devido não no ano em que o rendimento sujeito a imposto se obteve mas no ano seguinte. Daqui resulta desfaseamento entre o exercício económico a que o imposto em concreto respeita e o exercício em que a receita competente se apura (liquida)”. Deste modo, a receita proveniente da cobrança dos impostos verificada em cada ano faz parte de “um caldeirão com significativas diversidades”, não traduzindo de forma precisa o conceito económico, ou seja, a “especialização económica dos exercícios”.

Resulta do exposto, que os impostos se revestem de particularidades próprias devendo a sua cobrança e respectivas correcções ser objecto de regras e movimentações específicas. Deste modo, parece justificar-se a excepção que a legislação conferia a este tipo de receitas, ao considerar que os reembolsos e restituições referentes a matérias de contribuições e impostos seriam tratados como anulação da receita orçamental.

A questão que se levanta é se o mesmo tratamento deveria ser alargado a todo o tipo de receitas como veio a acontecer com a alteração n.º 5 do artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 155/92. Ou seja, se independentemente de os reembolsos e restituições se referirem a cobranças do ano ou de anos anteriores, os reflexos contabilísticos deveriam passar pelo abate à receita.

Existem autores que defendem que aquela distinção deveria conduzir a soluções contabilísticas diferentes. Esta é a opinião de Caiado e Pinto (2002: 254) que salientam que “uma vez que se reconhece que os reembolsos e restituições se enquadram numa correcção do proveito, numa correcção da receita e numa correcção do recebimento, a conta de passagem entre a correcção do proveito e a correcção do recebimento tem de ser uma 251 “Devedores pela execução do orçamento”, a única que pode ser desagregada por classificação económica da receita”. Consideram, no entanto, dever existir uma classificação económica de despesa denominada “reembolsos e restituições” para tratar as referentes a anos anteriores.

É de salientar que o classificador previsto no Decreto-Lei n.º 112/88, de 2 de Abril, continha uma classificação 06.02 “Outras despesas correntes – restituições”. Este classificador esteve em vigor em simultâneo com o POCP e com o Decreto-Lei n.º 155/92 (com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 113/95, de 25 de Maio), uma vez que apenas foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro.

Também o classificador económico previsto no POCAL, publicado no Decreto-Lei n.º 54 - A/99, de 22 de Fevereiro, o qual foi revogado com a publicação do Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, continha uma rubrica de despesa designada de “Restituições” (06.01) através da qual, de acordo com a respectiva nota explicativa, “se deverá efectuar a devolução de importâncias indevidamente ou a mais arrecadadas a título de receita corrente”.

Duarte *et al.* (2002: 220) sugerem a desagregação da conta 251 “Devedores pela execução do orçamento” criando-se a subconta 25114 “Devedores pela execução do orçamento - orçamento do exercício - operações de restituição” a qual será movimentada como uma “contra-receita” respeitante à restituição de receitas cobradas no próprio exercício. Esta conta deverá ser desagregada de acordo com o classificador económico das receitas públicas. Deste modo, de acordo com aqueles autores apenas a devolução de receitas cobradas no próprio ano deverá ser movimentada por abate à receita.

O Ministério das Finanças analisou a questão dos reembolsos e restituições à luz da regra orçamental da não compensação, concluindo que os reembolsos se configuram como uma “não receita” pelo que os montantes que dão lugar a reembolsos deverão ser abatidos à receita (1998: 362). No entanto, também reconhece que a questão é mais complexa no que concerne aos reembolsos e restituições que se referem a cobranças do ano anterior uma vez que “o tratamento que nestes casos lhes é concedido torna-se diferente daquele que é adoptado no lado da despesa”.

O n.º 2 do artigo 6.º da LEO estipula que “a importância integral das receitas tributárias corresponde à previsão dos montantes que, depois de abatidas as estimativas das receitas cessantes em virtude de benefícios tributários e os montantes estimados para reembolsos e restituições, serão efectivamente cobrados”. Assim, esta Lei contempla a situação de os reembolsos e restituições serem abatidos às receitas tributárias, não especificando, no entanto, como tratar as restantes receitas. Além disso, a nossa legislação não prevê a hipótese de as cobranças liquidas se reflectirem por valores negativos, ao contrário do que

acontece, por exemplo, em Espanha onde o Real Decreto n.º 1163/1990, de 21 de Setembro, que regula o procedimento para a realização das devoluções de receitas indevidas de natureza tributária, prevê no seu artigo n.º 13 que “qualquer devolução de natureza tributária realizar-se-á por abate, pelo seu montante integral, à rubrica orçamental que reflecte as receitas tributárias da mesma natureza que a que originou a devolução e aplicar-se-á ao orçamento corrente. Este procedimento será efectuado, em qualquer caso, mesmo que na rubrica concreta do orçamento das receitas não exista cobrança suficiente para deduzir e inclusivamente mesmo que a dita rubrica já tenha desaparecido”.

Para uma melhor compreensão desta situação, considere-se que uma entidade cobrou no exercício anterior 1.000 u.m. numa determinada classificação económica de receita. Neste exercício verificou-se que aquela cobrança foi indevida pelo que terá que se proceder à respectiva devolução. No entanto, no orçamento deste ano não foi prevista tal classificação (ou estando prevista, não se cobrou qualquer montante). Desta forma, se a devolução for efectuada por abate à receita, a receita cobrada líquida vai ser negativa, situação que se considera não estar contemplada no POCP e não ser coerente com a informação prestada no mapa do controlo orçamental da receita e no mapa dos fluxos de caixa. A apresentação do mapa do controlo orçamental da receita seria a ilustrada no Quadro 4.23.

Quadro 4.23: Os reembolsos e restituições no Mapa do Controlo Orçamental da Receita (I).

Código	Descrição	Previsões corrigidas	Receita liquidada	Receita cobrada bruta	Reembolsos e restituições	Receita cobrada líquida	Receita por cobrar	Grau de execução orçamental
XX.XX.XX	XPTO	0	0	0	1.000	-1.000	-1.000	?%

Deste modo, considera-se que os reembolsos e restituições de cobranças ocorridas no mesmo exercício devem ser abatidas à receita do ano, evidenciando-se, assim, a receita líquida cobrada (no sentido, aliás, do constante do mapa do controlo orçamental da receita). Em termos de contas a movimentar considera-se que a contabilização deverá passar pela conta 251 “Devedores pela execução do orçamento” uma vez que é esta que se desagrega pela classificação económica da receita. Salienta-se que nestas situações pode ser utilizada, por exemplo, a conta 725 “Reembolsos e restituições” se o proveito tiver sido reconhecido no mesmo exercício da cobrança (e caso se tratem de reembolsos e restituições de impostos e taxas) ou a 6971 “Restituições” se o proveito tiver sido reconhecido num exercício anterior ao da cobrança.

No entanto, a aplicação da mesma solução quando as cobranças se tenham verificado em anos anteriores poderá ter graves implicações na execução da receita. Pense-se no caso de no ano em curso não se terem cobrado quaisquer receitas na classificação em que se está a devolver. Como deverão os utentes da informação interpretar “cobranças líquidas” negativas?

Assim, quando os reembolsos e restituições ocorrerem em exercício posterior ao da cobrança, considera-se que estes devem ser tratados como despesa e não como abate à receita tendo em conta, também, a regra da Anualidade (do mesmo modo que não se pode abater aos proveitos se estes foram reconhecidos em exercícios anteriores). Deste modo, deve ser utilizada uma conta 252 “Credores pela execução do orçamento” com uma classificação de despesa.

No entanto, no que respeita às matérias de contribuições e impostos, as suas cobranças e respectivas correcções deverão ser objecto de regras e movimentações próprias, uma vez que os mesmos se revestem de especificidades próprias (na sequência, aliás, do que prevê o SEC 95) fazendo sentido o tratamento de excepção que lhes era atribuído e que passou a ser o procedimento geral.

No Quadro 4.24 são apresentadas as contabilizações preconizadas pela CNCAP e pelo SATAPOCAL para os reembolsos e restituições.

Quadro 4.24: Contabilização dos reembolsos e restituições.

Reembolsos e restituições		
	CNCAP	SATAPOCAL
Cobrados no ano	Redução da receita orçamental	Despesa orçamental
Cobrados no ano anterior	Redução da receita orçamental	Despesa orçamental

Pode, assim, concluir-se que, em matéria de contabilidade pública, as diversas soluções existentes para o tratamento dos reembolsos e restituições são opostas e têm reflexos díspares na execução orçamental.

A contabilização definida pela CNCAP tem como implicações que o montante da receita cobrada será influenciada pelos reembolsos e restituições pagos, ou seja, terão influência na execução orçamental da receita.

Considere-se o caso de uma entidade que tendo previsões corrigidas de 10.000 u.m., efectuou cobranças de 10.000 u.m. e pagou reembolsos no montante de 1.000 u.m.. Os reflexos no mapa do controlo orçamental da receita serão os constantes do Quadro 4.25.

Quadro 4.25: Os reembolsos e restituições no Mapa do Controlo Orçamental da Receita (II).

Código	Descrição	Previsões corrigidas	Receita por cobrar no início do ano	Receita liquidada	Receita cobrada bruta	Reembolsos e restituições	Receita cobrada líquida	Receita por cobrar	Grau de execução orçamental
XX.XX.XX	XPTO	10.000	0	10.000	10.000	1.000	9.000	0	90%

De acordo com a orientação dada pelo SATAPOCAL, os reembolsos e restituições terão sempre influência ao nível da despesa paga, não apresentando qualquer repercussão na execução da receita. Assim, o exemplo exposto anteriormente reflecte-se no mapa do controlo orçamental da receita como se apresenta no Quadro 4.26.

Quadro 4.26: Os reembolsos e restituições no Mapa do Controlo Orçamental da Receita (III).

Código	Descrição	Previsões corrigidas	Receita por cobrar no início do ano	Receita liquidada	Receita cobrada bruta	Reembolsos e restituições	Receita cobrada líquida	Receita por cobrar	Grau de execução orçamental
XX.XX.XX	XPTO	10.000	0	10.000	10.000	0	10.000	0	100%

No mapa do controlo orçamental da despesa os efeitos serão os constantes do Quadro 4.27.

Quadro 4.27: Os reembolsos e restituições no Mapa do Controlo Orçamental da Despesa.

Código	Descrição	Dotações corrigidas	Compromissos assumidos	Despesas pagas	Dotação não comprometida	Saldo	Compromissos por pagar	Grau de execução orçamental
XX.XX.XX	XPTO	10.000	1.000	1.000	9.000	9.000	0	10%

Se ao nível do saldo de tesouraria o efeito é nulo, no 1.º exemplo tem-se uma receita cobrada líquida no valor de 9.000 u.m. com uma execução orçamental de 90%. De acordo com o SATAPOCAL, a mesma situação dá lugar a cobranças líquidas de 10.000 u.m. (resultando num grau de execução orçamental de 100%) e a despesas pagas de 1.000 u.m. (o que origina um grau de execução orçamental de 10%).

Resulta do exposto que a informação espelhada na execução orçamental da despesa e da receita não é comparável, nem terá o mesmo impacto ao nível do cálculo dos agregados no âmbito da contabilidade nacional.

3.4 Diferenças de Câmbio

No anterior classificador económico as diferenças cambiais eram tratadas nas classificações de receitas e despesas subjacentes às operações que lhes davam origem. De facto, pode ler-se na Circular n.º 880, Série C, DGO, de 25 de Março de 1983 que “o desembolso por diferenças cambiais deve ser classificado na rubrica pela qual foi realizada a despesa que originou o pagamento em moeda estrangeira”. Assim, “os encargos resultantes de diferenças cambiais devem ser suportados pelas entidades que requereram o pagamento em moeda estrangeira, indo, conseqüentemente, onerar, no âmbito dos orçamentos dos serviços respectivos, as dotações pelas quais são realizadas as despesas que deram origem ao dispêndio em divisas”.

Com o Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, surgiram classificações próprias para contabilizar as diferenças cambiais. Assim, de acordo com a CNCAP as diferenças de câmbio desfavoráveis que estejam relacionadas com a actividade corrente e com o financiamento das imobilizações, atendendo ao disposto nos critérios de valorimetria, são de registar na conta 685 “Diferenças de câmbio desfavoráveis”. No que respeita à classe 0 do POCP devem ser efectuados os respectivos movimentos contabilísticos por forma a reflectir nas dotações orçamentais este acréscimo de despesa, utilizando para o efeito a classificação económica da despesa 06.02.03 “Outras despesas correntes”. De acordo com a nota explicativa constante daquele classificador esta engloba as despesas originadas pelas diferenças de câmbio desfavoráveis, relacionadas com a actividade corrente da entidade.

Quando a actividade corrente e o financiamento das imobilizações dêem lugar a diferenças de câmbio favoráveis, tendo em conta o estipulado nos critérios de valorimetria, registam-se na conta 785 “Diferenças de câmbio favoráveis”. Salaria a CNCAP que no orçamento, este acréscimo de receita, deverá ser registado na classificação económica 08.01.01 “Prémios, taxas por garantias e diferenças de câmbio”. A nota explicativa daquela classificação estipula que ela compreende “os prémios subjacentes à fixação de taxas de câmbio de que podem beneficiar as operações de créditos à exportação de bens e serviços

de origem nacional e a prazo superior a um ano, denominadas em moeda estrangeira, e ainda as taxas de avales e outras taxas de risco de câmbio previstas em legislação avulsa”.

A questão que se coloca neste contexto é se as diferenças de câmbio favoráveis em despesas devem ser consideradas como “acréscimo de receita”, como parece defender a Comissão, ou como diminuição à despesa. Sendo aumento de receita não serão de efectuar quaisquer movimentos de correcção ao nível da despesa, o que significa que o cabimento, o compromisso, o processamento, a autorização de pagamento e o pagamento mantêm os valores ao câmbio inicial. Do lado da receita terá que ser efectuado o respectivo movimento de liquidação e cobrança. No entanto, monetariamente existe apenas um fluxo de saída. Considere-se uma despesa corrente que ao câmbio da data ascendia a 1.000 u.m. Aquando do pagamento o valor em causa era de 900 u.m., gozando-se de uma diferença de câmbio favorável de 100 u.m. As contabilizações a fazer, de acordo com a CNCAP, serão as elencadas no Quadro 4.28.

Quadro 4.28: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa (I).

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Cabimento	023 Dotações disponíveis	026 Cabimentos	1.000
Compromisso	026 Cabimentos	027 Compromissos	1.000
Processamento	Classe 6 Custos e perdas	22 Fornecedores	1.000
Liquidação da receita	268 Devedores diversos	785 Diferenças de câmbio favoráveis	100
Autorização de pagamento	22 Fornecedores	252 Credores pela execução do orçamento	1.000
Pagamento e cobrança	251 Devedores pela execução do orçamento	268 Devedores diversos	100
	252 Credores pela execução do orçamento		1.000
		251 Devedores pela execução do orçamento	100
		11/12/13 Disponibilidades	900

Ao nível do mapa do controlo orçamental da despesa e as implicações seriam as apresentadas no Quadro 4.29.

Quadro 4.29: As diferenças de câmbio favoráveis em despesas no Mapa do Controlo Orçamental da Receita.

Código	Descrição	Previsões corrigidas	Receita por cobrar no início do ano	Receita liquidada	Receita cobrada bruta	Reembolsos e restituições	Receita cobrada líquida	Receita por cobrar	Grau de execução orçamental
08.01.01	Prémios, taxas por garantias e diferenças de câmbio	100	0	100	100	0	100	0	100%

No Quadro 4.30 constam os reflexos do exemplo apresentado no mapa do controlo orçamental da receita.

Quadro 4.30: As diferenças de câmbio favoráveis em despesas no Mapa do Controlo Orçamental da Despesa (I).

Código	Descrição	Dotações corrigidas	Compromissos assumidos	Despesas pagas	Dotação não comprometida	Saldo	Compromissos por pagar	Grau de execução orçamental
XX.XX.XX	XPTO	10.000	1.000	1.000	9.000	9.000	0	10%

Com esta solução gastaram-se 1.000 u.m. do orçamento da despesa e cobraram-se 100 u.m. de receita. Ora, normalmente, as diferenças de câmbio favoráveis não estão orçamentadas pelo que esta liquidação e cobrança poderá exigir um lançamento prévio de alteração orçamental. Tem-se, assim, uma receita que dificilmente se poderá traduzir em mais despesa.

Será que faz sentido ler-se uma despesa de 1.000 u.m.? Não seria antes uma despesa de 900 u.m.? E, se em vez de uma diferença de câmbio favorável se se tratasse de um desconto obtido? Também seria tratado como receita⁶¹? Considera-se que a despesa em causa deverá ser apenas de 900 u.m. não devendo existir qualquer reflexo desta operação no orçamento da receita.

Serão de efectuar movimentos na receita e na despesa em simultâneo quando existam estes dois fluxos ao mesmo tempo, traduzindo-se num pagamento ou numa cobrança pelo valor líquido. Não parece ser esse o caso em apreço. Sendo assim, considera-se que as diferenças de câmbio favoráveis em despesas devem ser tratadas por correcção à despesa, ou seja, diminuindo-se o cabimento e o compromisso e registando-se o pagamento pelo valor da

⁶¹ De acordo com o SATAPOCAL os descontos obtidos devem corrigir os processos de despesa nas classificações económicas respectivas.

despesa ao câmbio em vigor naquela data. Sugerem-se, assim, as contabilizações apresentadas no Quadro 4.31.

Quadro 4.31: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa (II).

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Cabimento	023 Dotações disponíveis	026 Cabimentos	1.000
Compromisso	026 Cabimentos	027 Compromissos	1.000
Processamento	Classe 6 Custos e perdas	22 Fornecedores	1.000
Correcção do cabimento	026 Cabimentos	023 Dotações disponíveis	100
Correcção do compromisso	027 Compromissos	026 Cabimentos	100
Correcção do processamento	22 Fornecedores	785 Diferenças de câmbio favoráveis	100
Autorização de pagamento	22 Fornecedores	252 Credores pela execução do orçamento	900
Pagamento	252 Credores pela execução do orçamento	11/12/13	900

Ao nível do mapa do controlo orçamental da despesa as repercussões serão as ilustradas no Quadro 4.32. Note-se que com esta solução a execução da despesa já não é de 10%, como no exemplo anterior, mas apenas de 9%. Neste caso, não seriam de efectuar quaisquer movimentos no âmbito da receita.

Quadro 4.32: As diferenças de câmbio favoráveis em despesas no Mapa do Controlo Orçamental da Despesa (II).

Código	Descrição	Dotações corrigidas	Compromissos assumidos	Despesas pagas	Dotação não comprometida	Saldo	Compromissos por pagar	Grau de execução orçamental
XX.XX.XX	XPTO	10.000	900	900	9.100	9.100	0	9%

Resta, ainda, a questão sobre como tratar as diferenças cambiais em receita. No classificador pode ler-se que as diferenças cambiais desfavoráveis são de classificar por uma rubrica de despesa. Salienta-se que a cobrança de uma receita ficará condicionada à existência de cabimento para a diferença cambial. Sendo assim, se se utilizar o exemplo

anterior, para uma liquidação e cobrança de 1.000 u.m. ter-se-á uma despesa de 100 u.m. o que implicará os movimentos contabilísticos elencados no Quadro 4.33.

Quadro 4.33: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita (I).

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Liquidação	21 Clientes, contribuintes e utentes	Classe 7	1.000
Cabimento	023 Dotações disponíveis	026 Cabimentos	100
Compromisso	026 Cabimentos	027 Compromissos	100
Processamento	685 Diferença de câmbio desfavorável	268 Credores diversos	100
Autorização de pagamento	268 Credores diversos	252 Credores pela execução do orçamento	100
Pagamento e cobrança	251 Devedores pela execução do orçamento	21 Clientes, contribuintes e utentes	1.000
	252 Credores pela execução do orçamento		100
	11/12/13		900
		251 Devedores pela execução do orçamento	1.000

Ao nível da execução orçamental da receita ter-se-ão as repercussões exemplificadas no Quadro 4.34.

Quadro 4.34: As diferenças de câmbio desfavoráveis em receitas no Mapa do Controlo Orçamental da Receita (I).

Código	Descrição	Previsões corrigidas	Receita por cobrar no início do ano	Receita liquidada	Receita cobrada bruta	Reembolsos e restituições	Receita cobrada líquida	Receita por cobrar	Grau de execução orçamental
XX.XX.XX	XPTO	10.000	0	1.000	1.000	0	1.000	0	10%

No que concerne à execução orçamental da despesa, ilustram-se no Quadro 4.35 as implicações do exemplo apresentado.

Quadro 4.35: As diferenças de câmbio desfavoráveis em receitas no Mapa do Controlo Orçamental da Despesa.

Código	Descrição	Dotações corrigidas	Compromissos assumidos	Despesas pagas	Dotação não comprometida	Saldo	Compromissos por pagar	Grau de execução orçamental
06.02.03	Despesas correntes	10.000	100	100	9.900	9.900	0	1%

Da leitura da informação resulta que aquela receita se traduziu numa execução de 10% do orçamento da receita e de 1% do orçamento da despesa. Será esta a leitura mais adequada para o utente da informação? Por analogia com o referido para as despesas, não se considera que as diferenças de câmbio desfavoráveis em receitas devam ser registadas como despesa, uma vez que esta solução implicaria que tivessem que ser respeitadas todas as fases associadas à execução da despesa para que se pudesse cobrar a receita. Deste modo, sugerem-se os movimentos contabilísticos que constam do Quadro 4.36.

Quadro 4.36 Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita (II).

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Liquidação	21 Clientes, contribuintes e utentes	Classe 7	1.000
Diferença cambial	685 Diferença de câmbio desfavorável	21 Clientes, contribuintes e utentes	100
Cobrança	251 Devedores pela execução do orçamento	21 Clientes, contribuintes e utentes	900
	11/12/13	251 Devedores pela execução do orçamento	900

Ao nível do mapa do controlo orçamental da receita o impacto será o exemplificado no Quadro 4.37.

Quadro 4.37: As diferenças de câmbio desfavoráveis em receitas no Mapa do Controlo Orçamental da Receita (II).

Código	Descrição	Previsões corrigidas	Receita por cobrar no início do ano	Receita liquidada	Receita cobrada bruta	Reembolsos e restituições	Receita cobrada líquida	Receita por cobrar	Grau de execução orçamental
XX.XX.XX	XPTO	10.000	0	900	900	0	900	0	9%

Deste modo, a mesma operação de receita resulta num grau de execução orçamental de apenas 9% (e não de 10% como no caso anterior) não sendo de efectuar qualquer

movimento ao nível da despesa. Salienta-se, assim, que a alteração dos procedimentos no que concerne às diferenças de câmbio tem impacto ao nível da receita e da despesa pelo que se entende que seria adequado reflectir sobre a classificação orçamental a dar àquelas diferenças quando as mesmas ocorrem em processos de despesa ou de receita.

No Quadro 4.38 figuram as classificações económicas associadas às diferenças cambiais favoráveis e desfavoráveis.

Quadro 4.38: Contabilização das diferenças de câmbio.

Diferenças de câmbio		
	Processos de receita	Processos de despesa
Favoráveis	08.01.01 “Prémios, taxas por garantias e diferenças de câmbio”	08.01.01 “Prémios, taxas por garantias e diferenças de câmbio”
Desfavoráveis	06.02.03 “Despesas correntes”	06.02.03 “Despesas correntes”
Diferenças de câmbio (proposta)		
	Processos de receita	Processos de despesa
Favoráveis	Aumento da receita	Redução da despesa
Desfavoráveis	Redução da receita	Aumento da despesa

Salienta-se que o modelo do mapa dos fluxos de caixa não prevê uma linha própria para apresentar as variações cambiais, ao contrário do que acontece, por exemplo, nos modelos constantes no POC e na IPSAS 2 do IFAC, onde as diferenças de câmbio são reportadas por forma a reconciliar os valores de caixa e seus equivalentes no início e no final do período, sendo apresentadas separadamente dos fluxos gerados pelas actividades operacionais, de investimento e de financiamento. Como se refere na IPSAS 2 os ganhos e as perdas resultantes de diferenças de câmbio não são fluxos de caixa.

Note-se que apesar de os modelos preconizados no POC e na IPSAS 2 diferirem substancialmente do constante do POCP, os objectivos inerentes a esta demonstração financeira são os mesmos. No entanto, no POCP são apenas discriminados os movimentos inerentes à execução orçamental e os referentes às operações de tesouraria, não se distinguindo as diferenças resultantes de alterações cambiais. Deste modo, as diferenças de câmbio que se verifiquem em disponibilidades têm que ser movimentadas como processos de receita ou de despesa, consoante sejam favoráveis ou desfavoráveis, respectivamente.

Assim, as classificações previstas no actual classificador farão sentido quando se tratem de diferenças cambiais favoráveis ou desfavoráveis em disponibilidades. Ou seja, suponha-se que existem em Caixa 1.000 dólares registados ao câmbio de 1 u.m. e que em 31 de Dezembro, o câmbio do dólar era de 0,90 u.m.. Ora, neste caso tem-se uma diferença de câmbio desfavorável de 100 u.m. que tem que se reflectir directamente nas disponibilidades, sem que haja lugar à correcção de qualquer processo de despesa ou de receita. Neste caso, considera-se que a classificação 06.02.02 “Outros” será a mais adequada. Assim, serão de efectuar os movimentos contabilísticos que se apresentam no Quadro 4.39.

Quadro 4.39: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em disponibilidades.

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Cabimento	023 Dotações disponíveis	026 Cabimentos	100
Compromisso	026 Cabimentos	027 Compromissos	100
Processamento	685 Diferenças de câmbio desfavoráveis	268 Credores diversos	100
Autorização de pagamento	268 Credores diversos	252 Credores pela execução do orçamento	100
Pagamento	252 Credores pela execução do orçamento	11 Caixa	100

Se, para o mesmo exemplo apresentado anteriormente, a cotação do dólar em 31 de Dezembro for de 1,1 u.m. ter-se-á, então, uma diferença favorável de 100 u.m. que terá que se reflectir directamente nas disponibilidades, sem que a mesma se encontre associada à correcção de qualquer processo de despesa ou de receita. Deste modo, considera-se que a classificação mais adequada será a 08.01.01 “Prémios, taxas por garantias de risco e diferenças de câmbio”.

Elencam-se no Quadro 4.40 os registos contabilísticos que se consideram ser de efectuar neste tipo de operações.

Quadro 4.40: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em disponibilidades.

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Liquidação	268 Devedores diversos	785 Diferenças de câmbio favoráveis	100
Cobrança	251 Devedores pela execução do orçamento	268 Devedores diversos	100
	11 Caixa	251 Devedores pela execução do orçamento	100

Face ao exposto entende-se que as diferenças cambiais não se devem reflectir nas classificações 08.01.01 “Prémios, taxas por garantias de risco e diferenças de câmbio” (se favoráveis) e 06.02.02 “Outros” (se desfavoráveis) sem se atender se estão relacionadas com um processo de despesa ou de receita ou se são meras correcções às disponibilidades em consequência, aliás, do previsto nos critérios de valorimetria das disponibilidades de acordo com os quais “as disponibilidades em moeda estrangeira são expressas no balanço do final do exercício ao câmbio em vigor nessa data”.

Assim sendo, aquelas classificações serão as adequadas quando se esteja neste último caso. Considera-se, no entanto, que o mapa dos fluxos de caixa deveria prever a inclusão de uma linha própria para apresentar as diferenças de câmbio, uma vez que não se tratando de fluxos de pagamentos ou de recebimentos, ou seja, não reflectindo quaisquer fluxos de caixa, considerá-las como processos de despesa ou de receita não reflecte de forma apropriada as operações em causa.

No entanto, quando se estejam a executar processos de despesa ou de receita considera-se que deverão ser corrigidas as classificações associadas ao respectivo processo. Deste modo, entende-se que as classificações previstas no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, para as diferenças cambiais serão de aplicar quando se tratam de correcções às disponibilidades. Quando sejam diferenças de câmbio, favoráveis ou desfavoráveis, em processos de despesa ou de receita deverão ser tratadas segundo o disposto na Circular n.º 880, Série C, DGO, de 25 de Março de 1983.

Em Espanha, as diferenças cambiais são consideradas nas respectivas receitas ou despesas associadas. Isso mesmo pode retirar-se do estabelecido a respeito da contabilização das amortizações de empréstimos em moeda estrangeira, quando se refere que a imputação ao

orçamento supõe o registo no Capítulo de “*Pasivos Financieros*” o montante da dívida valorizada ao câmbio em vigor no momento do reembolso (IGAE, 1999: 131).

3.5 Descontos e Retenções (Operações Extraorçamentais)

Como refere Corrêa (1941: 195) “todo o dinheiro que entra num cofre público é uma receita. Da mesma maneira, todo o dinheiro que sai do mesmo cofre (devidamente documentada) constitui uma despesa. Mas nem todo o dinheiro que entra é uma receita pública tal como nem todo aquele que sai é uma despesa pública”. Tratam-se, então, de operações de tesouraria. De acordo com aquele autor operação de tesouraria será “a operação realizada no local onde se guarda o tesouro público ou erário independente do orçamento”.

O POCAL definiu como operações extraorçamentais (igualmente designadas por operações de tesouraria) “as cobranças que os serviços autárquicos realizam para terceiros”. O movimento das operações de tesouraria devidamente desagregadas deve ser articulado com o mapa de fluxos de caixa.

Deste modo, qualquer movimento de tesouraria, quer de entrada quer de saída, deve ser acompanhado da respectiva classificação económica, seja orçamental ou extraorçamental. Salienta-se que as operações extraorçamentais, precisamente por se encontrarem à margem do orçamento, não se encontram sujeitas às regras da despesa preconizadas pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho. Talvez por isso mesmo, Corrêa refere “que se tem abusado muito em Portugal das operações de receita ou despesa de tesouraria geralmente para fazer despesas não autorizadas por lei” (1941: 199).

De acordo com Franco (1992a: 447) “as operações de tesouraria são realizadas à margem do OE, movimentam fundos que revertem na afectação normal da execução do orçamento, a qual cabe à entidade a quem pertencem; não estão sujeitas a processo rígido nem à regra da anualidade; são imprescritíveis; e essas saídas de fundos darão origem a uma nova entrada nos cofres até à concordância do crédito. Tanto podem ser operações de receitas como de despesas, e assumem diversíssimas naturezas, como operações de movimentação de dinheiros públicos não inscritos no orçamento”.

No contexto deste tipo de operações considera-se ser pertinente analisar o tratamento contabilístico proposto pelo SATAPOCAL, confrontando-o com o que está preconizado no

POCP e no POCAL. Assim, no folheto do SATAPOCAL a respeito da contabilização das operações extraorçamentais (2004: 1) , pode ler-se que estas “englobam as operações de tesouraria e as contas de ordem”, e respeitam:

- a cobranças efectuadas pelas autarquias locais com obrigatoriedade de entregar as respectivas importâncias a terceiros;
- a recibos para cobrança relativos a receitas municipais debitadas ao tesoureiro ou, ainda, a depósitos de garantia e caução, apresentados por fornecedores e empreiteiros, casos estes em que os respectivos movimentos contabilísticos são efectuados por contas de ordem.

No que concerne à respectiva movimentação contabilística, apresenta-se um exemplo utilizado por aquele grupo de trabalho no Quadro 4.41.

Quadro 4.41: Contabilização de retenções (I).

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Cabimento	023 Dotações disponíveis	026 Cabimentos	10.000
Compromisso	026 Cabimentos	027 Compromissos	10.000
Imputação da despesa	62XX Custos e Perdas	22X Fornecedores	10.000
Autorização de pagamento	22X Fornecedores	252 Credores pela execução do orçamento	10.000
Pagamento	252 Credores pela execução do orçamento	11 Caixa	10.000
Registo das retenções	11 Caixa		3.100
		242X Retenção de impostos sobre rendimentos	2.000
		245X Contribuições para a segurança social	1.100
Entrega das retenções	242X Retenção de impostos sobre rendimentos		2.000
	245X Contribuições para a segurança social		1.100
		11 Caixa	3.100

Fonte: Adaptado de SATAPOCAL (2004: 1).

O exemplo assenta no pagamento de um serviço no valor de 10 000 u.m. com a retenção de 20% relativa a IRS e a retenção de 11% para a segurança social. A questão que se coloca quanto ao exemplo apresentado prende-se com os movimentos preconizados para as operações extraorçamentais referentes aos descontos para IRS e para a segurança social, uma vez que as contas de disponibilidades são movimentadas por contrapartida de contas

de terceiros (no caso, a 242 “Estado e outros entes públicos - retenção de impostos sobre rendimentos e a 245 “Contribuições para a segurança social”).

Para uma melhor compreensão do que está em causa recorde-se o referido no que respeita à movimentação preconizada para a conta 25 “Devedores e credores pela execução do orçamento”. Apesar das diversas questões que, ao longo do tempo, foram surgindo a respeito dos momentos em que deveria ser movimentada parece, no entanto, nunca terem existido dúvidas que a conta 25 deveria ser movimentada em todos os pagamentos efectuados e receitas cobradas. De facto, da análise da movimentação daquela conta resulta que a classe 1 “Disponibilidades” é sempre debitada por crédito da 251 e creditada por débito da 252 (com excepção da constituição, reforço ou anulação de provisões e de transferências entre contas de disponibilidades).

Pelo exposto, considera-se que o registo definido para as retenções e entregas das operações extraorçamentais não cumpre o que o POCP (e planos sectoriais) preconiza para a movimentação da conta 25 e das contas de disponibilidades, uma vez que não é suposto estas últimas serem movimentadas directamente por contrapartida de contas de terceiros.

Acresce o facto de que é a conta 25 que tem que estar desagregada por classificação económica (seja orçamental ou não orçamental) e não as restantes contas de terceiros. Deve-se, ainda, notar o facto de as contas de caixa (ou de bancos) serem movimentadas por um valor ilíquido (10.000 u.m.) o que não corresponde ao efectivo movimento monetário ocorrido, o que dificultará a conciliação das folhas de caixa (e as bancárias). Assim sendo, defende-se que a contabilização daquelas operações de tesouraria deveria ser a que se exemplifica no Quadro 4.42 (são apresentados apenas os movimentos que se consideram não respeitar o plano). Salienta-se que com esta solução se satisfazem as diversas questões levantadas:

- a conta 252 é movimentada pelo valor ilíquido (10.000 u.m.) na classificação orçamental de serviços (02.XX);
- as contas de disponibilidades são contabilizadas pelos valores monetários transaccionados (e não pelo valor bruto da despesa);
- as subcontas 25 servem de contrapartida às contas de disponibilidades;
- são utilizadas as classificações extraorçamentais de retenção (17) e de entrega (12) associadas às respectivas subcontas 25.

Quadro 4.42: Contabilização de retenções (II).

Descrição	Débito	Crédito	Valor	C.E.
Registo das retenções	251 Devedores pela execução do orçamento	242X Retenção de impostos sobre rendimentos	2.000	17.01
	251 Devedores pela execução do orçamento	245X Contribuições para a segurança social	1.100	17.02
Pagamento	252 Credores pela execução do orçamento		10.000	02.XX
		251 Devedores pela execução do orçamento	2.000	17.01
		251 Devedores pela execução do orçamento	1.100	17.02
		Disponibilidades	6.900	
Entrega das retenções	242X Retenção de impostos sobre rendimentos	252 Credores pela execução do orçamento	2.000	12.01
	245X Contribuições para a segurança social	252 Credores pela execução do orçamento	1.100	12.02
Pagamento	252 Credores pela execução do orçamento		2.000	12.01
	252 Credores pela execução do orçamento		1.100	12.02
		Disponibilidades	3.100	

Salienta-se que esta situação pode ter repercussões no âmbito do mapa dos fluxos de caixa uma vez que no mesmo estão evidenciadas do lado da receita as “importâncias retidas para entrega ao Estado ou outras entidades” e do lado da despesa as “importâncias entregues ao Estado e outras entidades”. A construção deste mapa assenta na conta 25 “Devedores e credores pela execução do orçamento”, na qual se contabilizam todos os pagamentos e recebimentos por classificação económica. Ora, se o mapa espelha também informação extraorçamental então, parece ser mais uma razão para que estas operações sejam movimentadas pela conta 25.

Recorde-se a opinião de Caiado (2005a: 2) segundo o qual “a conta 25 foi desenhada para facilitar a construção do mapa dos fluxos de caixa que obriga a considerar todos os movimentos efectuados nas contas da classe de disponibilidades, quer respeitantes às operações orçamentais quer relativas às operações de tesouraria. O mapa dos fluxos de caixa contém, deste modo, todos os recebimentos e os pagamentos, classificados por classificação económica, movimentados nas rubricas previstas da conta 25”.

3.6 Imposto sobre o Valor Acrescentado

No que respeita ao IVA, a questão mais importante que se coloca é a que concerne à respectiva contabilização em termos orçamentais. A Circular da DGO n.º 1101, Série A, de 21 de Agosto de 1985 sobre a classificação económica do IVA determinava o seguinte:

- o IVA suportado (dedutível ou não) deveria integrar a mesma rubrica de classificação económica;
- o IVA liquidado seria considerado como uma receita orçamental (integrando a mesma rubrica de classificação económica);
- o apuramento seria tratado como uma despesa ou receita orçamental consoante o imposto fosse a pagar ou a reembolsar, respectivamente, sendo integrados em “outras despesas correntes” e “outras receitas correntes”.

Deste modo, de acordo com aquela circular os documentos que servem de suporte às operações contabilísticas são registados pelo seu valor líquido, isto é, o valor da venda ou da compra, acrescido do respectivo IVA, no orçamento correspondente (de receita ou de despesa). Os valores resultantes do apuramento do imposto, em cada período, são registados no orçamento de despesa, no caso de imposto a pagar ao Estado, e no orçamento de receita, no caso de imposto reembolsado pelo Estado.

No POCP, a movimentação patrimonial deste imposto (dedutível ou liquidado) passa apenas por contas de terceiros, sendo o IVA contabilizado na conta 24 “Estado e outros entes públicos” (regista as relações com o Estado, autarquias locais e outros entes públicos respeitantes a impostos e taxas). Deste modo, a solução preconizada na Circular n.º 1101, da DGO, fugia ao tratamento dado ao IVA no âmbito patrimonial. De facto, em sede de IVA dedutível e liquidado a entidade tem um papel de mera intermediária.

De acordo com Borges, Rodrigues e Rodrigues (2006: 264) o IVA é um imposto que sendo dedutível não se traduz num custo para a entidade uma vez que esta “actua apenas como sua colectora. Assim, os agentes económicos limitam-se a entregar ao Estado o montante correspondente à diferença entre o imposto liquidado nas suas vendas e o que lhes seja liquidado nas compras que efectuem”. Assim, com a entrada em vigor do POCP, o tratamento dado ao IVA ao nível patrimonial resultava incoerente com a solução preconizada no âmbito orçamental pela Circular n.º 1101.

Com a introdução do novo classificador⁶² definiu-se que, no caso de a entidade contabilística ser sujeito passivo de IVA, as operações relacionadas com imposto liquidado devem ser tratadas como “Operações de tesouraria”, Capítulo 17, Grupo 02, não sendo, portanto, enquadradas como receita orçamental. Deste modo, ficou esclarecido que o IVA liquidado deveria ser tratado como operação de tesouraria. No entanto, continuava a residir a dúvida de como tratar o IVA dedutível dado que o classificador é omissivo quanto a essa questão.

Defende-se a opinião que, por analogia com o IVA liquidado, também o IVA dedutível deveria ser contabilizado como extraorçamental. Aliás, considerava-se que a Circular n.º 1101 já não estaria em vigor uma vez que o Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, contrariava o estabelecido pela DGO quanto ao IVA liquidado e não faria sentido continuar aplicar apenas uma parte daquela circular.

Em 23 de Dezembro de 2004, foi emitida a Circular n.º 1314, Série A, pela DGO a respeito da contabilização do IVA como operação extraorçamental. Esta define que, no cumprimento do Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, o registo de uma receita gerada por um organismo sujeito passivo de IVA, “é efectuado pelo valor líquido de imposto, na classificação económica adequada. O valor correspondente ao IVA é registado na classificação económica 17.02.00 “Outras operações de tesouraria” como operação extraorçamental, com expressão apenas na tesouraria”.

Salienta esta circular que o registo contabilístico dos valores do IVA é uma matéria que também se insere no âmbito do POCP, o qual permite o registo do imposto quer na fase orçamental, quer na fase patrimonial. Deste modo, o entendimento assentou que “no registo dos valores do IVA como operação extraorçamental, não seria de efectuar qualquer movimento contabilístico nas contas da classe 0 “Contas de controlo orçamental e de ordem” do POCP, mas sim, exclusivamente como operação de tesouraria”.

Deste modo, aquela Circular estabelece o tratamento seguinte:

- o **IVA não dedutível** suportado na aquisição de bens ou prestação de serviços acresce à dotação orçamental onde se contabiliza a despesa. Sendo, assim, o registo do respectivo cabimento e compromisso é efectuado através das classificações correspondentes, pelo valor da despesa onerado pelo valor do imposto suportado. Ao nível patrimonial, e por analogia com o preconizado ao nível orçamental, a

⁶² Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro.

contabilização do IVA não dedutível deve ser efectuado, na fase de processamento, na conta onde foi registado o valor de aquisição do bem ou serviço que lhe deu origem;

- o **IVA dedutível** é contabilizado como operação extraorçamental através da classificação económica 12.02.00 “Outras operações de tesouraria”. Deste modo, este IVA não terá qualquer tratamento ao nível do ciclo da despesa pelo que o cabimento e o compromisso associado à despesa em questão são registados pelo valor da factura, líquido daquele imposto;
- o **IVA liquidado** na venda de bens ou prestação de serviços é registado como operação extraorçamental através da classificação económica 17.02.00 “Outras operações de tesouraria”, pelo que a contabilização da respectiva receita na respectiva classificação económica, corresponderá ao valor da factura sem considerar o IVA;
- o **apuramento do IVA**, ou seja a determinação do IVA a entregar/recuperar do Estado são registados, também, como operação extraorçamental uma vez que resultam da subtracção ao imposto liquidado, do valor do imposto dedutível (corrigido das respectivas regularizações).

A referida circular estipula que é revogada a Circular Série A n.º 1101, de 21 de Agosto de 1985. Do exposto, parece resultar que só em 2004 se revogou o diploma que considerava que o IVA deveria ser sempre considerado como fazendo parte integrante do orçamento de receita e de despesa. Assim sendo, questiona-se qual seria o procedimento legalmente correcto a dar ao IVA dedutível, e até mesmo ao liquidado, até este momento.

Se se entende que da hierarquia das normas resulta que uma circular não impera sobre um Decreto-Lei, logo a n.º 1101 não seria de aplicar, pelo menos, desde 2003 (ano a partir do qual os orçamentos tiveram que ser elaborados atendendo ao novo classificador), da experiência prática resulta que aquele entendimento não era pacífico e diversos organismos continuaram e continuam a tratar o IVA de acordo com a metodologia que aplicavam desde 1985.

Apresentam-se no Quadro 4.43 os tratamentos preconizados para o IVA pela diferente legislação.

Quadro 4.43: Tratamentos preconizados para o IVA na legislação.

	Circular n.º 1101	Decreto-Lei n.º 26/2002	Circular n.º 1314
IVA Dedutível	Despesa orçamental	Omisso	Despesa extraorçamental
IVA Liquidado	Receita orçamental	Receita extraorçamental	Receita extraorçamental
Apuramento de IVA			
A pagar	Despesa orçamental	Omisso	Despesa extraorçamental
A recuperar	Receita orçamental	Omisso	Receita extraorçamental

Tendo-se apresentado o entendimento actual, por parte da DGO, a respeito do tratamento orçamental a dar ao IVA, considera-se ser de apresentar, igualmente, a opinião emitida pelo SATAPOCAL a este propósito uma vez que se considera que os mesmos são díspares. Assim, aquele grupo de trabalho que considera que “todas as receitas e despesas autárquicas devem ser inscritas no orçamento pela sua importância integral, sem deduções de qualquer natureza” defende o seguinte tratamento para o IVA:

- as aquisições de bens ou serviços passíveis de IVA devem ser contabilizadas a um valor que inclui o montante do imposto incidente sobre o preço dos mesmos, pelo que a correspondente despesa deve onerar a dotação que suportar em termos orçamentais o encargo principal com a aquisição;
- a importância a cobrar aos clientes pela liquidação do imposto sobre bens ou serviços fornecidos deve ser classificada na mesma rubrica onde se escritura a receita proveniente daqueles fornecimentos.

Em termos de contabilidade financeira as autarquias locais, enquanto sujeitos passivos do IVA, devem proceder aos registos conducentes ao seu apuramento em conformidade com o disposto no respectivo Código. Feita a contabilização do IVA nas subcontas da conta 243, para efeitos de apuramento e regularização, o montante a entregar ao Estado em cada período deve registar-se no agrupamento económico de "Outras despesas correntes" enquanto as importâncias, porventura recuperáveis do Estado, se escrituram no capítulo económico de "Outras receitas correntes".

Salienta-se que a solução defendida pelo SATAPOCAL para contabilizar o IVA está de acordo com o estabelecido na Circular n.º 1101 da DGO, que foi revogada em 2004 pela Circular n.º 1314 sendo esta última aplicável a todos os organismos do SPA. Acresce ainda

o facto de a regra orçamental em que se baseia a opinião veiculada por aquele grupo de trabalho (regra da “Não compensação”) também se encontrar prevista na Lei n.º 91/2001, sendo aplicável às receitas e despesas com expressão no orçamento. Ora se o SATAPOCAL preconiza que as operações extraorçamentais são as “relativas a cobranças realizadas para terceiros e as respeitantes a entregas dessas importâncias a terceiros”, então quando se tratam de operações que envolvem a liquidação e a dedução de IVA está-se precisamente a servir de intermediários a terceiros. Logo, considera-se que a regra orçamental da “Não compensação” não é aplicável àquelas operações.

Deste modo, consoante se siga a opinião do SATAPOCAL ou da DGO considera-se que a informação relatada sobre a despesa e a receita não é comparável dado que para uns aqueles montantes incluem IVA dedutível e liquidado, enquanto que para outros estarão líquidos daqueles montantes.

Apresentam-se no Quadro 4.44 as soluções de contabilização do IVA preconizadas pela Circular n.º 1314 e pelo SATAPOCAL.

Quadro 4.44: Tratamento do IVA – Circular n.º 1314 vs. SATAPOCAL.

	Circular n.º 1314	SATAPOCAL
IVA Dedutível	Despesa extraorçamental	Despesa orçamental
IVA Liquidado	Receita extraorçamental	Receita orçamental
Apuramento de IVA		
A pagar	Despesa extraorçamental	Despesa orçamental
A recuperar	Receita extraorçamental	Receita orçamental

Salienta-se, ainda, que os organismos que prestam contas através do SIC estão impossibilitados de utilizar a solução preconizada pela DGO, uma vez que os PLC não admitem a utilização de classificações extraorçamentais, pelo que mesmo que o IVA seja dedutível o dinheiro do orçamento só fica disponível através de uma económica orçamental. De facto, tendo a respectiva Circular sido emitida em 2004 ainda não foram introduzidas no SIC quaisquer alterações que possibilitem que aquela seja cumprida pelos respectivos utentes deste sistema.

Deve ter-se presente que os orçamentos que consideram aqueles valores apesar de estarem equilibrados (uma vez que o efeito se anula) apresentam a receita e a despesa sobreavaliada, face aos que adoptaram a outra solução. Veja-se o seguinte exemplo: considere-se um organismo que efectua uma despesa corrente por 1.000 u.m. acrescida de IVA a 21%, dedutível. Se o IVA for considerado como despesa orçamental têm-se os lançamentos exemplificados no Quadro 4.45.

Quadro 4.45: Contabilização do IVA dedutível como operação orçamental.

Descrição	Débito	Crédito	Valor	C.E.
Cabimento	023 Dotações disponíveis	026 Cabimentos	1.210	02.XX.XX
Compromisso	026 Cabimentos	027 Compromissos	1.210	02.XX.XX
Processamento	Classe 6 Custos e perdas		1.000	
	2432 IVA dedutível		210	
		22 Fornecedores	1.210	
Autorização de pagamento	22 Fornecedores	252 Credores pela execução do orçamento	1.210	02.XX.XX
Pagamento	252 Credores pela execução do orçamento	11/12/13 Disponibilidades	1.210	02.XX.XX

A mesma entidade emite uma receita por 100 u.m., liquidando IVA a 21%, o qual considera como receita orçamental. No Quadro 4.46 apresentam-se as contabilizações associadas.

Quadro 4.46: Contabilização do IVA liquidado como operação orçamental.

Descrição	Débito	Crédito	Valor	C.E.
Liquidação	21 Clientes, contribuintes e utentes		121	07.XX.XX
		71 Vendas e prestações de serviços	100	
		2433 IVA liquidado	21	
Cobrança	251 Devedores pela execução do orçamento	21 Clientes, contribuintes e utentes	121	07.XX.XX
	11/12/13 Disponibilidades	251 Devedores pela execução do orçamento	121	07.XX.XX

Pelo apuramento do IVA resulta imposto a recuperar no valor de 189 u.m. correspondente às 21 u.m. liquidadas abatidas das 210 u.m. deduzidas. Assim, a recuperação daquele valor reflecte-se como se ilustra no Quadro 4.47.

Quadro 4.47: Contabilização do IVA reembolsado como operação orçamental.

Descrição	Débito	Crédito	Valor	C.E.
Cobrança	251 Devedores pela execução do orçamento	2438 Reembolsos pedidos	189	08.XX.XX
	11/12/13 Disponibilidades	251 Devedores pela execução do orçamento	189	08.XX.XX

Ao nível do mapa do controlo orçamental da despesa as implicações seriam as constantes do Quadro 4.48.

Quadro 4.48: O IVA dedutível como operação orçamental no Mapa do Controlo Orçamental da Despesa.

Código	Descrição	Dotações corrigidas	Compromissos assumidos	Despesas pagas	Dotação não comprometida	Saldo	Compromissos por pagar	Grau de execução orçamental
XX.XX.XX	XPTO	10.000	1.210	1.210	8.790	8.790	0	12,1%

Saliente-se que se o IVA dedutível for considerado como operação de tesouraria o grau de execução orçamental é apenas de 10%, dado que a despesa comprometida e paga é de 1.000 u.m.

Os reflexos da liquidação e do reembolso do IVA no mapa do controlo orçamental da receita está ilustrado no Quadro 4.49.

Quadro 4.49: O IVA liquidado e o recuperado como operações orçamentais no Mapa do Controlo Orçamental da Receita.

Código	Descrição	Previsões corrigidas	Receita por cobrar no início do ano	Receita liquidada	Receita cobrada bruta	Reembolsos e restituições	Receita cobrada líquida	Receita por cobrar	Grau de execução orçamental
07.XX.XX	YPTO	10.000		121	121		121		1,21%
08.01.99	Outras receitas correntes	10.000		189	189		189		1,89%

Se o IVA liquidado for tratado ao nível extraorçamental, os mesmos valores dão lugar a graus de execução da receita de 1% na classificação 07.XX.XX e de 0% na 08.01.99. Do exemplo, retira-se que o efeito na tesouraria do organismo é nulo mas, de facto, o orçamento da despesa e da receita foi onerado em 210 u.m.

No âmbito do tratamento contabilístico do IVA resta, ainda, uma questão no que concerne aos reflexos orçamentais do seu apuramento. De acordo com a Circular n.º 1314 “os valores resultantes do apuramento do IVA são registados, também, como operação extraorçamental, para além, do registo nas contas adequadas do POCP”. Acrescenta, ainda, que “a entrega do imposto apurado deve ser consubstanciada numa guia de receita classificada como 02.01.02 “Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)”, ou através do “*Sistema de HomeBanking*”, a que corresponde na contabilização da entidade a uma classificação na rubrica 12.02.00 “Outras operações de tesouraria”, devendo nesta ser criado uma alínea específica para o IVA”. Apesar de apenas se referir a classificação 12.02.00, ou seja, de se prever o apuramento de IVA a pagar considera-se que se se apurar IVA a recuperar (quando recebido) também este será classificado extraorçamentalmente na 17.02.00.

No que concerne ao tratamento do IVA ser efectuado ou não numa base líquida, considera-se que se deve atender ao estipulado no SEC 95, no qual se estabelece 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. Também a IGAE (1991: 47) entende que o IVA liquidado e dedutível deve ser registado em contas distintas das representativas da execução do orçamento. No Reino Unido, o IVA é tratado ao nível governamental de modo semelhante ao que ocorre ao nível empresarial ou seja, o IVA dedutível e o liquidado deverá ser excluído do montante das despesas e das receitas, respectivamente.

4. CONCLUSÕES

Do presente Capítulo considera-se pertinente retirar as seguintes conclusões:

- Os procedimentos contabilísticos a seguir aquando da liquidação de receitas (correspondentes à emissão de uma factura ou documento equivalente) por parte de uma entidade do SPA não foram apresentados de forma suficientemente

esclarecedora pelo POCP (e planos sectoriais). Assim, alguns autores como Caiado e Pinto defenderam que a liquidação da receita deveria espelhar-se apenas nas contas de “Clientes, contribuintes e utentes” ou “Outros devedores”. Existiram, no entanto, outros autores como Carvalho, Martínez e Pradas que consideraram que as receitas liquidadas seriam espelhadas nas contas de “Devedores pela execução do orçamento”.

- A CNCAP publicou, em 2001, a Norma Interpretativa n.º 2/2001 “Movimentação da conta 25 do POCP”, que estabelece que a liquidação de receitas se deve reflectir nas contas de “Clientes, contribuintes e utentes” ou “Outros devedores”, devendo as receitas liquidadas por cobrar ser reflectidas no balanço naquelas contas, estando a conta 251 permanentemente saldada. O POCE contém notas explicativas que são incoerentes com a solução avançada pela CNCAP.
- Os procedimentos a adoptar na fase de processamento de despesas não figuram no POCP (e planos sectoriais) de forma clara. Assim, naquela fase devem ser movimentadas as contas de terceiros como, por exemplo, a de “Fornecedores”, mas não resultava claro se seriam estas que espelhavam as dívidas a pagar ou a conta 252 “Credores pela execução do orçamento”, uma vez que alguns autores defenderam que as contas de Fornecedores deveriam ser imediatamente saldadas por contrapartida daquela conta. Esta situação derivou do facto do POCP prever que a conta 252 seria “*creditada pelo montante das despesas processadas*”. Já o POCAL prescreve que a mesma conta seja movimentada “*pelo montante da despesa liquidada*”.
- A Norma Interpretativa n.º 2/2001, da CNCAP, estabeleceu que “os registos da autorização de pagamento e da emissão dos meios de pagamento coincidem no tempo, para efeitos contabilísticos. A movimentação a débito e a crédito da conta 252 ocorre nesse momento”. Deste modo, o processamento das despesas deve-se reflectir em contas de “Fornecedores”, sendo transferidas para a conta 252 aquando da respectiva autorização de pagamento.
- Ao definir-se que a movimentação naquela conta deve ocorrer em simultâneo, a débito e a crédito, ou seja, que a mesma deve estar sempre saldada, tornou-se esta interpretação incoerente com a Norma Interpretativa n.º 1/2001 “Período complementar”, emitida pela CNCAP e com a movimentação prevista no POCP para o período complementar. Recorde-se que, de acordo com a CNCAP, a conta 252 é suposto não apresentar qualquer saldo, uma vez que ela é movimentada a

crédito pela autorização de pagamento e a débito pelo pagamento, coincidindo os dois momentos no tempo. Então não é possível que a conta 25221 “Credores pela execução do orçamento - orçamento de exercícios findos - período complementar” possa “ser creditada no início do ano pela quantia do saldo da conta 2521 “Credores pela execução do orçamento - orçamento do exercício *n*”, que transita do ano anterior”.

- No que respeita ao orçamento de exercícios findos, considera-se que não estão uniformizados os critérios que determinam quais as despesas que devem ser reconhecidas como respeitando a anos anteriores. Decorre da Circular Série A, n.º 1297 e da 1333, que o critério adoptado pela DGO consistia no ano dos compromissos, o qual é também seguido pela CNCAP. No entanto, a Circular Série A, n.º 1306, estabelece que as despesas de anos anteriores a serem realizadas em 2004 apenas podem estar associadas a dívidas vencidas e não pagas em 2003, solução que não respeita o estabelecido no SEC 95. De facto, a distinção do que se consideram despesas de anos anteriores reveste-se de grande importância, não só no contexto da contabilidade pública, mas também no que concerne à contabilidade nacional, uma vez que, para efeitos desta última, aquelas despesas têm que ser imputadas ao respectivo ano a que se refere o compromisso, de acordo com o princípio da especialização económica que vigora no SEC 95. Salienta-se, ainda, que a alteração de procedimentos tem repercussões na comparabilidade da informação, considerando-se que os efeitos da mesma (se relevantes) deviam ter sido evidenciados no anexo às demonstrações financeiras.
- A contabilização preconizada para as RAP por parte da CNCAP e do SATAPOCAL não são coincidentes. De facto, se para os primeiros aquelas reposições devem ser tratadas como receita extraorçamental (através da utilização da conta 251 “Devedores pela execução do orçamento” com a classificação económica extraorçamental de receita 17.03.00 “Operações extraorçamentais – reposições abatidas nos pagamentos”) para os segundos o mesmo tipo de operações deverá ser considerado como redução da despesa através da utilização da conta 252 “Credores pela execução do orçamento” corrigindo-se a classificação económica de despesa pela qual havia ocorrido o pagamento em excesso naquele ano. As duas entidades seguem a mesma solução no que concerne à correcção dos cabimentos, compromissos e processamentos, ou seja, das diversas fases da despesa. No entanto, os reflexos ao nível da execução da receita e da despesa não são semelhantes.

Atente-se que a execução do orçamento assenta no critério de caixa, ou seja, a mesma é apurada com base na receita cobrada e na despesa paga.

- É de salientar que a opinião da CNCAP, a qual é reforçada pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, resulta contraditória com o estipulado no POCP, segundo o qual “nos termos da lei, as operações desta natureza abatem aos pagamentos realizados, libertando as dotações correspondentes”, com o Decreto-Lei n.º 324/80, de 25 de Agosto, que no seu artigo 6.º n.º 1 estipula que “as reposições são deduzidas nas autorizações e nos respectivos pagamentos orçamentais ou somente nestes quando processadas e pagas até ao final do ano económico a que dizem respeito”, e com a Circular da DGO n.º 1325, Série A, de 3 de Abril de 2006, que preconiza no seu n.º 6 que “as reposições são deduzidas nas autorizações/pagamentos quando processadas e pagas até ao final do ano a que dizem respeito”.
- A contabilização dos reembolsos e restituições segue soluções diferentes no entender da CNCAP e do SATAPOCAL. Assim, a CNCAP preconiza que aquele tipo de operações deve ser tratado como abate à receita independentemente de respeitarem a receitas cobradas no ano ou em anos anteriores. Já o SATAPOCAL entende que se devem contabilizar as mesmas operações como despesa, sendo de executar todas as fases associadas às mesmas (desde o cabimento ao pagamento).
- A legislação resultava incoerente quanto ao tratamento a dar àquelas operações. Assim, de acordo com o n.º 5 do artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho “as restituições ou reembolsos serão processados por abate à receita”. Salienta-se que este artigo foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 113/95, de 25 de Maio. A versão anterior 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 (era o caso das matérias de contribuições e impostos). O POCP apresenta os reembolsos e restituições como redução de receita não especificando, no entanto, se aquele tratamento deve ser seguido para todas aquelas operações independentemente do ano em que ocorreu a cobrança a ser corrigida. O Decreto-Lei n.º 112/88, de 2 de Abril, continha uma classificação 0602 “Outras despesas correntes - restituições”. Este classificador vigorou em simultâneo com o POCP e com o Decreto-Lei n.º 155/92 (com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 113/95, de 25 de Maio), uma vez que

apenas foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro. Este Decreto-Lei veio também revogar o classificador económico previsto no POCAL, o qual continha uma rubrica de despesa designada de “Restituições” (06 01) através da qual se registavam os reembolsos e restituições.

- No âmbito da valorização das despesas e das receitas considera-se que não está claro o procedimento a adoptar para reconhecer as respectivas diferenças cambiais. A primeira questão que se levanta é se a Circular n.º 880, Série C, DGO, de 25 de Março de 1983, ainda se encontra em vigor. Esta circular estabelece que “o desembolso por diferenças cambiais deve ser classificado na rubrica pela qual foi realizada a despesa que originou o pagamento em moeda estrangeira”. Deste modo, a solução seguida consistia em reconhecer na própria classificação de despesa a diferença cambial que resultasse daquele pagamento. O mesmo procedimento era seguido em processos de receita. No entanto, com a publicação do Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, surgiram classificações próprias para contabilizar as diferenças cambiais. De facto, previu-se a classificação 06.02.03 “Outras despesas correntes” para as diferenças de câmbio desfavoráveis e a 08.01.01 “Prémios, taxas por garantias e diferenças de câmbio” para as favoráveis. A CNCAP expressou uma opinião a reforçar a utilização daquelas classificações.
- O mapa dos fluxos de caixa do POCP não apresenta os efeitos das diferenças de câmbio numa linha própria de forma separada dos processos de despesa e de receita, ao contrário do que acontece no POC e na IPSAS 2 do IFAC. Assim, as alterações cambiais em disponibilidades têm que ser contabilizadas como processos de despesa ou de receita, quando se considera que os mesmos não reflectem verdadeiros fluxos de caixa.
- Outra questão que não resulta coerente da leitura da legislação com a opinião expressa pelo SATAPOCAL reside na forma de reconhecer as operações de tesouraria respeitantes a descontos e retenções. O Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, prevê classificações económicas específicas para estas operações (Capítulo de receita 17 e Agrupamento de despesa 12). No entanto, o SATAPOCAL estabelece que as contas de disponibilidades são movimentadas por contrapartida de contas de terceiros, sendo associadas a estas as respectivas classificações económicas. Recorde-se que de acordo com a movimentação prevista pelo POCP (e planos sectoriais) para a conta 25 “Devedores e credores pela execução do orçamento” é esta conta que serve de contrapartida às contas de disponibilidades

(com excepção da constituição, reforço ou anulação de provisões e de transferências entre contas de disponibilidades), devendo a mesma estar desagregada por classificação económica.

- As autarquias locais utilizam um classificador económico adaptado do Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro. No entanto, foram efectuadas diversas alterações nomeadamente no que respeita à criação de classificações no âmbito da despesa para contabilizar os reembolsos e restituições, na eliminação da económica 17.03 respeitante às RAP e na utilização do código 17 para identificar o agrupamento das “operações extraorçamentais”, ao invés do 12. Considera-se que esta situação pode constituir um obstáculo ao desenvolvimento de aplicações informáticas que integrem a informação relativa a toda a AP, contrariando o objectivo que se pretendia de conferir maior celeridade, compatibilidade e fidedignidade à informação coligida.
- A legislação existente a respeito da contabilização a dar ao IVA era contraditória. De facto, a Circular Série A n.º 1101, de 21 de Agosto de 1985, definia que o IVA dedutível deveria ser considerado na classificação económica da despesa a que dizia respeito, o mesmo se devendo fazer no que concerne à receita quanto ao IVA liquidado. O IVA apurado daria origem a um processo de receita e despesa orçamental, consoante fosse a recuperar (pedido de reembolso) ou a pagar, respectivamente. Entretanto, em 1997, com a publicação do POCP, a movimentação patrimonial implica que nos casos de IVA liquidado ou dedutível a entidade funciona como mera intermediária, pelo que os reflexos patrimoniais e orçamentais não eram coerentes. O novo classificador económico de 2002, vem estabelecer que a liquidação de IVA deve ser considerada como operação extraorçamental através da utilização da respectiva classificação 17. No entanto, nada diz quanto ao que fazer em caso da entidade proceder à dedução de IVA. Apenas em Dezembro de 2004, a DGO emitiu a Circular n.º 1314, a qual veio revogar a circular de 1985 e estabelecer a contabilização do IVA liquidado e dedutível como operações extraorçamentais, tornando coerentes os três diplomas que tratam este assunto.
- A opinião do SATAPOCAL sobre o IVA não é coerente com a legislação em vigor, uma vez que reiteram que o IVA liquidado e o dedutível devem ter expressão orçamental nas classificações económicas associadas aos processos de receita e despesa respectivos.

- Santos, Sarmiento e Duarte (2007b: 6) consideram que estas situações limitam a compreensibilidade da informação financeira pública por parte dos seus utentes, não respeitando outras das características de que esta se deve revestir, como a consistência e a comparabilidade.

PARTE II



ESTUDO EMPÍRICO

-

CAPÍTULO 5

APLICAÇÃO DOS PLANOS OFICIAIS DE CONTABILIDADE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PORTUGUESA

1. INTRODUÇÃO

Os diversos organismos do SPA viram-se confrontados com a obrigatoriedade de aplicar o POCP a partir de Novembro de 1997 (apesar de esta obrigação ter sido, entretanto, adiada). Após essa data, novos prazos foram dados no contexto dos diversos planos sectoriais, entretanto, publicados.

No seguimento do enquadramento teórico efectuado anteriormente, o qual permitiu concluir da existência de diversas incoerências, nomeadamente ao nível da legislação, neste Capítulo procura-se estudar se a implementação dos diversos Planos Oficiais de Contabilidade está a decorrer de forma harmonizada no que concerne ao conjunto de operações analisadas no Capítulo anterior.

2. METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

A alternativa de investigação empírica que se seleccionou assentou no inquérito por correio através do envio de um questionário em que se colocaram um conjunto de questões relacionadas com as características das entidades inquiridas, assim como sobre as soluções contabilísticas que as mesmas adoptaram para tratar o conjunto das operações abordadas na primeira parte do trabalho, quer no âmbito orçamental quer no patrimonial.

A selecção referida baseou-se no facto de o questionário constituir um instrumento de investigação quantitativa, o que faz do mesmo um método fundamental para o tipo de análise a realizar, dado que a sua aplicação permite a recolha de uma grande quantidade de informação susceptível de ser medida e analisada. Considera-se que este tipo de metodologia é a que melhor permite aceder à informação de um maior número de entidades, o que contribuirá de forma importante para que se possam cumprir os objectivos do trabalho.

Uma vez que, com o questionário, se pretende recolher informação que possibilite conhecer como se reflectem na realidade algumas das questões abordadas de uma perspectiva teórica, o ponto de partida para a sua elaboração foram as reflexões teóricas recolhidas na literatura. A lógica subjacente à sua elaboração parte de uma orientação geral que se vai aprofundando em aspectos particulares.

O inquérito foi estruturado num conjunto de áreas, cada uma das quais tenta abordar um âmbito específico em relação aos objectivos propostos. Deste modo, na primeira parte colocaram-se questões genéricas relativas à caracterização do respondente e da entidade, nomeadamente quanto a esta, no que respeita aos graus de autonomia de que goza e à sua dimensão (expressa quer em termos de número de funcionários, quer no que concerne ao orçamento que é gerido). Na segunda parte, as questões respeitam ao tratamento orçamental que é dado ao conjunto de operações que foram tratadas ao nível teórico. Na terceira parte, as questões visaram conhecer o plano de contabilidade utilizado e as soluções patrimoniais que são adoptadas para algumas daquelas operações.

Para a elaboração do questionário foram efectuadas algumas entrevistas por forma a permitir a recolha de informação sobre as questões que faziam sentido abordar e a forma como deviam ser colocadas. Após se ter concluído a primeira versão do questionário, o mesmo foi enviado a um painel de validação com o objectivo de avaliar o grau de compreensão e representatividade das questões. A selecção destes inquiridos (que,

assinale-se, não eram os mesmos que haviam sido entrevistados numa primeira fase) assentou no critério da sua experiência em termos de implementação do POCP e planos sectoriais, em termos de prática contabilística dentro do sector público, auditoria a entidades do sector público e à experiência no que respeita à própria elaboração de questionários. Os contributos recolhidos permitiram enriquecer o questionário e aumentar o grau de compreensão por parte das entidades que seriam alvo do estudo. Deste modo, procedeu-se à validação e ao teste do inquérito por forma a que o processo de captação de informação não fosse invalidado em resultado de má formulação ou interpretação das questões.

3. SELECÇÃO DA POPULAÇÃO, DETERMINAÇÃO DA DIMENSÃO DA AMOSTRA E PREPARAÇÃO DOS DADOS PARA ANÁLISE

Dados os objectivos subjacentes ao presente trabalho, torna-se necessário que a população objecto de estudo seja constituída pelos organismos da AP portuguesa, tanto a situada em território continental como a das regiões autónomas da Madeira e dos Açores, que tenha implementado qualquer um dos planos de contabilidade pública.

A CNCAP faz referência, no seu relatório de actividades de 2004, a um estudo sobre a implementação do POCP e dos demais planos sectoriais (reportado a 2003). No entanto, apenas menciona quantos organismos já os estão a aplicar, não identificando quem é que o está a fazer. Apesar de se ter contactado a Comissão no sentido de se saber quais as entidades que já estariam a implementar qualquer um dos planos de contabilidade pública, não foi possível obter qualquer resposta. Também se inquiriu a DGO sobre esta informação, mas também não se obteve resposta.

Assim, foi considerado como objecto de estudo o universo dos Municípios, o qual é constituído por um conjunto de trezentos e oito entidades, as Regiões de Turismo (vinte e duas) as Áreas Metropolitanas (sete) e os Serviços Municipalizados (doze). A identificação dos serviços da administração central baseou-se nos mapas constantes da Lei do OE para 2006⁶³. Foram identificadas um total de 358 entidades, correspondentes aos SFA, uma vez

⁶³ Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro.

que a maioria dos SI não terão, ainda, avançado para a aplicação de um plano de contabilidade. Deste modo, foi considerado um universo de 707 entidades.

Daquele total, foi possível apurar que alguns organismos estão em processo de fusão/extinção, outros não têm contabilidade própria, estando estes serviços centralizados noutra entidade (é, por exemplo, o caso de algumas faculdades e hospitais) e que diversos SFA não implementaram, ainda, qualquer plano. Deste modo, identificaram-se 536 entidades que haveria interesse em contactar (entre eles, a totalidade dos Municípios), por se supor que estariam a aplicar um dos planos de contabilidade pública. A este grupo foi enviado um questionário acompanhado por uma carta dirigida aos responsáveis pelos Serviços Financeiros a explicar os objectivos do trabalho de investigação e a sensibilizá-los para a importância da sua colaboração para a realização e êxito do estudo. O seu envio ocorreu no início de Junho de 2006, tendo-se estabelecido o prazo de dois meses, ou seja meados de Agosto, como data limite para a sua recepção.

De forma a procurar aumentar a taxa de retorno dos questionários, procedeu-se ao seu reenvio tendo-se estendido o prazo de resposta até Outubro (mais dois meses). No entanto, como usualmente sucede nestas situações, não foi possível obter a devolução total dos questionários, tendo sido recebidos 189 (35%). Destes, não puderam ser considerados 10 devido à falta de consistência nas respostas pelo que a análise incidu sobre 179 questionários.

Apesar de a amostra não poder ser considerada aleatória, considera-se que ela serve, no entanto, os objectivos que são perseguidos pelo estudo que se está a realizar. Os dados obtidos e a experiência pessoal levam a admitir que a amostra obtida não está enviesada, pelo que se poderá considerar representativa da população estudada.

Neste sentido, e por analogia com as amostras aleatórias, pode-se determinar a sua dimensão adequada através da seguinte expressão (i) (Sarmiento, 2003: 147):

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

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 $N=707$ (apesar de se saber que nem todos aplicam o POCP ou planos sectoriais optou-se por considerar o seu número total), a amostra deverá ter a dimensão de $n=249$ unidades. Dado que o número de respostas trabalhadas ascenderam a 179, considera-se que representam um nível de respostas que permite retirar conclusões tendentes a alcançar os objectivos propostos, uma vez que o nível de precisão ou de erro associado é de $\varepsilon=\pm 6,3\%$.

Os questionários validados foram numerados de forma sequencial, por forma a facilitar a sua análise e tratamento. De seguida, as questões foram codificadas para permitir a introdução dos dados para o seu processamento com o programa informático *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS) versão 14.0. Sendo este o programa que habitualmente se utiliza para o tratamento estatístico deste tipo de dados, considerou-se que o mesmo respondia às necessidades, tendo sido criada nele uma base de dados onde se introduziram e guardaram os dados recolhidos a partir dos 179 questionários considerados.

De modo a complementar a análise e a interpretação dos resultados importa verificar se existem relações entre algumas das variáveis estudadas. Desta forma, utiliza-se o teste do Qui-Quadrado (χ^2), com o objectivo de descrever ou explicar as relações entre duas variáveis. Este teste permite estudar se as diferenças verificadas entre as frequências observadas na amostra e as esperadas são estatisticamente significativas ou se devem ser atribuídas a erros amostrais ou a pequenas variações de dados.

A utilização do teste do Qui-Quadrado de Pearson (χ^2), aplicado a variáveis nominais, permite testar se, do cruzamento das frequências amostrais de duas variáveis, se pode rejeitar ou não a hipótese de independência entre essas variáveis na população. Testa-se a hipótese nula H_0 (as variáveis são independentes entre si) contra a hipótese alternativa H_a (as variáveis não são independentes).

Se o valor da distribuição do χ^2 , para $(n_1-1) \times (n_2-1)$ graus de liberdade⁶⁴ e um nível de significância de 5% for superior ao da estatística T, não deverá ser rejeitada a hipótese nula de independência das variáveis. Este teste pressupõe que nenhuma célula da tabela tenha frequência esperada inferior a 1 e que não mais de 20% das células tenham frequência esperada estimada inferior a 5. Em tabelas 2 x 2 alguns investigadores consideram ser ainda necessário não existir nenhuma célula com frequência esperada inferior a 5 (Pestana e Gageiro, 2005: 96). No entanto, como salienta Everitt (1998: 39) a teoria assintótica pode não ser válida quando a informação é reduzida ou dispersa. A hipótese de independência entre variáveis em tabelas “R x C” pode ser testada generalizando o teste de Fisher aplicável às tabelas 2 x 2. Assim, rejeita-se a hipótese de nula (de independência) se o *p value* do teste de significância exacta for inferior a 5%, sendo que este teste permite obter resultados mais apurados quando os dados não cumprem as premissas bases necessárias à obtenção de resultados fiáveis pela utilização dos métodos assintóticos. De acordo com Mehta e Patel (1996: 3), os resultados obtidos no teste de Significância Exacta são sempre fiáveis, independentemente do tamanho ou distribuição dos dados.

Deste modo, para testar a independência de duas variáveis numa análise de tabelas de contingência utiliza-se:

- o teste do Qui-Quadrado de Pearson (*Pearson Chi-Square*) em tabelas com frequências esperadas grandes;
- o teste de Significância Exacta de Pearson em tabelas com frequências esperadas pequenas;
- o teste Exacto de Fisher (*Fisher's Exact Test*) em tabelas 2 x 2, com frequências esperadas pequenas ou grandes.

Considera-se que uma tabela de contingência tem frequências esperadas grandes se todas as frequências esperadas forem superiores a 1 (ou 5 em tabelas 2 x 2) e se não mais do que 20% das células tiverem frequências esperadas inferiores a 5. Quando não se verificam estas condições, o SPSS permite obter para qualquer tipo de tabela, o teste de Significância Exacta.

Note-se que as tabelas de contingência podem fornecer, também, medidas de associação entre as variáveis. De facto, através dos resíduos ajustados pode-se obter a contribuição relativa de cada célula da tabela no valor total da estatística χ^2 de Pearson. Quando as

⁶⁴ Sendo n_1 e n_2 o n.º de classes ou categorias de cada uma das variáveis.

variáveis que formam a tabela são independentes os resíduos ajustados distribuem-se aproximadamente como uma normal padrão. Assim, valores absolutos superiores a 1,96 indicam que determinada categoria tem uma contribuição estatisticamente significativa (positiva ou negativa) no valor da estatística χ^2 de Pearson, tendo um peso importante na rejeição da hipótese de independência.

Um outro problema que acontece com alguma frequência neste tipo de análise é a ocorrência de células nulas. As células nulas podem representar zeros estruturais (acontecimentos impossíveis de ocorrer na população) ou simplesmente zeros amostrais (acontecimentos não verificados na amostra).

Na presente análise tentar-se-á aproveitar ao máximo a informação existente na amostra através da adopção dos procedimentos adequados. O agrupamento de categorias é uma forma de contornar o problema das células nulas, no entanto, tem como consequência directa a perda significativa de informação relevante. Posto isto assume-se que a utilização dos testes de Significância Exacta e a eliminação de categorias são os procedimentos que conseguem garantir maior eficácia na obtenção de conclusões congruentes. Neste estudo pode-se assumir que as categorias “Outra” (sempre que não assumam um peso relevante) ou “Não Aplicável” têm pouca relevância do ponto de vista do significado prático que traduzem, pelo que podem não ser consideradas sem que isso constitua qualquer limitação à recolha de informação.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A apresentação dos resultados inicia-se com uma abordagem genérica que procura caracterizar o universo de respostas obtidas. Em seguida e dados os objectivos do trabalho (aprofundar o conhecimento sobre a aplicação do POCP e planos sectoriais em Portugal, avaliar se esta está a decorrer de forma harmonizada e compreender se a informação financeira pública se poderá traduzir em distorções no cálculo de alguns agregados da contabilidade nacional), a apresentação e análise dos resultados centra-se nos seguintes aspectos chave:

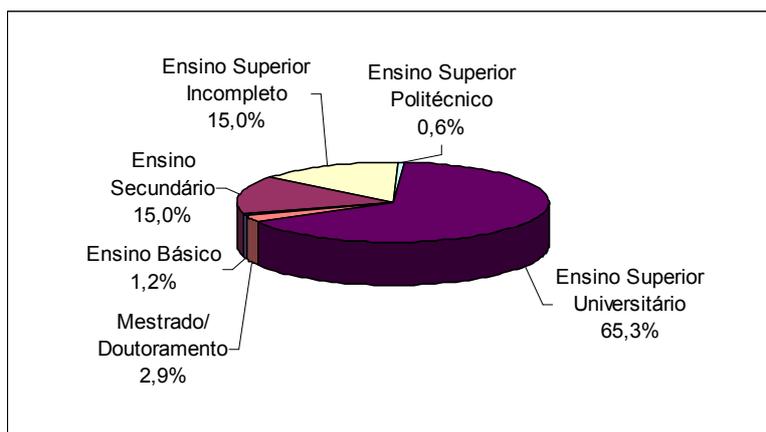
- critérios adoptados no reconhecimento de alguns elementos das demonstrações financeiras;

- harmonização das soluções contabilísticas adoptadas pelas diversas entidades sujeitas à aplicação de um dos planos de contabilidade pública no que concerne às RAP, aos reembolsos e restituições, às despesas de anos anteriores, às diferenças cambiais, ao tratamento das retenções e descontos e ao IVA.

4.1 Caracterização dos Respondentes

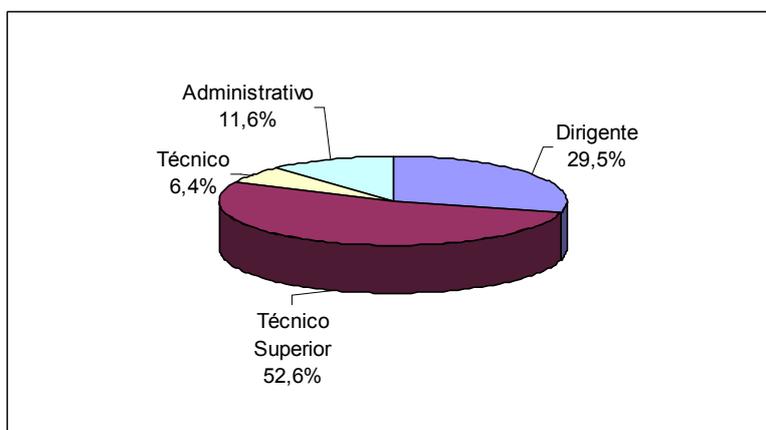
Por forma a conhecer o perfil de quem respondeu ao inquérito em nome da respectiva entidade contabilística, foram introduzidas duas questões de caracterização do respondente em termos de habilitações literárias e nível hierárquico ocupado na instituição. Das respostas obtidas, 65,3% indicam possuir o ensino superior universitário (Gráfico 5.1).

Gráfico 5.1: Habilitações literárias.



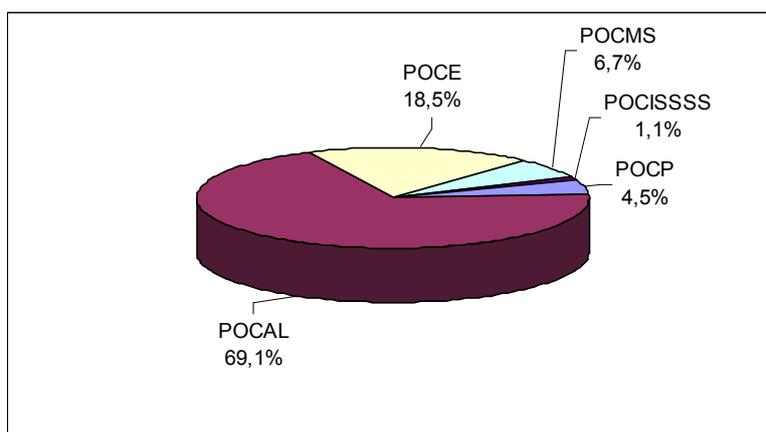
No que respeita ao nível hierárquico, 29,5% das respostas foram fornecidas por Dirigentes e 52,6% por Técnicos Superiores, como se pode observar no Gráfico 5.2.

Gráfico 5.2: Nível hierárquico.



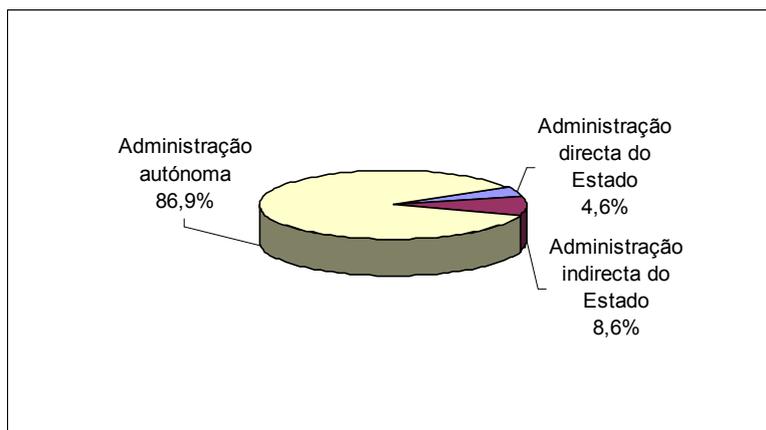
No que concerne ao plano adoptado, a grande maioria das respostas obtidas (69,1%) tem implementado o POCAL. Dado que dos inquéritos enviados, cerca de 57,5% respeitavam a municípios seria expectável que a maioria das respostas adviessem daqueles. No entanto, a proporção de inquéritos provenientes da administração local face ao total recebido foi superior àquela percentagem. Este facto pode ter ficado a dever-se a várias razões, nomeadamente por serem dos que mais experiência possuem na aplicação de um plano de contabilidade pública e ao facto de a administração central estar envolvida, actualmente, no programa de reestruturação da administração central do Estado (PRACE). Salienta-se que se receberam apenas oito respostas (4,5%) de entidades que aplicam o POCP e duas que adoptam o POCISSSS (1,1%), como se pode observar no Gráfico 5.3.

Gráfico 5.3: Plano de contabilidade adoptado.



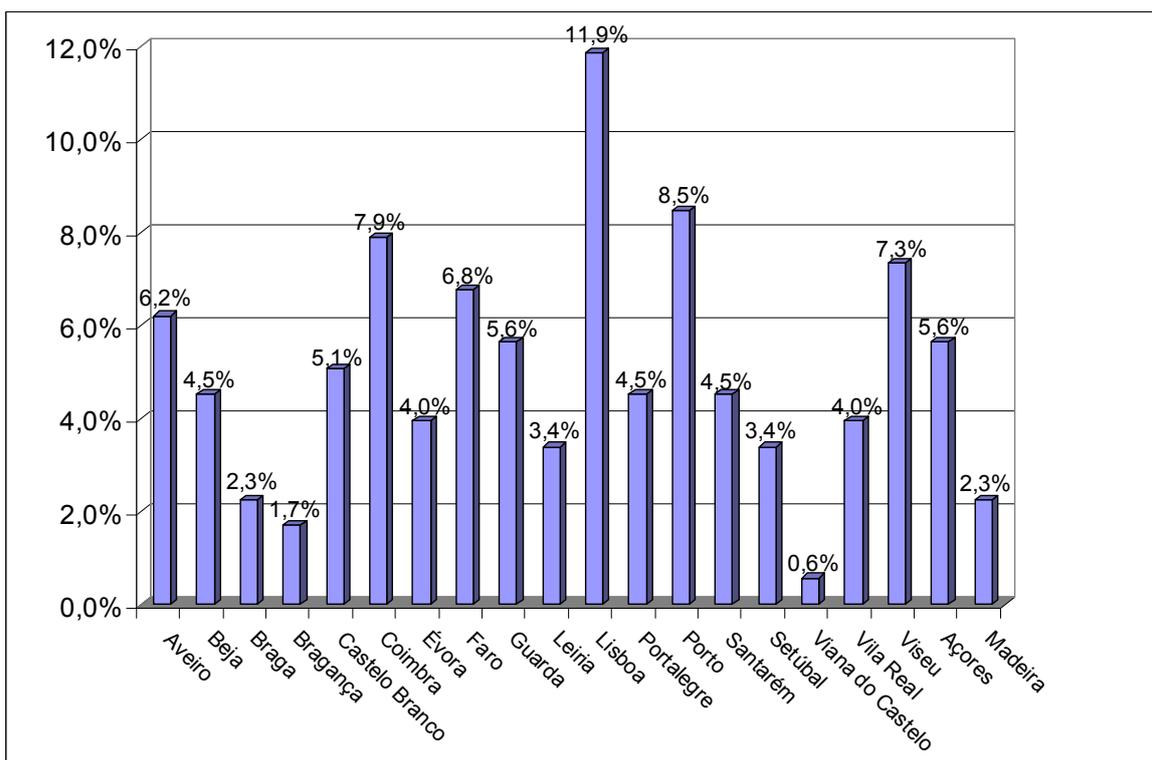
Tendo em conta que o artigo n.º 199 da CRP distingue a administração directa do Estado, relativamente à qual compete ao Governo a função de “directão”, a administração indirecta do Estado, à qual cabe ao governo “superintender” e a administração autónoma, a quem o Governo deve “tutelar”, pretendeu-se conhecer em qual delas se incluíam os organismos inquiridos. Como se pode observar no Gráfico 5.4, a maior parte das respostas (86,9%) respeitam a entidades que se integram na administração autónoma do Estado. Esta situação resulta do facto de as entidades respondentes serem, na sua maioria, municípios. No entanto, não se pode deixar de estranhar que 69,1% das entidades apliquem o POCAL e 86,9% indiquem pertencer à administração autónoma. De facto, parece que algumas das respostas obtidas não serão exactas. Esta situação talvez não seja alheia ao facto de aqueles conceitos constarem do artigo n.º 199 da CRP, mas não serem apresentados para os mesmos quaisquer definições. Ou seja, parece que não será claro para os próprios organismos em qual daquelas “administrações” é que se encontram integrados.

Gráfico 5.4: Tipo de administração.



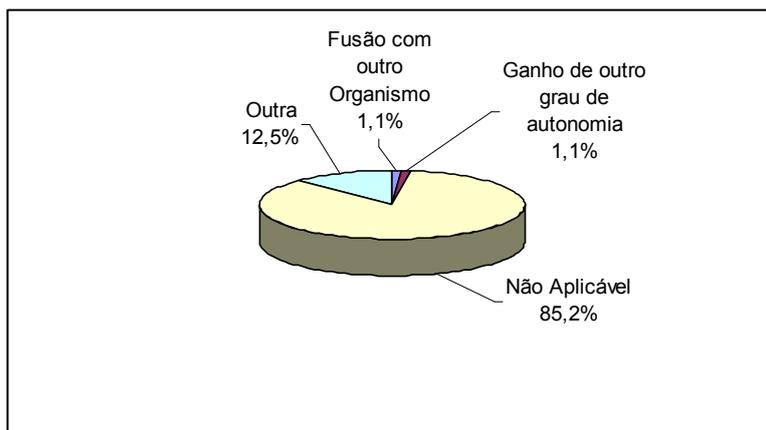
No que concerne à localização das entidades, foram recepcionadas respostas de todos os distritos de Portugal continental e ainda dos Açores e da Madeira, como se pode observar no Gráfico 5.5.

Gráfico 5.5: Localização do organismo.



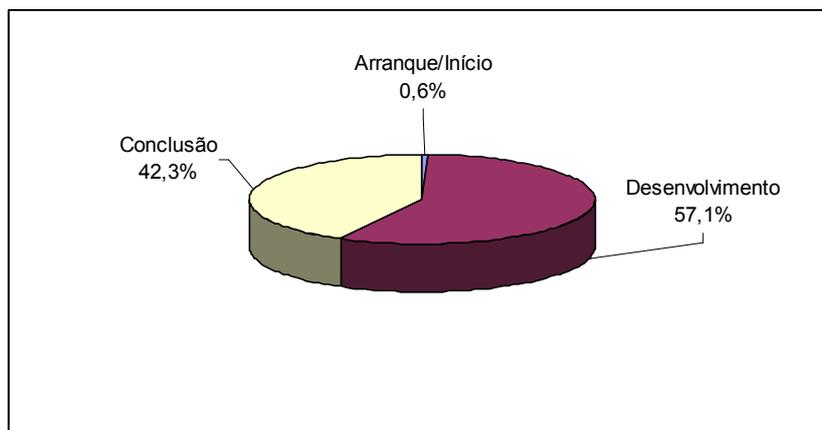
As entidades respondentes têm conhecido alguma estabilidade nos últimos 5 anos uma vez que a grande maioria (85,2%) não sofreu qualquer reestruturação naquele período, como se pode observar no Gráfico 5.6.

Gráfico 5.6: Reestruturação sofrida nos últimos 5 anos.



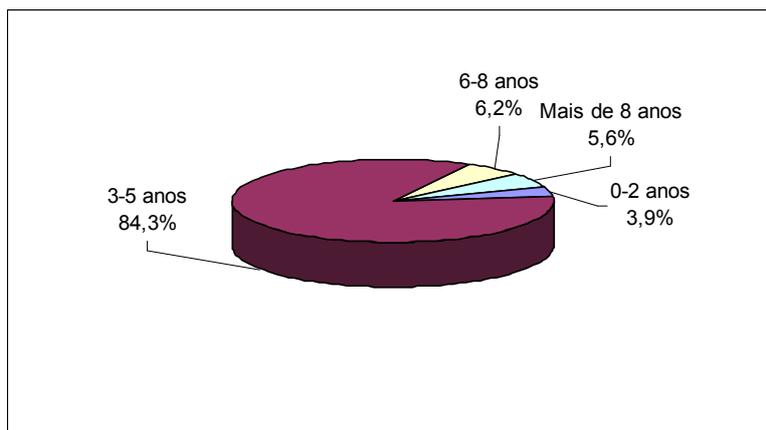
No que respeita às entidades que já iniciaram a implementação de um dos planos oficiais de contabilidade pública, como se pode constatar pelo Gráfico 5.7, 57,1% indicam encontrar-se ainda em fase de desenvolvimento, enquanto 42,3% já concluíram o respectivo processo de implementação.

Gráfico 5.7: Fase de implementação do plano de contabilidade.



Note-se que, de acordo com o Gráfico 5.8, apenas 5,6% das entidades implementam o plano de contas há mais de 8 anos. A maioria das respostas (84,3%) indicam ter iniciado aquela implementação desde há 3-5 anos. Recorde-se que o POCP foi publicado em 1997 e o POCAL em 1999.

Gráfico 5.8: Número de anos de implementação do plano de contabilidade.



No entanto, das entidades cujo processo de implementação se iniciou há 3-5 anos 59,2% encontram-se em fase de desenvolvimento, como se pode observar na Tabela 5.1. Recorde-se que o POCP (e planos sectoriais) pretende integrar a contabilidade orçamental, a patrimonial e a analítica. Sendo assim, o processo de implementação do plano só se poderá considerar como concluído após a definição de uma contabilidade analítica. Talvez este seja um dos motivos pelo qual os processos de implementação ainda se encontram, na sua maioria, em desenvolvimento.

Tabela 5.1: Fase de implementação vs. Número de anos em que se iniciou a implementação.

			Número de anos em que se iniciou a implementação do plano de contabilidade				Total
			0-2 anos	3-5 anos	6-8 anos	Mais de 8 anos	
Fase de implementação do plano de Contabilidade	Arranque / Início	Frequência	1	0	0	0	1
		%	14,3%	0,0%	0,0%	0,0%	0,6%
	Desenvolvimento	Frequência	5	87	6	2	100
		%	71,4%	59,2%	54,5%	20,0%	57,1%
	Conclusão	Frequência	1	60	5	8	74
		%	14,3%	40,8%	45,5%	80,0%	42,3%
Total		Frequência	7	147	11	10	175
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

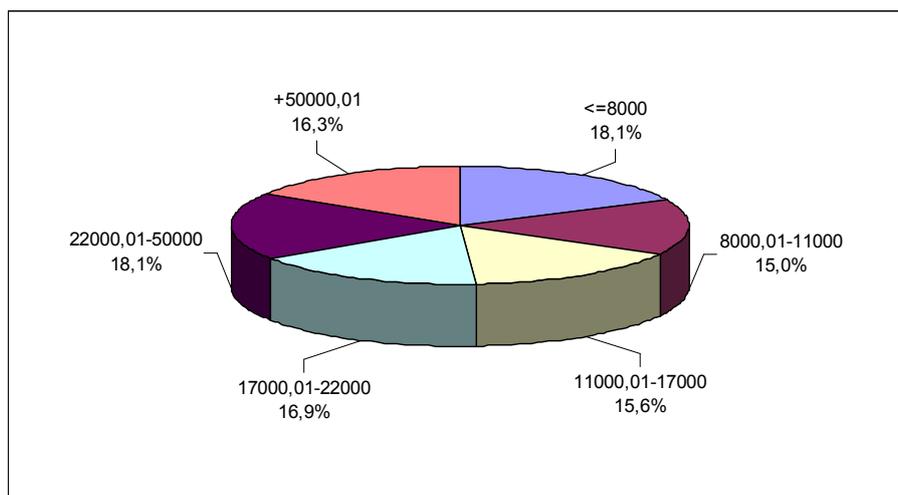
Será curioso notar que das entidades respondentes, o plano de contas em que a maioria indica estar a ser implementado há mais tempo corresponde ao POCMS, em que 80% das entidades que o aplicam há mais de 8 anos assinalaram utilizar aquele plano, como se pode ler na Tabela 5.2. A esta situação talvez não seja estranho o facto de, antes da publicação do POCMS em 2000, já se aplicar o POCSS a este sector.

Tabela 5.2: Plano de contabilidade adoptado vs. Número de anos em que se iniciou a implementação.

			Número de anos em que se iniciou a implementação do plano de contabilidade				Total
			0-2 anos	3-5 anos	6-8 anos	Mais de 8 anos	
Plano de contabilidade adoptado	POCP	Frequência	0	7	1	0	8
		%	0,0%	4,7%	9,1%	0,0%	4,5%
	POCAL	Frequência	0	119	4	0	123
		%	0,0%	79,3%	36,4%	0,0%	69,1%
	POCE	Frequência	7	20	4	2	33
		%	100,0%	13,3%	36,4%	20,0%	18,5%
	POCMS	Frequência	0	3	1	8	12
		%	0,0%	2,0%	9,1%	80,0%	6,7%
	POCISSSS	Frequência	0	1	1	0	2
		%	0,0%	0,7%	9,1%	0,0%	1,1%
Total		Frequência	7	150	11	10	178
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Por forma a aferir a dimensão das entidades, as mesmas foram questionadas quanto ao valor do seu orçamento de despesa para 2006. Os valores obtidos foram divididos em intervalos de modo a agruparem um número semelhante de entidades. De acordo com o Gráfico 5.9, as respostas analisadas respeitam a orçamentos de despesa bastante díspares, tendo 16,3% das entidades orçamentos superiores a 50.000 milhares de euros e cerca de 51,3% possuem orçamentos cujos montantes ultrapassam os 17.000 milhares de euros.

Gráfico 5.9: Dimensão do organismo em termos de orçamento de despesa (valores em 10³ €).



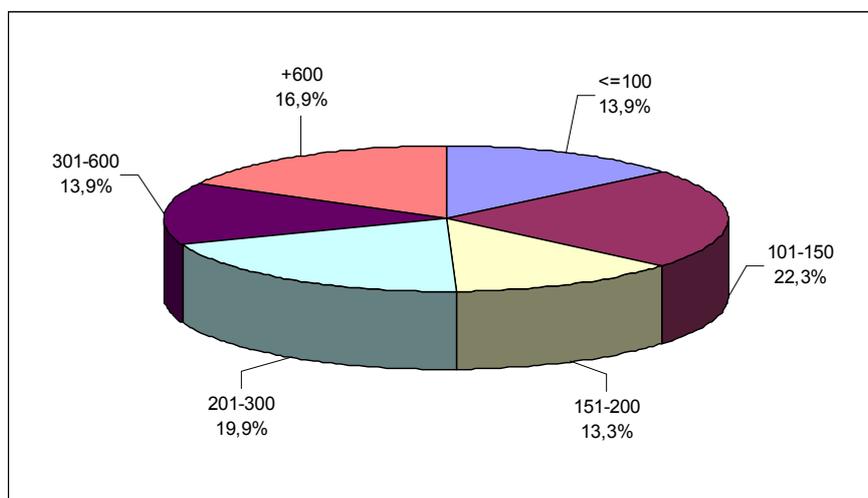
É de assinalar que as entidades que apresentam orçamentos superiores a 50 milhões de euros aplicam na sua maioria o POCAL (68,0%), como se pode observar na Tabela 5.3.

Tabela 5.3: Plano de contabilidade adoptado vs. Dimensão do organismo em termos de orçamento de despesa.

			Dimensão do organismo em termos de orçamento da despesa (10 ³ €)						Total	
			<=8000	8000,01-11000	11000,01-17000	17000,01-22000	22000,01-50000	+ 50000,01		
Plano de contabilidade adoptado	POCP	Frequência	3	1	0	0	0	3	7	
		%	10,3%	4,2%	0,0%	0,0%	0,0%	12,0%	4,4%	
	POCAL	Frequência	5	15	22	25	27	17	111	
		%	17,2%	62,5%	88,0%	92,6%	93,1%	68,0%	69,8%	
	POCE	Frequência	18	4	1	2	2	3	30	
		%	62,1%	16,7%	4,0%	7,4%	6,9%	12,0%	18,9%	
	POCMS	Frequência	3	2	2	0	0	2	9	
		%	10,3%	8,3%	8,0%	0,0%	0,0%	8,0%	5,7%	
	POCISSSS	Frequência	0	2	0	0	0	0	2	
		%	0,0%	8,3%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	1,3%	
	Total		Frequência	29	24	25	27	29	25	159
			%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

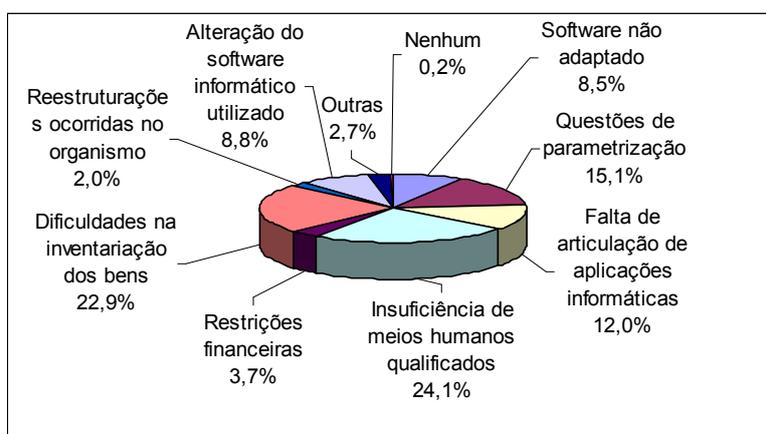
No que respeita à dimensão dos organismos, procurou-se, também, conhecer as entidades inquiridas no que concerne ao seu número de funcionários. De acordo com o Gráfico 5.10, foram recebidas respostas de entidades com as mais diversas dimensões. De facto, 16,9% das entidades empregam mais de 600 funcionários e 50,7% das mesmas possuem mais de 200.

Gráfico 5.10: Dimensão do organismo em termos de numero de funcionários.



De modo a tentar compreender quais as dificuldades que têm sido sentidas pelas entidades na implementação dos diversos planos oficiais de contabilidade pública, foi colocada uma questão de resposta múltipla para que os respondentes pudessem enumerar os principais entraves com que se têm deparado neste processo. Da análise do Gráfico 5.11, resulta que as maiores dificuldades que foram sentidas residiram na insuficiência de meios humanos com qualificações adequadas, dificuldades na inventariação dos bens e questões ligadas às devidas parametrizações dos sistemas informáticos.

Gráfico 5.11: Dificuldades sentidas na implementação do plano de contabilidade.

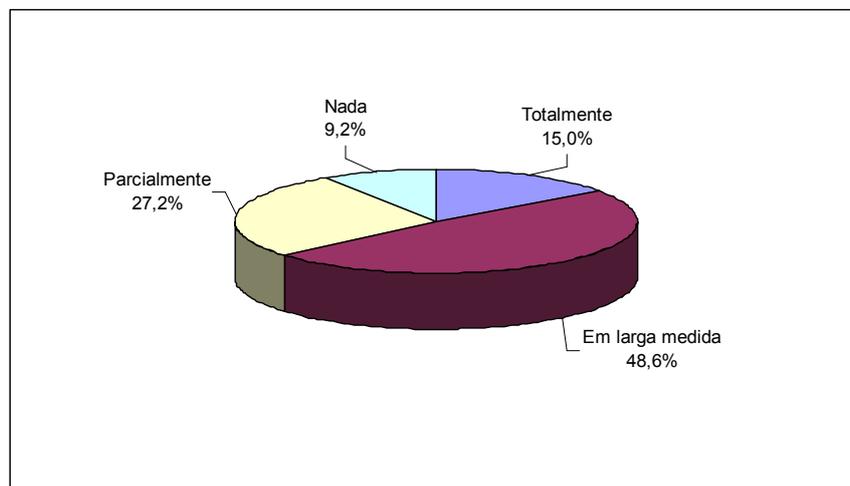


No que toca aos sistemas informáticos utilizados procurou-se perceber se se considera que estes condicionam, de algum modo, os tratamentos contabilísticos que são adoptados pelas diversas entidades. De acordo com o Gráfico 5.12, 48,6% das respostas obtidas consideram que as soluções contabilísticas que as respectivas entidades adoptam são impostas em larga medida pelos seus sistemas informáticos. Se a estas entidades se juntarem as 15,0% que consideram que aquelas soluções são totalmente impostas pelos sistemas utilizados, obtemos uma clara maioria de 63,6%, o que indicia a importância que os programas informáticos que têm sido implementados como suporte ao sistema de informação contabilístico assumem neste contexto.

Assim, se as soluções contabilísticas são determinadas pelos sistemas informáticos que são utilizados, o facto de existirem diversos programas implementados pode-se traduzir na existência de dificuldades acrescidas à desejada normalização contabilística pública e à célere consolidação orçamental a nível central. O desenvolvimento de uma aplicação informática por parte da DGO e do Instituto de Informática pode ajudar a limitar aquela situação se o mesmo for adoptado por todos os organismos abrangidos pelo POCP. No

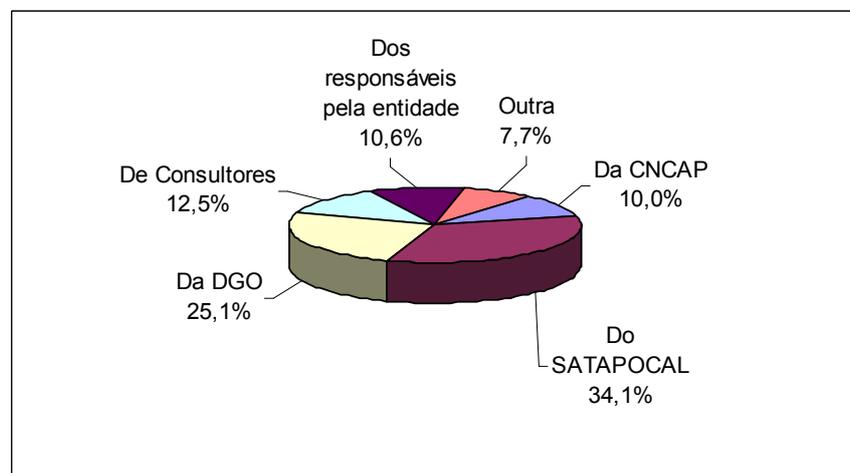
entanto, restam ainda os que implementam os planos sectoriais, os quais possuem aplicações distintas e podem condicionar a adopção de processos únicos na AP.

Gráfico 5.12: Medida em que as soluções contabilísticas são condicionadas pelos sistemas informáticos.



Uma vez que existem diversas entidades com tarefas específicas de apoio à implementação dos diferentes planos de contabilidade públicos, procurou-se perceber a quem recorrem os organismos no que respeita a orientações a seguir naquele processo. De acordo com o Gráfico 5.13, as orientações do SATAPOCAL são as mais tidas em conta, seguidas pelas da DGO. Será interessante notar, ainda, o relevante papel assumido pelos consultores na implementação dos diversos planos, sendo os 3.^{os} mais influentes junto das entidades respondentes. Considera-se ser de salientar, no entanto, o reduzido número de respostas que indicam atender às orientações da CNCAP que, recorde-se, foi criada com o objectivo de coordenar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP, incluindo a sua vertente sectorial.

Gráfico 5.13: Orientações seguidas na implementação.



A importância assumida pelo SATAPOCAL nas respostas obtidas não será alheia ao facto de a maioria das entidades que responderam ao inquérito estarem a implementar o POCAL e aquele ser o grupo de trabalho criado especificamente para apoiar a sua aplicação. Como se pode constatar na Tabela 5.4, a grande maioria das entidades que seguem as orientações do SATAPOCAL adoptam o POCAL (99,1%).

Tabela 5.4: Plano de contabilidade adoptado vs. Orientações seguidas.

			Orientações						Total	
			Da CNCAP	Do SATA-POCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade	Outra		
Plano de contabilidade adoptado	POCP	Frequência	5	0	5	5	2	3	8	
		%	16,1%	0,0%	6,4%	12,8%	6,1%	12,5%		
	POCAL	Frequência	11	105	46	19	14	8	118	
		%	35,5%	99,1%	59,0%	48,7%	42,4%	33,3%		
	POCE	Frequência	14	1	20	13	15	5	33	
		%	45,2%	0,9%	25,6%	33,3%	45,5%	20,8%		
	POCMS	Frequência	0	0	5	2	2	7	12	
		%	0,0%	0,0%	6,4%	5,1%	6,1%	29,2%		
	POCISSSS	Frequência	1	0	2	0	0	1	2	
		%	3,2%	0,0%	2,6%	0,0%	0,0%	4,2%		
	Total		Frequência	31	106	78	39	33	24	173

Percentagens e totais são baseados nos respondentes.

O plano em que as orientações da CNCAP assumem maior relevância na sua implementação consiste no da Educação, mas mesmo aí é ultrapassado pelas instruções da DGO e pela opinião dos responsáveis pela entidade. Considera-se ser de salientar o facto de as respostas obtidas no contexto do POCMS não indicarem a CNCAP como uma das entidades cujas orientações são seguidas na implementação do respectivo plano (neste contexto assume especial relevo o papel do Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (IGIF), considerado na resposta “Outras”).

É interessante notar que o papel dos consultores parece não assumir a mesma relevância em todas as regiões do país. Há algumas em que eles se revestem de uma importância clara no processo de implementação dos diversos planos, como em Évora, Portalegre e em Lisboa, como se pode observar na Tabela 5.5.

Tabela 5.5: Localização vs. Orientações seguidas.

			Orientações						Total
			Da CNCAP	Do SATA-POCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade	Outra	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	2	7	6	0	0	2	11
		%	18,2%	63,6%	54,5%	0,0%	0,0%	18,2	
	Beja	Frequência	1	6	4	0	1	0	8
		%	12,5%	75,0%	50,0%	0,0%	12,5%	0,0%	
	Braga	Frequência	0	3	3	0	1	0	3
		%	0,0%	100,0%	100,0%	0,0%	33,3%	0,0%	
	Bragança	Frequência	0	2	1	0	0	2	3
		%	0,0%	66,7%	33,3%	0,0%	0,0%	66,7%	
	Castelo Branco	Frequência	2	5	5	4	2	0	9
		%	22,2%	55,6%	55,6%	44,4%	22,2%	0,0%	
	Coimbra	Frequência	4	6	5	3	3	4	14
		%	28,6%	42,9%	35,7%	21,4%	21,4%	28,6%	
	Évora	Frequência	0	7	3	4	1	0	7
		%	0,0%	100,0%	42,9%	57,1%	14,3%	0,0%	
	Faro	Frequência	1	7	6	0	2	2	11
		%	9,1%	63,6%	54,5%	0,0%	18,2%	18,2%	
	Guarda	Frequência	1	7	2	1	1	0	9
		%	11,1%	77,8%	22,2%	11,1%	11,1%	0,0%	
	Leiria	Frequência	0	4	1	2	2	0	5
		%	0,0%	80,0%	20,0%	40,0%	40,05	0,0%	
	Lisboa	Frequência	11	3	12	8	6	5	21
		%	52,4%	14,3%	57,1%	38,1%	28,6%	23,8%	
	Portalegre	Frequência	1	4	5	4	4	0	8
		%	12,5%	50,0%	62,5%	50,0%	50,0%	0,0%	
	Porto	Frequência	4	7	7	5	5	4	15
		%	26,7%	46,7%	46,7%	33,3%	33,3%	26,7%	
	Santarém	Frequência	1	7	3	1	1	0	8
		%	12,5%	87,5%	37,5%	12,5%	12,5%	0,0%	
	Setúbal	Frequência	2	5	4	2	2	0	6
		%	33,3%	83,3%	66,7%	33,3%	33,3%	0,0%	
	Viana do Castelo	Frequência	0	0	0	0	0	1	1
		%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%	

Tabela 5.5: Localização vs. Orientações seguidas (continuação).

			Orientações						Total	
			Da CNCAP	Do SATA-POCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade	Outra		
Localização do organismo	Vila Real	Frequência	1	4	2	1	1	1	7	
		%	14,3%	57,1%	28,6%	14,3%	14,3%	14,3%		
	Viseu	Frequência	0	10	4	1	1	2	13	
		%	0,0%	76,9%	30,8%	7,7%	7,7%	15,4%		
	Açores	Frequência	0	10	3	2	0	1	10	
		%	0,0%	100,0%	30,0%	20,0%	0,0%	10,0%		
	Madeira	Frequência	0	2	2	1	0	0	4	
		%	0,0%	50,0%	50,0%	25,0%	0,0%	0,0%		
	Total		Frequência	31	106	78	39	33	24	173

4.2 Critérios Adoptados no Reconhecimento de Alguns Elementos das Demonstrações Financeiras

Neste contexto, procurou-se conhecer se as diversas interpretações teóricas que se têm verificado quanto à forma de reconhecer as receitas liquidadas e as despesas processadas se reflectiram ao nível da aplicação dos diversos Planos Oficiais de Contabilidade. Recorde-se que a comissão executiva da CNCAP, emitiu uma orientação através da Norma Interpretativa n.º 2/2001, com vista a uniformizar procedimentos nesta matéria.

4.2.1 Reconhecimento das Receitas

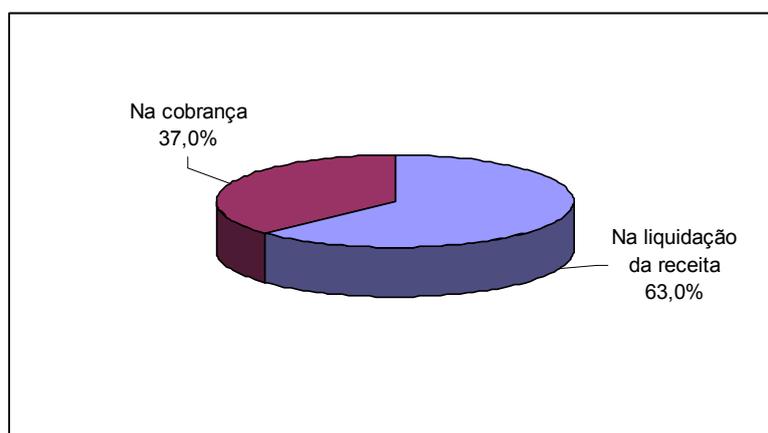
O POCP preconiza que a conta 251 “Devedores pela execução do orçamento” deve ser movimentada pelo “reconhecimento de um crédito da entidade relativamente a terceiros (liquidação da receita)”. Esta nota explicativa deu azo a diversas interpretações no que respeita ao momento em que aquela conta deveria ser movimentada a débito, ou seja, quanto ao procedimento que deveria ser adoptado para reconhecer as receitas liquidadas.

Assim, existem autores que defendem que as liquidações de receitas se deveriam reflectir no débito da conta 251 “Devedores pela execução do orçamento” (Carvalho, Martínez e Pradas, 1999: 319), o que está de acordo com as notas explicativas do POCE, enquanto

outros autores como Caiado e Pinto (2002: 244) e como preconizado na Norma Interpretativa n.º 2/2001 da CNCAP (que estabelece que a conta 251 deve ser movimentada apenas nas cobranças), entendem que aquelas liquidações devem estar espelhadas nas contas de “Clientes, contribuintes e utentes” ou de “Outros devedores”.

Como se pode observar no Gráfico 5.14, das respostas obtidas 63,0% movimentam a conta 251 a débito aquando da liquidação das receitas, enquanto 37,0% o fazem apenas no momento da cobrança. Saliente-se que para quem lê o balanço destas entidades, as receitas liquidadas e não cobradas estarão reflectidas na conta 251 para a maioria delas, enquanto que para as restantes estarão espelhadas nas contas de “Clientes” ou de “Outros devedores”.

Gráfico 5.14: Movimentação da conta 251.



Assim, parece que a publicação por parte da CNCAP de uma norma interpretativa não surtiu os efeitos pretendidos uma vez que, na prática, a maioria das respostas obtidas não respeita o preconizado naquela Norma, não se encontrando normalizados os procedimentos associados ao reconhecimento das receitas.

Será interessante notar que sendo o POCE o único que apresenta notas explicativas que indicam que a liquidação das receitas será espelhada na conta 251, apenas 43,8% das entidades que aplicam aquele plano utilizam aquela solução. Aliás, apenas no contexto deste plano é que a maioria das respostas obtidas defende que as dívidas de terceiros (liquidações não cobradas) devem permanecer nas restantes contas de terceiros só devendo transitar para a conta 251 aquando das respectivas cobranças.

No contexto do POCAL, 70,2% das entidades respondem que as dívidas de terceiros serão espelhas na conta 251, como pode ser observado na Tabela 5.6. Pode concluir-se que, das

respostas analisadas, não existe uma uniformização quanto ao reconhecimento das receitas liquidadas no contexto de cada um dos planos de contabilidade aplicados. Parece que a existência de opiniões diversas por parte de diferentes autores, independentemente da posição assumida pelas entidades normalizadoras nacionais, se faz sentir no terreno.

Tabela 5.6: Movimentação da conta 251 vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Movimentação da conta 251 a débito	Na liquidação da receita	Frequência	4	85	14	5	1	109
		%	50,0%	70,2%	43,8%	50,0%	50,0%	63,0%
	Na cobrança da receita	Frequência	4	36	18	5	1	64
		%	50,0%	29,8%	56,3%	50,0%	50,0%	37,0%
Total		Frequência	8	121	32	10	2	173
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

De modo a complementar a análise e a interpretação dos resultados importa verificar se existem relações entre o plano adoptado e a forma de reconhecimento das receitas. Os resultados do teste do Qui-Quadrado (χ^2) são apresentados na Tabela 5.7. A significância exacta do teste do Qui-Quadrado de Pearson informa que existe evidência para rejeitar a hipótese de independência entre as variáveis, estando associado a um *p value* inferior a 0,05.

Tabela 5.7: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Movimentação da conta 251 vs Plano de contabilidade adoptado.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig.(2-sided)
Pearson Chi-Square	9,265 ^a	4	0,055	0,044
N of Valid Cases	173			

a. 4 cells (40,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,74.

Nos casos em que se rejeita a hipótese de independência interessa quantificar o grau de dependência entre as variáveis em análise, para o que se utilizam medidas de associação. Existem vários tipos destas medidas que devem ser utilizadas de acordo com a natureza das variáveis em análise. Assim, as medidas de associação para variáveis ordinais e nominais subdividem-se em duas grandes classes: medidas simétricas ou assimétricas. As medidas assimétricas são baseadas em modelos de predição óptima, supondo-se que uma das

variáveis precede de algum modo a outra, isto é, estas medidas dão a proporção de erros que se podem eliminar na predição da categoria da segunda variável (variável dependente) quando se conhece a categoria da primeira variável (variável independente ou predictor). A medida lambda varia entre 0 e 1, tomando o valor 0 quando o conhecimento da categoria da variável predictor não auxilia a predição da sua categoria na segunda variável e o valor 1 se o conhecimento da categoria na variável predictor indica com precisão a sua categoria na outra variável.

Os valores calculados das medidas de associação assimétricas (medidas Lambda) apresentaram valores de significância que não permitem retirar conclusões, pelo que se determinaram os valores associados às medidas simétricas. Estas não pressupõem qualquer associação direccional entre as variáveis e quantificam a associação assumindo que as fontes de dependência se encontram dispersas pela tabela sem qualquer padrão lógico. As medidas de associação simétricas para variáveis nominais variam entre 0 e 1 (o Phi só para tabelas 2x2 é que assume valores entre 0 e 1), assumindo o valor 0 de no caso de existir independência e 1 na presença de uma forte/completa associação entre as variáveis. Estas medidas são as mais utilizadas na análise do grau de associação entre variáveis. Se as frequências esperadas da tabela são pequenas, o valor obtido para a medida de associação deve ser analisado através da significância Exacta - coluna *Exact Sig.* Deste modo, os valores das medidas de associação simétrica apresentados na Tabela 5.8 permitem concluir que existe uma associação fraca entre as variáveis analisadas.

Tabela 5.8: Medidas de associação simétrica - Movimentação da conta 251 vs Plano de contabilidade adoptado.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,231	0,055	0,044
	Cramer's V	0,231	0,055	0,044
	Contingency Coefficient	0,225	0,055	0,044
N of Valid Cases		173		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

No intuito de localizar eventuais fontes de associação entre as variáveis em estudo, efectuou-se um estudo complementar através da análise dos resíduos ajustados, que permitem conhecer as células que se afastam significativamente da hipótese H_0 de independência. Estes permitem localizar e quantificar as fontes de dependência (entre as variáveis que presidem à classificação cruzada que originou a tabela de contingência), ou

seja, permitem verificar se a dependência ocorre uniformemente em toda a tabela ou se é provocada apenas por alguma ou algumas das diversas categorias.

Se o valor absoluto do resíduo ajustado for superior ao quantil de probabilidade 1,96 (da distribuição normal de valor médio 0 e desvio padrão 1), dir-se-á que para o nível de significância de 0,05 o resíduo é significativo, ou seja, a contribuição da célula a que este resíduo corresponde é significativa para a dependência. Se o resíduo (significativo) for positivo representa uma associação positiva entre as categorias em causa, se o resíduo for negativo existe uma associação negativa entre as categorias.

Os resultados dos resíduos ajustados são apresentados na Tabela 5.9, de onde se pode retirar que as entidades que adoptam o POCAL tendem a movimentar a conta 251 a débito aquando da liquidação da receita e a não a movimentar no momento da cobrança. Quem indica adoptar o POCE tende a assinalar a movimentação daquela conta apenas no momento da cobrança e a não a registar aquando da liquidação da receita. As restantes combinações de categorias da tabela não revelam qualquer relação significativa, pelo que ficam justificados os resultados fracos do teste efectuado anteriormente.

Tabela 5.9: Resíduos ajustados - Movimentação da conta 251 vs Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Movimentação da conta 251 a débito	Na liquidação	Frequência	4	85	14	5	1	109
		Resíduos Ajustados	-0,8	3,0	-2,5	-0,9	-0,4	
	Na cobrança	Frequência	4	36	18	5	1	64
		Resíduos Ajustados	0,8	-3,0	2,5	0,9	0,4	
Total		Frequência	8	121	32	10	2	173

Pretendeu-se, também, estudar se existiria alguma relação entre a movimentação adoptada para a conta 251 e a localização da entidade respondente. Assim, construiu-se a Tabela 5.10. É interessante notar que existem distritos, como Braga e Castelo Branco, onde a maior parte das entidades que responderam espelha as dívidas de terceiros na conta 251, enquanto que noutros, como em Lisboa e no Porto, aquelas dívidas se encontram maioritariamente reflectidas nas contas de “Clientes, contribuintes e utentes” e de “Outros devedores”.

Tabela 5.10: Movimentação da conta 251 vs. Localização.

			Movimentação da conta 251 a débito		Total
			Na liquidação	Na cobrança	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	6	5	11
		%	54,5%	45,5%	100,0%
	Beja	Frequência	7	1	8
		%	87,5%	12,5%	100,0%
	Braga	Frequência	4	0	4
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Bragança	Frequência	1	1	2
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Castelo Branco	Frequência	7	2	9
		%	77,8%	22,2%	100,0%
	Coimbra	Frequência	7	6	13
		%	53,8%	46,2%	100,0%
	Évora	Frequência	5	2	7
		%	71,4%	28,6%	100,0%
	Faro	Frequência	8	4	12
		%	66,7%	33,3%	100,0%
	Guarda	Frequência	7	3	10
		%	70,0%	30,0%	100,0%
	Leiria	Frequência	3	3	6
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Lisboa	Frequência	8	13	21
		%	38,1%	61,9%	100,0%
	Portalegre	Frequência	5	2	7
		%	71,4%	28,6%	100,0%
	Porto	Frequência	7	8	15
		%	46,7%	53,3%	100,0%
	Santarém	Frequência	6	2	8
		%	75,0%	25,0%	100,0%
	Setúbal	Frequência	3	3	6
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Viana do Castelo	Frequência	1	0	1
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Vila Real	Frequência	3	3	6
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Viseu	Frequência	11	2	13
		%	84,6%	15,4%	100,0%

Tabela 5.10: Movimentação da conta 251 vs. Localização (continuação).

			Movimentação da conta 251 a débito		Total
			Na liquidação	Na cobrança	
Localização do organismo	Açores	Frequência	7	3	10
		%	70,0%	30,0%	100,0%
	Madeira	Frequência	2	1	3
		%	66,7%	33,3%	100,0%
Total	Frequência	108	64	172	
	%	62,8%	37,2%	100,0%	

Pretendeu-se aprofundar a análise verificando-se se existem relações entre a localização do organismo e a forma de reconhecimento das receitas. Deste modo, procedeu-se a um estudo complementar através da análise dos resíduos ajustados apresentados na Tabela 5.11, os quais revelam que os respondentes da região de Lisboa tendem a responder a categoria “No momento da cobrança” e a não responder a categoria “No momento em que é registada a liquidação da receita”.

Assim, pode concluir-se que a associação existente entre as variáveis assenta essencialmente na dependência das categorias de resposta “No momento da cobrança” e “No momento em que é registada a liquidação da receita” da variável “Movimentação da conta 251” com a categoria “Região de Lisboa” da variável “Localização do organismo”. As restantes combinações de categorias da tabela não revelam qualquer associação significativa.

Tabela 5.11: Resíduos ajustados - Movimentação da conta 251 vs Localização.

			Movimentação da conta 251 a débito		Total
			Na liquidação	Na cobrança	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	6	5	11
		Resíduos Ajustados	-0,6	0,6	
	Beja	Frequência	7	1	8
		Resíduos Ajustados	1,5	-1,5	
	Braga	Frequência	4	0	4
		Resíduos Ajustados	1,6	-1,6	
	Bragança	Frequência	1	1	2
		Resíduos Ajustados	-0,4	0,4	
	Castelo Branco	Frequência	7	2	9
		Resíduos Ajustados	1,0	-1,0	

Tabela 5.11: Resíduos ajustados – Movimentação da conta 251 vs. Localização (continuação).

			Movimentação da conta 251 a débito		Total	
			Na liquidação	Na cobrança		
Localização do organismo	Coimbra	Frequência	7	6	13	
		Resíduos Ajustados	-0,7	0,7		
	Évora	Frequência	5	2	7	
		%	0,5	-0,5		
	Faro	Frequência	8	4	12	
		Resíduos Ajustados	0,3	-0,3		
	Guarda	Frequência	7	3	10	
		Resíduos Ajustados	0,5	-0,5		
	Leiria	Frequência	3	3	6	
		Resíduos Ajustados	-0,7	0,7		
	Lisboa	Frequência	8	13	21	
		Resíduos Ajustados	-2,5	2,5		
	Portalegre	Frequência	5	2	7	
		Resíduos Ajustados	0,5	-0,5		
	Porto	Frequência	7	8	15	
		Resíduos Ajustados	-1,4	1,4		
	Santarém	Frequência	6	2	8	
		Resíduos Ajustados	0,7	-0,7		
	Setúbal	Frequência	3	3	6	
		Resíduos Ajustados	-0,7	0,7		
	Viana do Castelo	Frequência	1	0	1	
		Resíduos Ajustados	0,8	-0,8		
	Vila Real	Frequência	3	3	6	
		Resíduos Ajustados	-0,7	0,7		
	Viseu	Frequência	11	2	13	
		Resíduos Ajustados	1,7	-1,7		
	Açores	Frequência	7	3	10	
		Resíduos Ajustados	0,5	-0,5		
	Madeira	Frequência	2	1	3	
		Resíduos Ajustados	0,1	-0,1		
	Total		Frequência	108	64	172

No que concerne ao volume do orçamento da despesa, de acordo com a Tabela 5.12, seja qual for aquele volume é utilizada na maior parte dos casos a contabilização da receita liquidada na conta 251, com exceção dos orçamentos inferiores a 8.000 milhares de euros

em que se adopta, em 55,2% dos casos, o movimento da conta 251 apenas no momento da cobrança).

Tabela 5.12: Movimentação da conta 251 vs. Dimensão em termos de orçamento de despesa.

			Dimensão do organismo em termos de orçamento da despesa (10 ³ €)					Total	
			<=8000	8000,01 - 11000	11000,01 - 17000	17000,01 - 22000	22000,01 - 50000		+ 50000,01
Movimentação da conta 251 a débito	Na liquidação	Frequência	13	16	18	17	18	16	98
		%	44,8%	72,7%	75,0%	63,0%	64,3%	64,0%	63,2%
	Na cobrança	Frequência	16	6	6	10	10	9	57
		%	55,2%	27,3%	25,0%	37,0%	35,7%	36,0%	36,8%
Total		Frequência	29	22	24	27	28	25	155
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

É interessante notar que, de acordo com a Tabela 5.13, existem entidades que indicam seguir as orientações da CNCAP e que, no entanto, reflectem as receitas liquidadas na conta 251 (o que contraria a norma interpretativa emitida por aquela Comissão). Note-se que a maioria das respostas que indicam considerar as receitas liquidadas na conta 251 seguem as orientações do SATAPOCAL.

Tabela 5.13: Movimentação da conta 251 vs. Orientações seguidas.

			Orientações					Total	
			Da CNCAP	Do SATA-POCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade		Outra
Movimentação da conta 251 a débito	Na liquidação	Frequência	16	77	48	20	19	12	106
		%	51,6%	74,0%	63,2%	52,6%	59,4%	52,2%	
	Na cobrança	Frequência	15	27	28	18	13	11	62
		%	48,4%	26,0%	36,8%	47,4%	40,6%	47,8%	
Total		Frequência	31	104	76	38	32	23	168

Percentagens e totais são baseados nos respondentes.

Da análise da Tabela 5.14 constata-se que as entidades movimentam, na sua maioria, a conta 251 na liquidação das receitas independentemente da fase em que se encontram ao nível da implementação do plano.

Tabela 5.14: Movimentação da conta 251 vs. Fase de implementação do plano de contabilidade.

			Fase de implementação do plano de contabilidade			Total
			Arranque / Início	Desenvolvimento	Conclusão	
Movimentação da conta 251 a débito	Na liquidação	Frequência	1	59	46	106
		%	100,0%	60,2%	64,8%	62,4%
	Na cobrança	Frequência	0	39	25	64
		%	0,0%	39,8%	35,2%	37,6%
Total		Frequência	1	98	71	170
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

É curioso notar que nas entidades que iniciaram a implementação do plano há menos de 2 anos e naquelas que o fizeram entre há 6 e 8 anos a maioria das entidades movimentou a conta 251 apenas no momento da cobrança, enquanto que naquelas em que a implementação se iniciou desde há 3-5 anos, 66,9% das respostas movimentou aquela conta na fase de liquidação das receitas, como consta da Tabela 5.15.

Tabela 5.15: Movimentação da conta 251 vs. Número de anos em que se iniciou a implementação do plano.

			Número de anos em que se iniciou a implementação do plano de contabilidade				Total
			0-2 anos	3-5 anos	6-8 anos	Mais de 8 anos	
Movimentação da conta 251 a débito	Na liquidação	Frequência	1	99	4	5	109
		%	14,3%	66,9%	40,0%	62,5%	63,0%
	Na cobrança	Frequência	6	49	6	3	64
		%	85,7%	33,1%	60,0%	37,5%	37,0%
Total		Frequência	7	148	10	8	173
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Uma vez que os movimentos associados à conta 25 (quer a 251 quer no caso da 252) são, regra geral, efectuados de forma automática nos respectivos sistemas informáticos procurou-se perceber se aqueles condicionariam as soluções contabilísticas adoptadas para registar a liquidação das receitas. Deste modo, pode observar-se na Tabela 5.16 que das entidades que consideram que as soluções adoptadas são impostas em larga medida pelos sistemas informáticos utilizados, 63,9% espelham a liquidação das receitas na conta 251.

Tabela 5.16: Movimentação da conta 251 vs. Medida em que as soluções contabilísticas são condicionadas pelos sistemas informáticos.

			Medida em que as soluções contabilísticas adoptadas são impostas pelos sistemas informáticos utilizados				Total
			Totalmente	Em larga medida	Parcialmente	Nada	
Movimentação da conta 251 a débito	Na liquidação	Frequência	12	53	31	11	107
		%	50,0%	63,9%	66,0%	73,3%	63,3%
	Na cobrança	Frequência	12	30	16	4	62
		%	50,0%	36,1%	34,0%	26,7%	36,7%
Total		Frequência	24	83	47	15	169
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

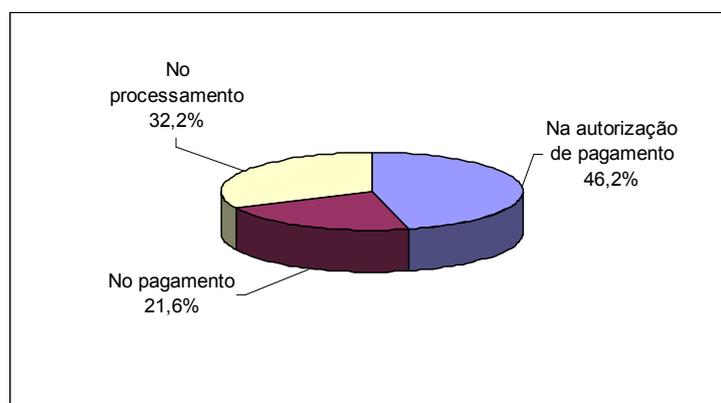
4.2.2 Reconhecimento das Despesas

No que respeita ao processamento das despesas, a conta 252 “Credores pela execução do orçamento” constante do POCP estabelece que ela é “creditada pelo montante das despesas processadas por contrapartida das contas da classe 2 onde foram originariamente registados os créditos, designadamente as contas 22 - Fornecedores e 26 - Outros devedores e credores”. O POCAL preconiza que aquela conta é creditada “pelo montante da despesa liquidada”.

A implementação do POCP e, posteriormente, dos planos sectoriais veio suscitar dúvidas sobre quando se deveria movimentar aquela conta. Assim, autores como Carvalho, Martínez e Pradas (1999: 285) defendem que as despesas processadas devem ser contabilizadas a crédito da conta 252. Caiado e Pinto (2002: 224) são da opinião que os processamentos devem estar reflectidos em contas de “Fornecedores” ou “Outros credores”, por exemplo, só se transferindo as dívidas para a conta 252 aquando da fase de autorização de pagamento. Esta é, aliás, a posição assumida pela CNCAP de acordo com a Norma Interpretativa n.º 2/2001 (que, recorde-se, estabelecia que a autorização de pagamento e da emissão dos meios de pagamento coincidem no tempo, para efeitos contabilísticos, e que a movimentação a débito e a crédito da conta 252 ocorre nesse momento). Existem, ainda, opiniões que defendem que as despesas processadas devem manter-se nas contas de “Fornecedores” ou “Outros credores” até ao correspondente pagamento, passando neste momento pela conta 252 (Machado, 1999: 21).

Da análise do Gráfico 5.15, resulta que 46,2% das respostas obtidas espelham as despesas processadas nas contas de “Fornecedores” e de “Outros credores” até à fase da autorização de pagamento uma vez que é apenas neste momento que movimentam a conta 252. No entanto, para 32,2% das entidades as mesmas despesas estão reflectidas na conta 252, dado que ela é movimentada aquando do registo da factura do fornecedor. É, ainda, de salientar que existem 21,6% de respostas que indicam que a conta 252 é movimentada apenas na fase do pagamento pelo que, até esta data, as dívidas processadas permanecem nas contas de terceiros respectivas. Deste modo, nos balanços daquelas entidades as contas de “Fornecedores” e de “Outros credores” (bem como outras que reflectam dívidas a terceiros) relatam informação diferente consoante a solução adoptada para a movimentação da conta 252 o que conduz a que a informação prestada não seja clara nem comparável, o que condiciona a sua utilidade para os diversos interessados (Santos, Sarmento e Duarte, 2007a: 4). Para algumas entidades, aquelas contas é suposto terem saldo zero. Para outras, terão os saldos das despesas processadas e que ainda não têm as respectivas autorizações de pagamento. Existem ainda entidades para as quais corresponderão aos valores processados e que ainda não foram pagos (mesmo que já tenham sido emitidas as devidas autorizações de pagamento). Deste modo, apesar da publicação, por parte da CNCAP, de uma Norma em 2001 com o objectivo de uniformizar os procedimentos nesta área, assiste-se a que, no terreno, esta questão ainda não está normalizada. É de salientar que, das respostas obtidas, a maioria indica seguir procedimentos para reconhecer as despesas processadas que diferem da opinião da CNCAP.

Gráfico 5.15: Movimentação da conta 252 a crédito.



É interessante notar na Tabela 5.17 que, no contexto do POCMS, 90% das respostas obtidas mantêm as dívidas de terceiros nas contas de “Fornecedores” e de “Outros credores” até às respectivas autorizações de pagamento. Das entidades que aplicam o

POCAL, 39,2% das respostas indicam que aquelas dívidas são transferidas para a conta 252 na fase de processamento das despesas. No que respeita às respostas obtidas que aplicam o POCE, 35,5% saldaram as contas de “Fornecedores” e de “Outros credores” apenas aquando dos respectivos pagamentos.

Os diferentes entendimentos quanto aos momentos em que a conta 252 deve ser movimentada fazem-se sentir no contexto dos diversos planos de contabilidade. Mesmo no que respeita ao POCAL que, saliente-se, é o único que estabelece o crédito naquela conta aquando da liquidação das despesas, os procedimentos não estão uniformizados, sendo até, os que seguem mais a solução de reflectir na conta 252 as despesas processadas.

Tabela 5.17: Movimentação da conta 252 vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Movimentação da conta 252 a crédito	Na autorização de pagamento	Frequência	5	51	13	9	1	79
		%	62,5%	42,5%	41,9%	90,0%	50,0%	46,2%
	No pagamento	Frequência	3	22	11	0	1	37
		%	37,5%	18,3%	35,5%	0,0%	50,0%	21,6%
	No processamento	Frequência	0	47	7	1	0	55
		%	0,0%	39,2%	22,6%	10,0%	0,0%	32,2%
Total		Frequência	8	120	31	10	2	171
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Por forma a complementar a análise da relação entre estas duas variáveis, procedeu-se ao teste do Qui-Quadrado, cujos resultados são apresentados na Tabela B.1, constante do Anexo B. Considera-se que existe evidência para afirmar que as variáveis em estudo estão associadas, ou seja, a resposta dada quanto ao plano adoptado está de alguma forma associada à resposta que respeita ao momento em que a conta 252 é movimentada a crédito.

A localização das fontes de dependência entre as variáveis em estudo é apresentada na Tabela B.4 do Anexo B, de onde se pode concluir que:

- os indivíduos que assinalam a categoria “POCMS” tendem a assinalar o procedimento “No momento da autorização de pagamento”;
- os indivíduos que assinalam a categoria “POCE”, tendem a assinalar o procedimento “No momento do pagamento”;

- os indivíduos que assinalam a categoria “POCAL” tendem a assinalar o procedimento “No momento do registo da factura do fornecedor”;
- os indivíduos que assinalam a categoria “POCP” tendem a não assinalar o procedimento “No momento do registo da factura do fornecedor”.

No que concerne à localização das entidades respondentes, de acordo com a Tabela B.5, apresentada no Anexo B, apesar de ao nível do país ter predominado a movimentação da conta 252 no momento da autorização de pagamento, foram recebidas respostas de diversos distritos que não seguem aquela tendência. Por exemplo, na Guarda, Portalegre e Santarém a maioria das respostas recebidas indicam que a conta 252 é movimentada no momento do registo da factura do fornecedor. Já em Vila Real, a maior parte das respostas referem movimentar aquela conta apenas aquando do pagamento.

Os resíduos ajustados calculados, constantes da Tabela B.6 do Anexo B, revelam as seguintes associações entre a localização e a movimentação da conta 252:

- quem se localiza na Guarda tende a não creditar a conta 252 no momento da autorização de pagamento;
- as entidades situadas em Lisboa tendem a movimentar aquela conta a crédito no momento do pagamento e a não o fazer aquando do processamento das facturas;
- as respostas de Portalegre tendem a contabilizar as facturas de fornecedores na conta 252 enquanto que quem se situa no Porto tende a não utilizar este procedimento;
- as entidades localizadas em Vila Real tendem a movimentar a conta 252 apenas no momento do pagamento.

Pode ler-se na Tabela 5.18, que quanto maior o orçamento da despesa mais clara é a opção pelo movimento da conta 252 na fase de autorização de pagamento (para os orçamentos superiores a 50.000 milhares de euros, ascendem a 72% dos casos). Curiosamente nos orçamentos que se situam entre os 8.000,01 e os 11.000 milhares de euros, 47,6% das respostas optam por movimentar aquela conta aquando da contabilização da factura do fornecedor.

Tabela 5.18: Movimentação da conta 252 vs. Dimensão em termos de orçamento da despesa.

			Dimensão do organismo em termos de orçamento da despesa (10 ³ €)					Total	
			≤8000	8000,01-11000	11000,01-17000	17000,01-22000	22000,01-50000		+ 50000,01
Movimentação da conta 252 a crédito	Na autorização de pagamento	Frequência	10	9	9	14	12	18	72
		%	34,5%	42,9%	37,5%	51,9%	42,9%	72,0%	46,8%
	No pagamento	Frequência	11	2	5	7	6	3	34
		%	37,9%	9,5%	20,8%	25,9%	21,4%	12,0%	22,1%
	No processamento	Frequência	8	10	10	6	10	4	48
		%	27,6%	47,6%	41,7%	22,2%	35,7%	16,0%	31,2%
Total	Frequência	29	21	24	27	28	25	154	
	%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Como se pode observar na Tabela 5.19, apenas 11,1% das respostas obtidas respeitam de forma integral a Norma Interpretativa n.º 2/2001 da CNCAP a respeito da movimentação da conta 25, creditando a conta 252 no momento da autorização de pagamento e debitando a 251 aquando da cobrança. Das entidades analisadas, 35,1% observam aquela Norma apenas do lado da despesa (252) e 28% não o fazem nem do lado da receita nem da despesa.

Tabela 5.19: Movimentação da conta 251 vs. Movimentação da conta 252.

			Movimentação da conta 252 a crédito			Total
			Na autorização de pagamento	No pagamento	No processamento	
Movimentação da conta 251 a débito	Na liquidação	Frequência	60	4	44	108
		% do Total	35,1%	2,3%	25,7%	63,2%
	Na cobrança	Frequência	19	33	11	63
		% do Total	11,1%	19,3%	6,4%	36,8%
Total	Frequência	79	37	55	171	
	% do Total	46,2%	21,6%	32,2%	100,0%	

A aplicação de testes complementares, constantes da Tabela B.7 do Anexo B, permitem afirmar que as variáveis estão associadas. As medidas de associação assimétricas, calculadas na Tabela B.8 do Anexo B, revelam que o conhecimento de uma categoria (assinalada por um dado indivíduo) na questão “Movimentação da conta 252” constitui um

decrécimo de 46% na probabilidade de errar ao predizer a categoria (que será assinalada pelo mesmo) na questão “Movimentação da conta 251”.

No que concerne à localização das fontes de associação, analisaram-se os resíduos ajustados apresentados na Tabela B.10 do Anexo B, de onde se pode concluir que:

- prevê-se que os indivíduos que assinalem a categoria “No momento da autorização de pagamento” na categoria “Movimentação da conta 252”, assinalem a categoria “No momento em que é registada a liquidação da receita” e não assinalem a categoria “No momento da cobrança” na variável “Movimentação da conta 251” (a conclusão recíproca também é verdadeira embora esteja associada a um erro de previsão superior);
- prevê-se que os indivíduos que assinalem a categoria “No momento de pagamento”, não assinalem a categoria “No momento em que é registada a liquidação da receita” e assinalem a categoria “No momento da cobrança” (a conclusão recíproca também é verdadeira embora esteja associada a um erro de previsão superior);
- prevê-se que os indivíduos que assinalem a categoria “No momento do registo da factura do fornecedor”, assinalem a categoria “No momento em que é registada a liquidação da receita” e não assinalem a categoria “No momento da cobrança” (a conclusão recíproca também é verdadeira embora esteja associada a um erro de previsão superior).

Deste modo, pode concluir-se que as orientações da CNCAP quanto à movimentação da conta 25 não estão a ser implementadas de uma forma generalizada nas diversas entidades que aplicam actualmente qualquer um dos planos oficiais de contabilidade pública.

No que respeita às entidades seguidas na aplicação dos planos, de acordo com a Tabela 5.20, também no que concerne ao reconhecimento das despesas processadas, existem entidades que indicam movimentar a conta 252 em momentos diferentes da autorização de pagamento e, em simultâneo, referem seguir as orientações da CNCAP.

É de referir, ainda, as respostas que defendem o movimento da conta 252 no momento do registo da factura, reflectindo as despesas processadas nesta conta, e referem seguir as orientações do SATAPOCAL. Recorde-se que aquele grupo de trabalho tem estabelecido, nas diversas respostas que tem dado, que aquela conta seria movimentada a crédito aquando da liquidação das despesas. Salienta-se, mais uma vez, o papel dos consultores na definição das soluções implementadas.

Tabela 5.20: Movimentação da conta 252 vs. Orientações seguidas.

			Orientações					Total	
			Da CNCAP	Do SATA-POCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade		Outra
Movimentação da conta 252 a crédito	Na autorização de pagamento	Frequência	15	46	35	16	14	14	78
		%	48,4%	44,7%	46,1%	43,2%	43,8%	60,9%	
	No pagamento	Frequência	9	16	20	11	6	5	35
		%	29,0%	15,5%	26,3%	29,7%	18,8%	21,7%	
	No processamento	Frequência	7	41	21	10	12	4	53
		%	22,6%	39,8%	27,6%	27,0%	37,5%	17,4%	
Total		Frequência	31	103	76	37	32	23	166

Percentagens e totais são baseados no número de respostas.

Pode constatar-se na Tabela 5.21 que 56,7% das entidades que se encontram em fase de desenvolvimento do respectivo plano de contas movimentam a conta 252 aquando do pagamento ou do registo da factura do fornecedor. Curiosamente, das entidades que já concluíram o processo de implementação, 50,7% movimentam aquela conta no momento da autorização de pagamento.

Tabela 5.21: Movimentação da conta 252 vs. Fase de implementação.

			Fase em que se encontra a implementação do plano de contabilidade		Total
			Desenvolvimento	Conclusão	
Movimentação da conta 252 a crédito	Na autorização de pagamento	Frequência	42	36	78
		%	43,3%	50,7%	46,4%
	No pagamento	Frequência	23	14	37
		%	23,7%	19,7%	22,0%
	No processamento	Frequência	32	21	53
		%	33,0%	29,6%	31,5%
Total		Frequência	97	71	168
		%	100,0%	100,0%	100,0%

Da Tabela 5.22 resulta que a maioria (87,5%) das entidades respondentes que implementaram o plano há mais de 8 anos movimentam a conta 252 na autorização de

pagamento. Das que o fazem há menos tempo, 50% utiliza aquela conta apenas na fase do pagamento.

Tabela 5.22: Movimentação da conta 252 vs. Número de anos em que se iniciou a implementação.

			Número de anos em que se iniciou a implementação do plano de contabilidade				Total
			0-2 anos	3-5 anos	6-8 anos	Mais de 8 anos	
Movimentação da conta 252 a crédito	Na autorização de pagamento	Frequência	2	67	3	7	79
		%	33,3%	45,6%	30,0%	87,5%	46,2%
	No pagamento	Frequência	3	30	4	0	37
		%	50,0%	20,4%	40,0%	0,0%	21,6%
	No processamento	Frequência	1	50	3	1	55
		%	16,7%	34,0%	30,0%	12,5%	32,2%
Total	Frequência	6	147	10	8	171	
	%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

4.3 Normalização das Soluções Contabilísticas Adoptadas pelas Entidades que Aplicam um dos Planos de Contabilidade Pública

Por forma a compreender se são utilizados critérios normalizados para valorizar as receitas e as despesas que são reflectidas nas demonstrações financeiras, inquiriram-se as entidades sobre o tratamento orçamental e patrimonial que dão ao conjunto de operações abordadas do ponto de vista teórico na primeira parte do trabalho. Recorde-se que se haviam seleccionado as despesas de anos anteriores, as RAP, os reembolsos e restituições, as diferenças de câmbio e as operações extraorçamentais, nomeadamente no que respeita aos descontos e retenções e ao IVA.

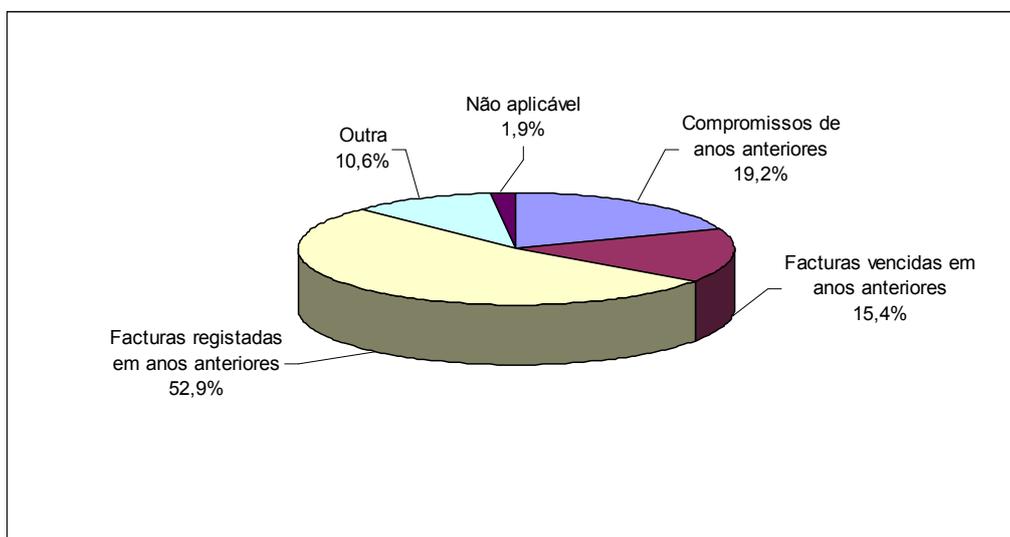
4.3.1 Despesas de Anos Anteriores

No que respeita a esta questão, dado que as entidades têm que evidenciar, do montante das despesas pagas, as que respeitam ao ano e a anos anteriores, pretendeu-se conhecer quais os critérios que são utilizados para fazer esta distinção. Apesar de se ter consciência da importância das respostas omissas, considera-se relevante, no entanto, analisar as respostas obtidas. Como se pode verificar no Gráfico 5.16, 52,9% das respostas referem considerar

como despesas de anos anteriores aquelas cujas facturas foram registadas em anos anteriores. Para 19,2% dos respondentes são consideradas como de anos anteriores as despesas cujos compromissos nasceram em anos transactos. Têm-se ainda 15,4% de respostas para as quais o critério de distinção reside nas facturas que se venceram em anos anteriores não tendo sido pagas nesses anos.

Curioso será notar que o critério mais utilizado na prática entre as entidades que responderam ao inquérito não é nenhum dos definidos na legislação. De facto, a Circular Série A n.º 1306, de 5 de Janeiro de 2004 define que as despesas de anos anteriores “apenas podem estar associadas a dívidas vencidas e não pagas”. A Circular Série A n.º 1297, de 4 de Novembro de 2002, da DGO respeitante ao “orçamento de Estado para 2003 – despesas de anos anteriores”, a CNCAP, o SEC 95 e o relatório da Comissão para a análise das contas públicas (2002: 22) consideram como critério de distinção o ano em que nasceu o compromisso. No entanto, os respondentes declaram na sua maioria que distinguem as despesas de anos anteriores em função do ano de registo das facturas (independentemente do seu prazo de vencimento e do ano do compromisso).

Gráfico 5.16: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores.



Recorde-se que, de acordo com as notas ao mapa do controlo orçamental da despesa do POCP, as despesas pagas de anos anteriores são aquelas cujas obrigações foram assumidas em exercícios anteriores. Considera-se que, o facto de a maioria das respostas obtidas ter indicado a data de registo das facturas como critério para identificar as despesas de anos anteriores poderá decorrer do que se entende por obrigação assumida.

De acordo com a Tabela 5.23, 58,3% dos respondentes que possuem como habilitações o ensino superior universitário indicaram aquele critério. Salienta-se que no âmbito da contabilidade financeira é usual definir-se o património como o conjunto dos bens, direitos (activos) e obrigações (passivos). Costa e Alves (2005: 88) indicam que se chama “valores passivos aos que representam encargos ou obrigações”, salientando que “normalmente a obrigação surge apenas quando o correspondente activo é entregue à empresa ou esta assume um acordo irrevogável para o adquirir”. Ou seja, para quem tem formação financeira é normal associar o conceito de “obrigação” a um passivo, isto é, a uma dívida a pagar a qual é assumida com uma factura ou documento equivalente.

Deste modo, dado que as despesas de anos anteriores são aquelas cujas obrigações nasceram em anos transactos, se se associar a obrigação à factura (ou documento equivalente) então, considera-se que é este documento que qualifica o ano a que respeitam as despesas.

Tabela 5.23: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Habilitações.

			Habilitações literárias					Total
			Ensino básico (9º ano)	Ensino secundário (12º ano)	Ensino superior incompleto	Ensino superior universitário	Mestrado / Doutoramento	
Critério para reconhecer as despesas de anos anteriores	Ano dos compromissos	Frequência	2	2	3	12	0	19
		%	100,0%	22,2%	18,8%	16,7%	0,0%	18,8%
	Ano de vencimento das facturas	Frequência	0	0	2	12	2	16
		%	0,0%	0,0%	12,5%	16,7%	100,0%	15,8%
	Ano de registo das facturas	Frequência	0	4	9	42	0	55
		%	0,0%	44,4%	56,3%	58,3%	0,0%	54,5%
	Outra	Frequência	0	3	2	6	0	11
		%	0,0%	33,3%	12,5%	8,3%	0,0%	10,9%
	Total	Frequência	2	9	16	72	2	101
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

No que concerne à localização de fontes de dependência entre estas variáveis, procedeu-se ao cálculo dos resíduos ajustados, apresentados na Tabela C.1 do Anexo C, os quais revelam existir uma associação positiva entre possuir o ensino básico e seguir como

critério os compromissos assumidos. Existe, também, uma associação positiva entre ter o Grau de Mestre ou de Doutor e adoptar como critério o ano de vencimento das facturas.

Como se pode observar na Tabela 5.24, 55,3% das entidades que indicam seguir as orientações da DGO consideram o ano em que foram registadas as facturas como critério para identificar as despesas de anos anteriores. No entanto, aquela Direcção-Geral defende que aquelas despesas se referem a facturas vencidas em anos anteriores.

Tabela 5.24: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Orientações seguidas.

			Orientações					Total		
			Da CNCAP	Do SATA-POCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade		Outra	
Critério para reconhecer as despesas de anos anteriores	Ano dos compromissos	Frequência	4	10	8	3	4	5	19	
		%	19,0%	17,2%	17,0%	12,0%	18,2%	38,5%		
	Ano de vencimento das facturas	Frequência	4	6	9	5	5	2	16	
		%	19,0%	10,3%	19,1%	20,0%	22,7%	15,4%		
	Ano de registo das facturas	Frequência	11	37	26	13	11	5	55	
		%	52,4%	63,8%	55,3%	52,0%	50,0%	38,5%		
	Outra	Frequência	2	5	4	4	2	1	9	
		%	9,5%	8,6%	8,5%	16,0%	9,1%	7,7%		
	Total		Frequência	21	58	47	25	22	13	99

Percentagens e totais são baseados nos respondentes.

Procurou-se perceber se existiria alguma relação entre o plano adoptado e o critério seguido para proceder àquela identificação. Como se pode observar na Tabela 5.25 parece não existir um critério único para as entidades abrangidas por um plano específico, ou seja, são utilizados critérios diferentes mesmo no contexto de cada um dos planos. De facto, por exemplo no contexto do POCAL, 60,3% referem o critério do ano de registo das facturas, enquanto 20,6% se baseiam no ano do compromisso para distinguir as despesas de anos anteriores.

Tabela 5.25: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Plano adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado				Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	
Critério para reconhecer as despesas de anos anteriores	Ano dos compromissos	Frequência	1	14	3	2	20
		%	25,0%	20,6%	14,3%	22,2%	19,6%
	Ano de vencimento das facturas	Frequência	2	5	7	2	16
		%	50,0%	7,4%	33,3%	22,2%	15,7%
	Ano de registo das facturas	Frequência	0	41	9	5	55
		%	0,0%	60,3%	42,9%	55,6%	53,9%
	Outra	Frequência	1	8	2	0	11
		%	25,0%	11,8%	9,5%	0,0%	10,8%
	Total	Frequência	4	68	21	9	102
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

A análise dos resíduos ajustados, constantes da Tabela C.2 do Anexo C, revela existir uma associação positiva entre adoptar o POCE e considerar o critério das facturas vencidas. Denota-se, ainda, uma associação negativa entre adoptar o POCAL e considerar aquele critério e entre aplicar o POCP e seguir o ano de registo das facturas para reconhecer as despesas de anos anteriores.

Como se pode verificar na Tabela 5.26 parece não existir ligação entre a dimensão das entidades, em termos de volume dos respectivos orçamentos da despesa, e o critério para identificação das despesas de anos findos. Será de notar que das respostas obtidas que têm orçamentos superiores a 17 milhões de euros, a maioria dos casos defende a data de registo da factura como critério a utilizar.

Das entidades com orçamentos superiores a 50 milhões de euros apenas 26,7% indicam distinguir aquelas despesas com base nos compromissos assumidos em anos anteriores. Recorde-se que, para efeitos de contabilidade nacional, esta distinção é especialmente relevante no que concerne à determinação da despesa pública e assenta num critério de compromissos.

Tabela 5.26: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Dimensão em termos de orçamento da despesa.

			Dimensão do organismo em termos de orçamento da despesa (10 ³ €)						Total	
			<=8000	8000,01-11000	11000,01-17000	17000,01-22000	22000,01-50000	+ 50000,01		
Critério para reconhecer as despesas de anos anteriores	Ano dos compromissos	Frequência	1	4	3	4	3	4	19	
		%	4,3%	28,6%	37,5%	25,0%	20,0%	26,7%	20,9%	
	Ano de vencimento das facturas	Frequência	8	1	0	2	3	2	16	
		%	34,8%	7,1%	0,0%	12,5%	20,0%	13,3%	17,6%	
	Ano de registo das facturas	Frequência	12	6	3	10	7	9	47	
		%	52,2%	42,9%	37,5%	62,5%	46,7%	60,0%	51,6%	
	Outra	Frequência	2	3	2	0	2	0	9	
		%	8,7%	21,4%	25,0%	0,0%	13,3%	0,0%	9,9%	
	Total		Frequência	23	14	8	16	15	15	91
			%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

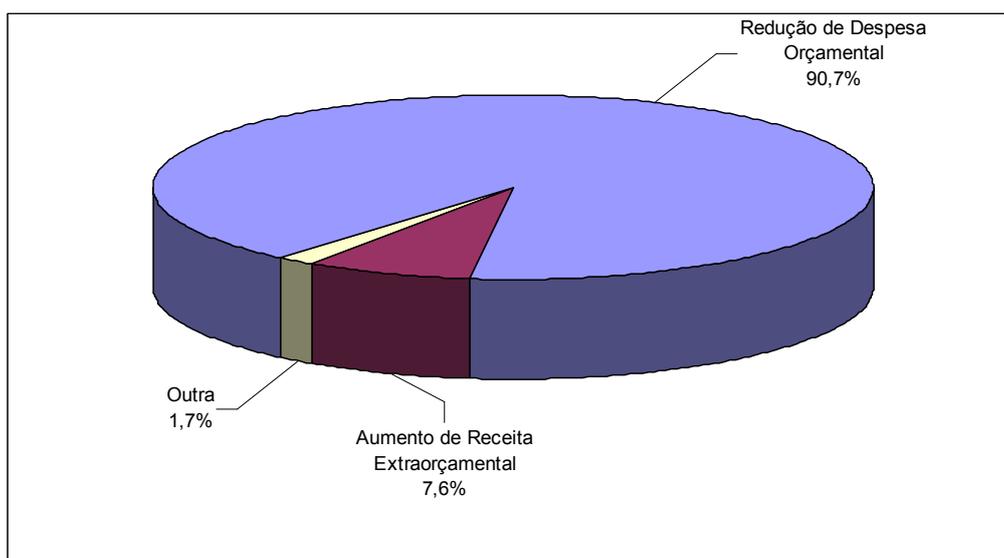
Será curioso notar que, de acordo com a Tabela C.3 do Anexo C, existem distritos como o Porto e Santarém onde a maioria das respostas adopta o critério do registo das facturas para identificar as despesas de anos anteriores. No entanto, noutros como em Lisboa, aquela opção não se reveste do mesmo peso face às restantes.

4.3.2 Reposições Abatidas aos Pagamentos

Pretendendo-se conhecer o impacto orçamental das RAP, inquiriram-se as entidades sobre como consideravam este tipo de operações. Como se pode observar no Gráfico 5.17, das respostas obtidas 90,7% referem considerar este tipo de operações como redução à despesa paga e apenas 7,6% como receita extraorçamental. Recorde-se que de acordo com o artigo 6.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 324/80, de 25 de Agosto, com a Circular da DGO n.º 1325, Série A, de 3 de Abril de 2006 e na opinião do SATAPOCAL, este tipo de operações deve ser considerado por dedução aos respectivos pagamentos orçamentais. No entanto, no entender da CNCAP e de acordo com a nota explicativa da classificação 17.03.00 “Operações extraorçamentais - reposições abatidas nos pagamentos” constante do Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, aquelas operações devem ser classificadas como receitas extraorçamentais.

A incoerência existente na legislação nacional em vigor e entre as opiniões veiculadas pela CNCAP e pela DGO tem reflexos nas soluções que são adoptadas pelas diversas entidades contabilísticas. Mais uma vez se assinala o reduzido número de respostas obtidas que segue a orientação emanada da CNCAP neste contexto, parecendo que as entidades optaram por continuar a utilizar o tratamento contabilístico que vinham adoptando apesar da nova classificação publicada em 2002.

Gráfico 5.17: Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos.



Considerou-se importante tentar perceber se existiria alguma relação entre a forma de classificar este tipo de operações e o plano de contabilidade adoptado. Por se considerarem não ser relevantes para efeitos da análise pretendida foram excluídas as respostas “Outra”. Da informação recolhida constante da Tabela 5.27 parece poder concluir-se que, também no que concerne à movimentação das RAP, os procedimentos adoptados não são uniformes no âmbito dos diferentes planos adoptados, mesmo no que respeita ao POCAL, apesar do reduzido número de respostas obtidas que consideram aquelas operações como receita de operações de tesouraria (4,2%). É no contexto do POCMS que a classificação é mais díspar dado que existem 44,4% de respostas que utilizam aquela solução.

Tabela 5.27: Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Plano adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos	Redução de despesa orçamental	Frequência	7	114	28	5	2	156
		%	87,5%	95,8%	90,3%	55,6%	100,0%	92,3%
	Receita extraorçamental	Frequência	1	5	3	4	0	13
		%	12,5%	4,2%	9,7%	44,4%	0,0%	7,7%
Total		Frequência	8	119	31	9	2	169
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Da análise efectuada e apresentada na Tabela D.1 do Anexo D, conclui-se que existe evidência para afirmar que a contabilização das RAP está de alguma forma associada ao plano adoptado. Apesar da presença de uma associação fraca entre as variáveis é possível observar a existência de uma associação positiva entre adoptar o POCMS e considerar as RAP como receita extraorçamental. Existe, também, uma associação positiva entre utilizar o POCAL e registar aquelas operações como redução da despesa. Assim, pode concluir-se que a associação existente entre as variáveis em estudo é fruto das dependências assinaladas. As restantes combinações não revelam qualquer relação significativa, pelo que fica justificado o fraco grau de associação obtido na Tabela D.4 do Anexo D. Apesar do reduzido número de respostas que classifica as reposições abatidas como receita extraorçamental, é de ter em conta a dimensão das respectivas entidades. Deste modo, como se pode observar na Tabela 5.28, das entidades que possuem orçamentos superiores a 50.000 milhares de euros 20% classificam estas operações como receita extraorçamental. De facto, dado que o impacto no total da despesa não é o mesmo, não será despidendo a aferição dos valores que poderão estar em causa.

Tabela 5.28: Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Dimensão do orçamento de despesa.

			Dimensão do organismo em termos de orçamento da despesa (10 ³ €)						Total
			<=8000	8000,01-11000	11000,01-17000	17000,01-22000	22000,01-50000	+ 50000,01	
Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos	Redução de despesa orçamental	Frequência	27	21	21	26	25	20	140
		%	96,4%	95,5%	87,5%	100,0%	92,6%	80,0%	92,1%
	Receita extraorçamental	Frequência	1	1	3	0	2	5	12
		%	3,6%	4,5%	12,5%	0,0%	7,4%	20,0%	7,9%
Total		Frequência	28	22	24	26	27	25	152
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Será curioso notar que as entidades que responderam seguir as orientações da CNCAP, 93,1% indicam considerar as RAP como redução de despesa, quando a posição desta entidade é precisamente de classificar aquelas operações como receitas extraorçamentais, como se pode ler na Tabela 5.29.

Tabela 5.29: Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Orientações seguidas.

			Orientações					Total	
			Da CNCAP	Do SATA-POCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade		Outra
Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos	Redução de despesa orçamental	Frequência	27	100	69	36	27	19	152
		%	93,1%	97,1%	92,0%	94,7%	90,0%	86,4%	
	Receita extraorçamental	Frequência	2	3	6	2	3	3	13
		%	6,9%	2,9%	8,0%	5,3%	10,0%	13,6%	
Total		Frequência	29	103	75	38	30	22	165

Percentagens e totais são baseados nos respondentes.

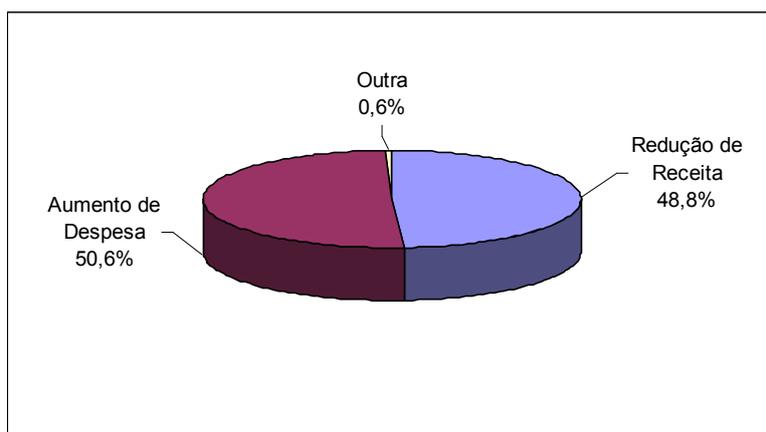
A análise dos procedimentos adoptados para contabilizar as RAP por localização revela que a resposta “Redução de despesa” é utilizada maioritariamente em todas os distritos do país, tendo-se mesmo obtido respostas neste sentido de 100% em diversos deles como é observável na Tabela D.5 do Anexo D.

4.3.3 Reembolsos e Restituições

No que concerne aos reembolsos e restituições pretendeu-se aferir qual o eventual reflexo que os mesmos teriam ao nível das receitas cobradas ou das despesas pagas. Deste modo, à questão sobre como reflectiam este tipo de operações no âmbito orçamental quando as mesmas ocorrem no ano em que se havia verificado a cobrança que lhe deu origem, 48,8% das respostas indicam considerar as cobranças líquidas dos reembolsos e restituições uma vez que os classificam como redução de receita. Para 50,6% das respostas, o mesmo tipo de operações é tratado como processo de despesa, como se pode observar no Gráfico 5.18. Salienta-se que, dado o peso pouco relevante da resposta “Outra” as mesmas não serão consideradas na análise desta variável.

Deste modo, parece poder concluir-se que apesar da legislação em vigor (Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho) e da CNCAP preconizarem que estas operações devem ser contabilizadas por abate à receita, o facto de o SATAPOCAL defender o seu registo como despesa se traduz, na prática, na existência de soluções contabilísticas diferentes para tratar o mesmo tipo de operações. Aliás, não pode deixar de se salientar que a influência do SATAPOCAL parece ser superior à da própria CNCAP.

Gráfico 5.18: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano.



Será interessante notar que, da análise das respostas obtidas por localização constante da Tabela E.1 do Anexo E, resulta que a escolha de uma ou outra solução não segue a mesma distribuição. Por exemplo, em Aveiro 81,8% das respostas indicam considerar estas operações como aumento de despesa, enquanto que em Castelo Branco 77,8% optam por registá-las como redução de receita.

Por forma a ser possível aferir se a solução adoptada estaria normalizada no contexto de cada plano, cruzou-se a informação das hipóteses seleccionadas com o plano adoptado. Deste modo, como se pode observar na Tabela 5.30, também no âmbito de cada um dos planos se assiste a uma não uniformização dos critérios utilizados. Dos respondentes que aplicam o POCAL, 61,0% classificam os reembolsos e restituições de receitas cobradas no ano como acréscimo de despesa, enquanto que 39,0% os consideram como redução da receita que havia sido cobrada. Salienta-se que, no contexto do POCE e do POCP, é adoptada, na maioria dos casos, a solução de contabilizar estas operações como redução de receita.

Tabela 5.30: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Contabilização dos reembolsos e restituições do ano	Redução de receita	Frequência	8	46	24	5	1	84
		%	100,0%	39,0%	72,7%	50,0%	50,0%	49,1%
	Aumento de despesa	Frequência	0	72	9	5	1	87
		%	0,0%	61,0%	27,3%	50,0%	50,0%	50,9%
	Total	Frequência	8	118	33	10	2	171
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

De modo a complementar a análise efectuada procederam-se aos testes apresentados na Tabela E.3 do Anexo E, de onde se pode concluir que a variável “Plano adoptado” precede a variável “Contabilização dos reembolsos e restituições do ano”, ou seja, o conhecimento de uma categoria na questão “Plano adoptado” constitui um decréscimo de 27,4% na probabilidade de errar ao predizer a categoria (que será assinalada pelo mesmo respondente) na questão “Contabilização dos reembolsos e restituições do ano”.

A análise apresentada revela, ainda, que existe uma associação positiva entre adoptar o POCAL e considerar as operações em estudo como aumento de despesa e uma associação positiva entre adoptar o POCE e o POCP e contabilizar os reembolsos e restituições do ano como redução de receita, como se pode constatar na Tabela E.5 do Anexo E.

Dado que o SATAPOCAL considera que aqueles movimentos devem ser considerados como despesa, enquanto que a CNCAP é da opinião que os mesmos devem ser classificados por abate à receita (de acordo com o n.º 5, do artigo n.º 35 do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho), questionaram-se as entidades sobre quais as orientações que são seguidas na implementação dos respectivos Planos Oficiais de Contabilidade.

Como se pode observar na Tabela 5.31, existem entidades que indicam seguir as orientações do SATAPOCAL mas que consideram os reembolsos e restituições do ano como redução de receita. Será curioso notar que 41,4% das respostas que referem cumprir as orientações da CNCAP e 45,9% das que respeitam as da DGO, indicam tratar aquelas operações como aumento de despesa.

Tabela 5.31: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Orientações seguidas.

			Orientações					Total	
			Da CNCAP	Do SATAP OCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade		Outra
Contabilização dos reembolsos e restituições do ano	Redução de receita	Frequência	17	42	40	19	19	11	83
		%	58,6%	41,6%	54,1%	50,0%	61,3%	50,0%	
	Aumento de despesa	Frequência	12	59	34	19	12	11	83
		%	41,4%	58,4%	45,9%	50,0%	38,7%	50,0%	
Total		Frequência	29	101	74	38	31	22	166

Percentagens e totais são baseados nos respondentes.

Salienta-se que das entidades que possuem um orçamento inferior a 11 milhões de euros, a maioria das respostas referem considerar estas operações como redução de receita. Das que apresentam orçamentos superiores àquele montante, a maioria contabiliza-as como aumento de despesa, como se pode observar na Tabela 5.32. No que concerne à determinação da despesa pública não será irrelevante o impacto de serem utilizadas soluções díspares na classificação dos reembolsos e restituições de receita cobrada no ano.

Tabela 5.32: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Dimensão em termos do orçamento da despesa.

			Dimensão do organismo em termos de orçamento da despesa (10 ³ €)					Total	
			<=8000	8000,01-11000	11000,01-17000	17000,01-22000	22000,01-50000		+ 50000,01
Contabilização dos reembolsos e restituições do ano	Redução de receita	Frequência	25	12	8	10	13	8	76
		%	86,2%	54,5%	33,3%	38,5%	46,4%	32,0%	49,4%
	Aumento de despesa	Frequência	4	10	16	16	15	17	78
		%	13,8%	45,5%	66,7%	61,5%	53,6%	68,0%	50,6%
Total		Frequência	29	22	24	26	28	25	154
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Dada a semelhança existente entre as RAP e os reembolsos e restituições de receitas cobradas no ano, procurou-se aferir se existiria alguma analogia entre os tratamentos contabilísticos adoptados para as duas operações. De acordo com a Tabela 5.33, salienta-se que a maior parte das entidades (47,9%) responderam considerar aquelas duas figuras contabilísticas por redução do respectivo processo de despesa e de receita,

respectivamente. Note-se que apenas 2,4% das respostas classificam os dois tipos de operações de acordo com as opiniões veiculadas pela CNCAP.

Tabela 5.33: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos.

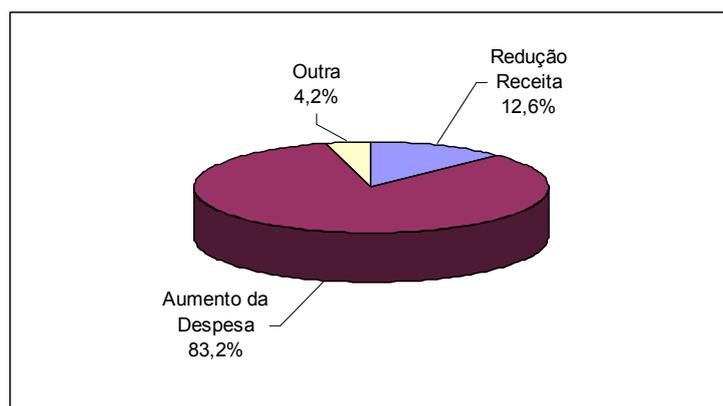
			Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos		Total
			Redução de despesa orçamental	Receita extraorçamental	
Contabilização dos reembolsos e restituições do ano	Redução de receita	Frequência	79	4	83
		% do Total	47,9%	2,4%	50,3%
	Aumento de despesa	Frequência	73	9	82
		% do Total	44,2%	5,5%	49,7%
Total	Frequência	24	152	13	
	% do Total	92,1%	7,9%	100,0%	

No caso de os reembolsos e restituições se terem verificado em anos posteriores ao da respectiva cobrança, pode verificar-se no Gráfico 5.19 que se têm 83,2% de respostas no sentido de os considerar como aumento de despesa e apenas 12,6% que continuam a classificá-los como redução do processo de receita que lhe deu origem. Têm-se, ainda, 4,2% de respostas que utilizam “outras” soluções, as quais não serão consideradas para efeitos de análises posteriores.

Recorde-se que de acordo com o artigo n.º 35 do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, e na opinião do CNCAP os reembolsos e restituições são sempre considerados por abate à receita. No entanto, a opinião do SATAPOCAL é no sentido de os considerar como processo de despesa, independentemente do ano em que ocorreu a cobrança da respectiva receita.

Deste modo, a legislação em vigor, bem como as orientações da CNCAP, não estão a ser cumpridas, uma vez que a maioria das respostas indicam que aquelas operações são consideradas como despesas.

Gráfico 5.19: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior.



No âmbito de cada um dos planos, salienta-se que as soluções também não estão normalizadas. Por exemplo, no contexto do POCAL, 85,5% das respostas consideram este tipo de operações como aumento de despesa como é observável na Tabela 5.34.

Tabela 5.34: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior	Redução de receita	Frequência	1	16	3	1	0	21
		%	14,3%	14,5%	9,4%	11,1%	0,0%	13,1%
	Aumento de despesa	Frequência	6	94	29	8	2	139
		%	85,7%	85,5%	90,6%	88,9%	100,0%	86,9%
Total		Frequência	7	110	32	9	2	160
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Será curioso notar que das respostas que indicam seguir as orientações da CNCAP, 92,6% referem adoptar a solução de contabilizar as operações em análise como aumento da despesa, como se apresenta na Tabela 5.35.

Tabela 5.35: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Orientações seguidas.

			Orientações						Total
			Da CNCAP	Do SATA-POCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade	Outra	
Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior	Redução de receita	Frequência	2	14	8	4	3	4	21
		%	7,4%	14,7%	11,4%	10,8%	9,7%	19,0%	
	Aumento de despesa	Frequência	25	81	62	33	28	17	135
		%	92,6%	85,3%	88,6%	89,2%	90,3%	81,0%	
Total		Frequência	27	95	70	37	31	21	156

Percentagens e totais são baseados nos respondentes.

Da análise dos inquéritos recebidos por localização, constante da Tabela E.6 do Anexo E, será interessante notar que apenas nos Açores existe um equilíbrio entre as duas alternativas seguidas na contabilização do reembolsos e restituições de anos anteriores, uma vez que nas restantes regiões impera a solução de as contabilizar como despesa.

No que concerne às fontes de dependência, a análise dos resíduos ajustados constante da Tabela E.7 do Anexo E revelam que as entidades situadas em Viseu e nos Açores tendem a classificar os reembolsos e restituições de anos anteriores como redução de receita e não como aumento de despesa.

No que respeita à dimensão das entidades, pode observar-se na Tabela 5.36 que 95,7% das entidades que gerem orçamentos superiores a 50 milhões de euros classificam estas operações como aumento de despesa. No caso das que apresentam orçamentos entre os 22.000 e os 50.000 milhares de euros, 22,2% seleccionaram a hipótese “redução de receita”. Note-se, portanto, que as diferentes soluções em termos de receita e de despesa estão a ser adoptadas em entidades com orçamentos bastante elevados o que poderá condicionar a consolidação das contas nacionais.

Tabela 5.36: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Dimensão em termos de orçamento da despesa.

			Dimensão do organismo em termos de orçamento da despesa (10 ³ €)						Total
			≤8000	8000,01-11000	11000,01-17000	17000,01-22000	22000,01-50000	+ 50000,01	
Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior	Redução de receita	Frequência	4	5	1	3	6	1	20
		%	14,8%	23,8%	4,5%	12,5%	22,2%	4,3%	13,9%
	Aumento de despesa	Frequência	23	16	21	21	21	22	124
		%	85,2%	76,2%	95,5%	87,5%	77,8%	95,7%	86,1%
Total		Frequência	27	21	22	24	27	23	144
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Procurou-se perceber se as entidades alteravam a classificação dos reembolsos e restituições em função das mesmas se terem verificado no ano ou em anos anteriores. Como se pode observar na Tabela 5.37, 35,0% das respostas obtidas consideram os reembolsos e restituições do ano como redução da receita na classificação económica cobrada, mas se as operações respeitarem a cobranças ocorridas em anos anteriores o tratamento já se verifica ao nível da despesa. Apenas 12,5% das entidades tratam estas operações sempre como redução de receita enquanto que 51,9% as classificam sempre

como acréscimo de despesa, ou seja, parecem ser as opiniões do SATAPOCAL as que imperam.

Saliente-se que nem a CNCAP, nem o SATAPOCAL, nem a legislação actualmente em vigor preconizam a alteração dos procedimentos em função do ano a que respeita a cobrança que está a ser reembolsada ou restituída. Deste modo, parece que as opiniões de autores como Caiado e Pinto (2002: 254) e Duarte *et al.* (2002: 220) têm os seus reflexos nas soluções adoptadas na prática. Recorde-se que aqueles autores defendem que os reembolsos e restituições de receitas cobradas no ano devem ser tratadas por redução à receita. No entanto, quando respeitem a cobranças de anos anteriores o tratamento preconizado é como processo de despesa. Aliás, no contexto do que estava previsto no Decreto-Lei n.º 112/88, de 2 de Abril, o qual continha uma classificação 0602 “Outras despesas correntes – Restituições”. Salienta-se que aquele classificador esteve em vigor em simultâneo com o POCP e com o Decreto-Lei n.º 155/92 (com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 113/95, de 25 de Maio), uma vez que apenas foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro.

Tabela 5.37: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Contabilização dos reembolsos e restituições do ano.

			Contabilização dos reembolsos e restituições do ano		Total
			Redução de receita	Aumento de despesa	
Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior	Redução de receita	Frequência	20	1	21
		% do Total	12,5%	0,6%	13,1%
	Aumento de despesa	Frequência	56	83	139
		% do Total	35,0%	51,9%	86,9%
Total		Frequência	76	84	160
		% do Total	47,5%	52,5%	100,0%

Por forma a complementar a análise efectuada e aferir de eventuais relações entre as duas variáveis apresentadas, procedeu-se aos testes apresentados na Tabela E.9 do Anexo E. Considera-se que existe evidência para afirmar que as variáveis estão associadas e, apesar de uma associação fraca entre elas, pode concluir-se que a variável “Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior” precede a variável “Contabilização dos reembolsos e restituições do ano”, ou seja, o conhecimento de uma categoria naquela

variável constitui um decréscimo de 25% na probabilidade de errar ao predizer a categoria (que será assinalada pelo mesmo) na questão “Contabilização dos reembolsos e restituições do ano”.

Por forma a localizar as fontes de associação procedeu-se à análise dos resíduos ajustados, cujos resultados constam da Tabela E.11 do Anexo E. Assim, pode verificar-se a existência de uma associação positiva entre considerar os reembolsos do ano como redução de receita e entre contabilizar os de anos anteriores também como abate à receita. Resulta, ainda, uma associação positiva entre registar os reembolsos do ano como despesa e os do ano anterior igualmente como despesa.

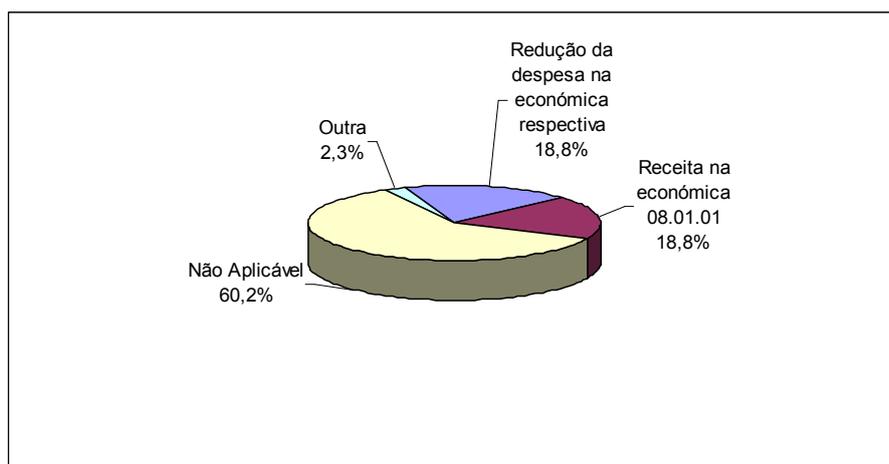
4.3.4 Diferenças de Câmbio

Recorde-se que o actual classificador prevê que as diferenças de câmbio favoráveis sejam considerados na económica 08.01.01 “Prémios, taxas por garantias de risco e diferenças de câmbio”, enquanto que as diferenças desfavoráveis devem ser classificadas na 06.02.03 “Outras despesas correntes”. Saliente-se que estas classificações são também defendidas pela CNCAP. A Circular n.º 880, Série C, DGO, de 25 de Março de 1983 estabelecia que “o desembolso por diferenças cambiais deve ser classificado na rubrica pela qual foi realizada a despesa que originou o pagamento em moeda estrangeira”.

Assim, no que concerne às diferenças de câmbio, as questões assentaram sobre a classificação que é dada às mesmas consoante sejam favoráveis ou desfavoráveis e respeitem a processos de despesa ou de receita. Deste modo, uma das questões respeitava ao tratamento dado às diferenças cambiais favoráveis quando as mesmas ocorrem em processos de despesa.

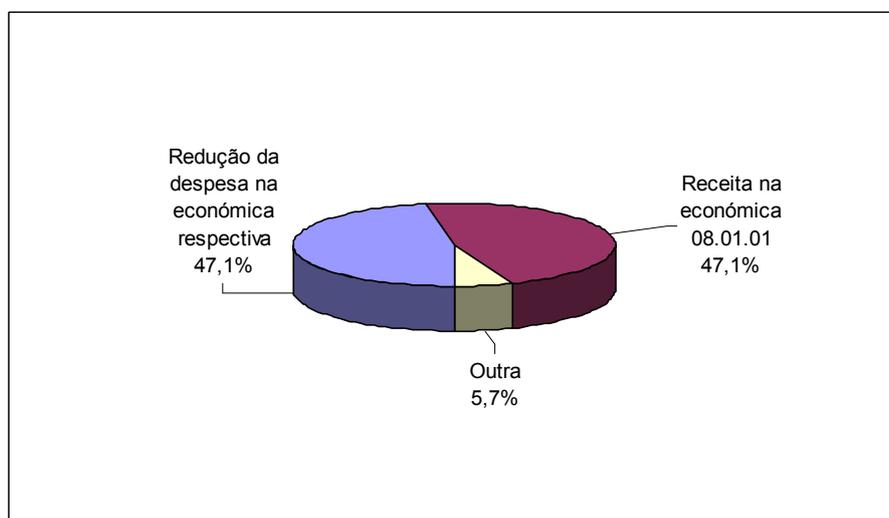
Das entidades que responderam, 60,2% consideram que esta questão não lhes é aplicável, 18,8% contabilizam-nas como redução de despesa na classificação económica respectiva e 18,8% classificam-nas na económica 08.01.01, como consta do Gráfico 5.20.

Gráfico 5.20: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa (I).



No Gráfico 5.21 pode-se observar que, se se excluírem da análise as respostas “Não aplicável”, aquelas percentagens sobem para 47,1% e 47,1%, respectivamente. Ou seja, apesar do novo classificador ter alterado o procedimento a implementar para tratar estas diferenças cambiais, na prática, continua a ser utilizada a solução que vigorava até 2003.

Gráfico 5.21: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa (II).



A análise por plano de contabilidade adoptado, constante da Tabela 5.38, conduz à conclusão que as soluções não se encontram normalizadas. Por exemplo, no âmbito do POCAL, 55% das entidades em que se verificam diferenças cambiais favoráveis em processos de despesa consideram-nas como receita na classificação 08.01.01. Já no contexto do POCE, 66,7% daquelas entidades tratam as mesmas diferenças como redução de despesa na económica respectiva.

Tabela 5.38: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Diferença de câmbio favorável num processo de despesa	Redução da despesa respectiva	Frequência	3	18	12	0	0	33
		%	75,0%	45,0%	66,7%	0,0%	0,0%	50,0%
	Receita na económica 08.01.01	Frequência	1	22	6	3	1	33
		%	25,0%	55,0%	33,3%	100,0%	100,0%	50,0%
Total		Frequência	4	40	18	3	1	66
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Será interessante notar que as entidades que indicam seguir as orientações da CNCAP referem contabilizar as diferenças de câmbio favoráveis em despesa como redução do respectivo processo em 66,7% dos casos observados, como é visível na Tabela 5.39.

Tabela 5.39: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa vs. Orientações seguidas.

			Orientações						Total
			Da CNCAP	Do SATA-POCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade	Outra	
Diferença de câmbio favorável num processo de despesa	Redução da despesa	Frequência	10	15	16	15	8	4	32
		%	66,7%	41,7%	47,1%	75,0%	53,3%	40,0%	
	Receita na 08.01.01	Frequência	5	21	18	5	7	6	33
		%	33,3%	58,3%	52,9%	25,0%	46,7%	60,0%	
Total		Frequência	15	36	34	20	15	10	65

Percentagens e totais são baseados nos respondentes.

Considera-se relevante ter em conta a dimensão das entidades em termos de montantes do orçamento, uma vez que tal informação não será despicienda quando se trata de redução de despesa ou de aumento de receita. Assim, as entidades que apresentam orçamentos superiores a 22 milhões de euros classificam, maioritariamente, estas diferenças de câmbio como receita. Quanto às respostas que possuem orçamentos de despesa entre os 17.000 milhares de euros e os 22.000 milhares de euros, 70,0% defendem a contabilização das mesmas operações como redução de despesa, como se pode observar na Tabela 5.40. Recorde-se que para efeitos de determinação do PIB é considerada a despesa pública, pelo será importante conhecer a diferença de tratamentos existente e o volume de grandeza associado.

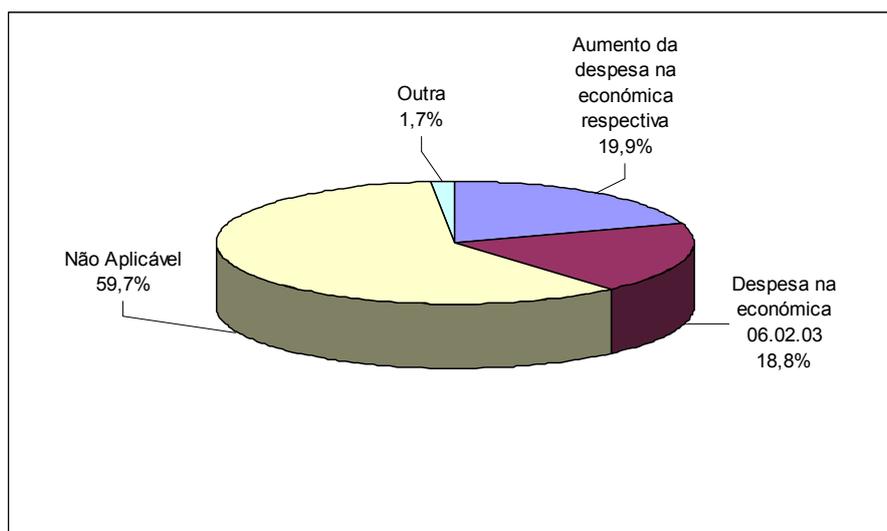
Tabela 5.40: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa vs. Dimensão em termos de orçamento da despesa.

			Dimensão do organismo em termos de orçamento da despesa (10 ³ €)					Total	
			<=8000	8000,01-11000	11000,01-17000	17000,01-22000	22000,01-50000		+ 50000,01
Diferença de câmbio favorável num processo de despesa	Redução de despesa	Frequência	7	4	1	7	5	4	28
		%	53,8%	50,0%	33,3%	70,0%	38,5%	36,4%	48,3%
	Receita na 08.01.01	Frequência	6	4	2	3	8	7	30
		%	46,2%	50,0%	66,7%	30,0%	61,5%	63,6%	51,7%
Total		Frequência	13	8	3	10	13	11	58
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

No que respeita à análise por localização, constante da Tabela F.1 do Anexo F, foram recebidas respostas que indicam que são adoptadas as diversas soluções um pouco por todo o país, sendo curioso notar que existem distritos, como Faro, onde as respostas obtidas consideram todas estas operações na económica de receita 08.01.01, enquanto que em outros, como em Lisboa, elas são classificadas, maioritariamente, na económica de despesa respectiva.

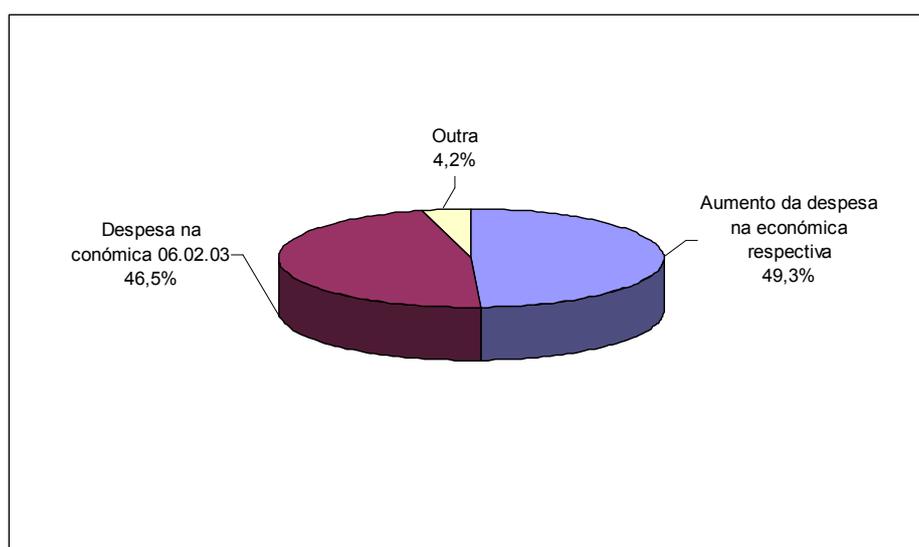
Também se questionou qual o tratamento dado às diferenças cambiais desfavoráveis quando as mesmas ocorrem em processos de despesa. De acordo com o Gráfico 5.22, a maioria das respostas obtidas (59,7%) foi no sentido de esta questão não lhes ser aplicável. No entanto, das respostas que seleccionaram as restantes hipóteses, 19,9% consideram estas diferenças de câmbio como um aumento da despesa na classificação económica respectiva. Apenas 18,8% das respostas classificam estas operações na classificação económica 06.02.03 “Outras despesas correntes” como preconizado pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro e defendido pela CNCAP.

Gráfico 5.22: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de despesa (I).



Se se considerarem apenas as respostas em que estas operações se verificam, temos 49,3% que reforçam a económica de despesa respectiva e 46,5% que utilizam a 06.02.03, como se pode observar no Gráfico 5.23. Ou seja, também no contexto das diferenças cambiais desfavoráveis em despesas continua a ser utilizado o procedimento preconizado na Circular n.º 880, Série C, DGO, de 25 de Março de 1983.

Gráfico 5.23: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de despesa (II).



Quando se procura perceber se existe alguma solução normalizada quanto à classificação destas operações no contexto de cada um dos planos, a informação contida na Tabela 5.41 leva a concluir que tal não acontece. Por exemplo, no âmbito do POCAL cerca de 51,2%

de quem tem este tipo de operações apresentam como solução a económica 06.02.03. No contexto do POCP e do POCE, a maior parte das respostas considera a classificação da própria despesa. Salienta-se que não foram consideradas, nesta análise, as respostas “Outra”.

Tabela 5.41: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de despesa vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Diferença de câmbio desfavorável num processo de despesa	Aumento da despesa respectiva	Frequência	4	20	11	0	0	35
		%	66,7%	48,8%	61,1%	0,0%	0,0%	51,5%
	Despesa na económica 06.02.03	Frequência	2	21	7	2	1	33
		%	33,3%	51,2%	38,9%	100,0%	100,0%	48,5%
Total		Frequência	6	41	18	2	1	68
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

É curioso notar que 53,3% das entidades que referem seguir as orientações da CNCAP, defendem a contabilização das diferenças cambiais desfavoráveis em processos de despesa por reforço da económica respectiva, como se pode observar na Tabela 5.42.

Tabela 5.42: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de despesa vs. Orientações seguidas.

			Orientações					Total	
			Da CNCAP	Do SATA-POCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade		Outra
Diferença de câmbio desfavorável num processo de despesa	Aumento da despesa respectiva	Frequência	8	17	15	15	8	4	34
		%	53,3%	47,2%	44,1%	68,2%	50,0%	36,4%	
	Despesa na económica 06.02.03	Frequência	7	19	19	7	8	7	33
		%	46,7%	52,8%	55,9%	31,8%	50,0%	63,6%	
Total		Frequência	15	36	34	22	16	11	67

Percentagens e totais são baseados nos respondentes.

A análise da variável em estudo por localização, constante da Tabela F.2 do Anexo F, revela que as diferentes soluções não são adoptadas de modo uniforme pelas diversas regiões consideradas. Existem algumas como, por exemplo, Lisboa ou Aveiro onde a maioria das respostas obtidas adopta a solução de utilizar a própria classificação de

despesa associada enquanto que noutras, como Faro ou Porto, a maioria das escolhas recai sobre a económica 06.02.03.

Se se considerarem apenas as entidades em que se verificam operações com diferenças cambiais em processos de despesa, será interessante observar na Tabela 5.43 que 46,9% das respostas utilizam sempre a classificação económica da despesa associada ao respectivo processo para contabilizar as diferenças cambiais, sejam favoráveis ou desfavoráveis. Em 43,8% das respostas são utilizadas as económicas definidas no classificador (e reiteradas pela CNCAP) para estas operações. Ou seja, em processos de despesa parecem continuar a vigorar os procedimentos constantes da Circular n.º 880.

Tabela 5.43: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis vs. favoráveis em processos de despesa.

			Diferença de câmbio favorável num processo de despesa		Total
			Redução de despesa	Receita na económica 08.01.01	
Diferença de câmbio desfavorável num processo de despesa	Aumento da despesa respectiva	Frequência	30	4	34
		% do Total	46,9%	6,3%	53,1%
	Despesa na económica 06.02.03	Frequência	2	28	30
		% do Total	3,1%	43,8%	46,9%
Total		Frequência	32	32	64
		% do Total	50,0%	50,0%	100,0%

De modo a complementar a análise das relações existentes entre as variáveis em estudo, procederam-se aos testes apresentados na Tabela F.4 do Anexo F. Deste modo, estando as variáveis associadas foi possível concluir que o modelo de predição faz todo o sentido na caracterização da dependência entre elas, ou seja, o conhecimento da categoria de uma das variáveis auxilia largamente a predição da sua categoria na outra variável pelo que se pode considerar a presença de uma associação assimétrica entre as variáveis em estudo.

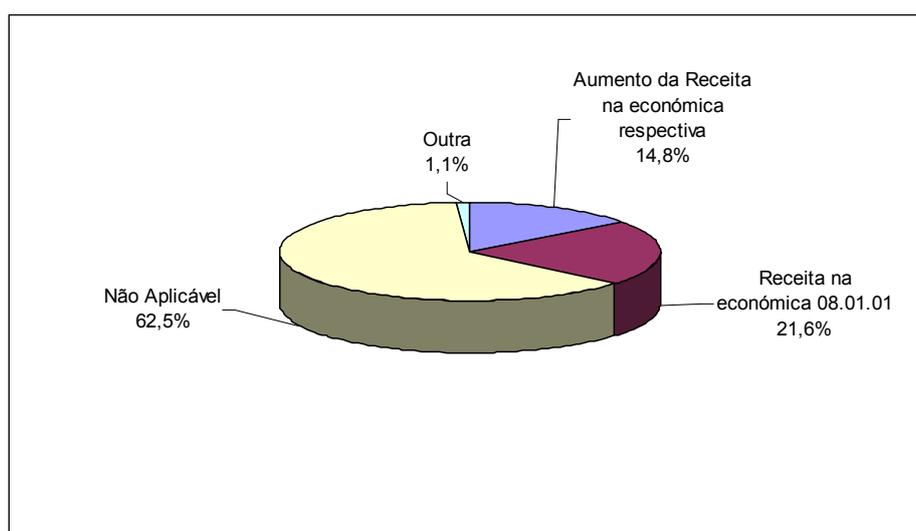
No que se refere à identificação da variável predictor, os testes efectuados revelam que ambas as variáveis (“Diferenças desfavoráveis” e “Diferenças favoráveis”) podem assumir o papel de predictor, o que significa que estas se explicam mutuamente. Deste modo, pode concluir-se que o conhecimento da categoria assinalada por um indivíduo na questão “Diferenças desfavoráveis”, permite reduzir em 81,3% o erro de previsão da categoria de

resposta que irá seleccionar na questão “Diferenças favoráveis” (o inverso também se verifica com 80% de redução do erro de previsão).

A análise dos resíduos ajustados apresentados na Tabela F.6, Anexo F, reforçam as conclusões anteriores na medida em que revelam a existência de uma associação positiva entre considerar as diferenças cambiais desfavoráveis como aumento da respectiva económica de despesa e contabilizar na mesma classificação os câmbios favoráveis. Pode, ainda, verificar-se uma associação positiva entre utilizar a classificação 06.02.03 nas diferenças desfavoráveis e registar na 08.01.01 nas favoráveis. Deve notar-se que uma vez que ambas as variáveis podem assumir o papel de predictoras, todas as conclusões apresentadas são igualmente válidas no sentido inverso.

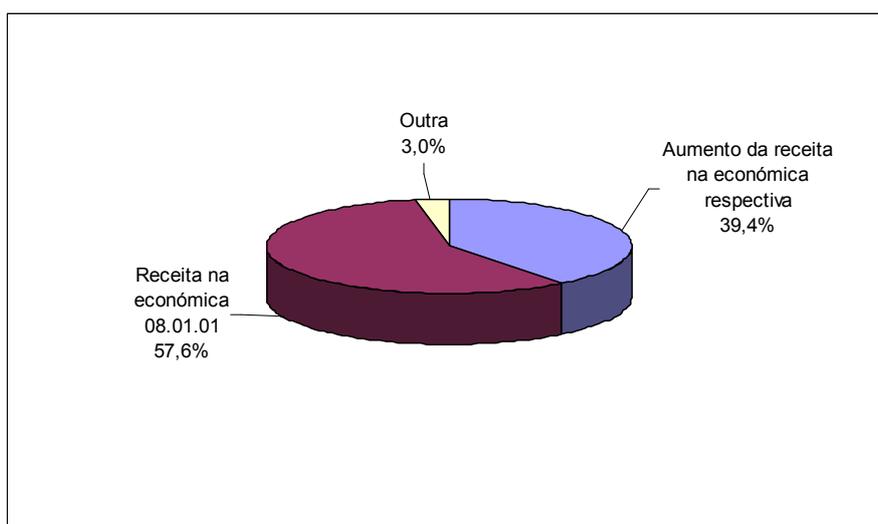
No que concerne às diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita, procurou-se perceber se as mesmas eram consideradas como definido no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, ou seja, classificadas como receita através da económica 08.01.01 ou se era utilizada outra solução, nomeadamente, o tratamento como receitas na económica respectiva, por analogia com o estipulado na Circular n.º 880, Série C, DGO, de 25 de Março de 1983. Como se pode observar no Gráfico 5.24, 62,5% das respostas indicam que aquelas operações não lhes são aplicáveis, 21,6% consideram aquelas diferenças cambiais na económica 08.01.01, enquanto que 14,8% as classificam na própria económica de receita associada.

Gráfico 5.24: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita (I).



Se se atenderem apenas às respostas em estas operações se verificam, obtemos 57,6% de entidades que indicam a económica 08.01.01 e 39,4% que utilizam a respectiva classificação de receita, como é visível no Gráfico 5.25. Também neste caso, continua a ser adoptada uma solução diferente da preconizada pelo actual classificador, mantendo-se a utilização da classificação como receitas na económica respectiva, por analogia com o estipulado na Circular n.º 880.

Gráfico 5.25: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita (II).



Também na análise por planos adoptados, a situação não se encontra normalizada como pode ser observado na Tabela 5.44. Por exemplo, das entidades que aplicam o POCAL, 64,1% consideram estas diferenças cambiais na económica de receita 08.01.01, enquanto que no contexto do POCE, 55,6% utilizam a mesma económica de receita subjacente ao processo que deu origem à diferença de câmbio.

Tabela 5.44: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Diferença de câmbio favorável num processo de receita	Aumento da receita respectiva	Frequência	2	14	10	0	0	26
		%	66,7%	35,9%	55,6%	0,0%	0,0%	40,6%
	Receita na económica 08.01.01	Frequência	1	25	8	3	1	38
		%	33,3%	64,1%	44,4%	100,0%	100,0%	59,4%
Total	Frequência	3	39	18	3	1	64	
	%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

No que concerne às entidades seguidas na implementação do plano, é curioso observar que das respostas que referem seguir as orientações da CNCAP, 53,8% consideram as diferenças cambiais favoráveis em processos de receita por correcção da respectiva económica de receita, como se apresenta na Tabela 5.45.

Tabela 5.45: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. Orientações seguidas.

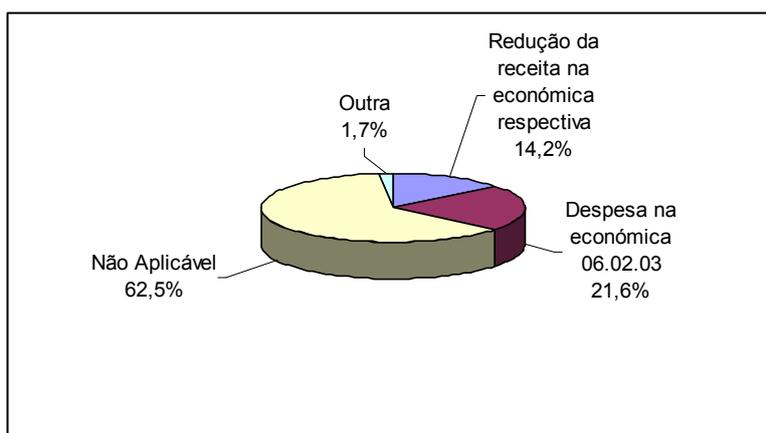
			Orientações						Total
			Da CNCAP	Do SATA-POCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade	Outra	
Diferença de câmbio favorável num processo de receita	Aumento da receita respectiva	Frequência	7	11	13	11	7	4	25
		%	53,8%	32,4%	41,9%	57,9%	50,0%	40,0%	
	Receita na económica 08.01.01	Frequência	6	23	18	8	7	6	38
		%	46,2%	67,6%	58,1%	42,1%	50,0%	60,0%	
Total		Frequência	13	34	31	19	14	10	63

Percentagens e totais são baseados nos respondentes.

Será interessante notar que, na análise por região constante da Tabela F.7 do Anexo F, das respostas obtidas de Faro há uma clara adopção da económica 08.01.01 para estas operações, enquanto que noutras regiões, como em Lisboa, existe um maior equilíbrio nas soluções adoptadas.

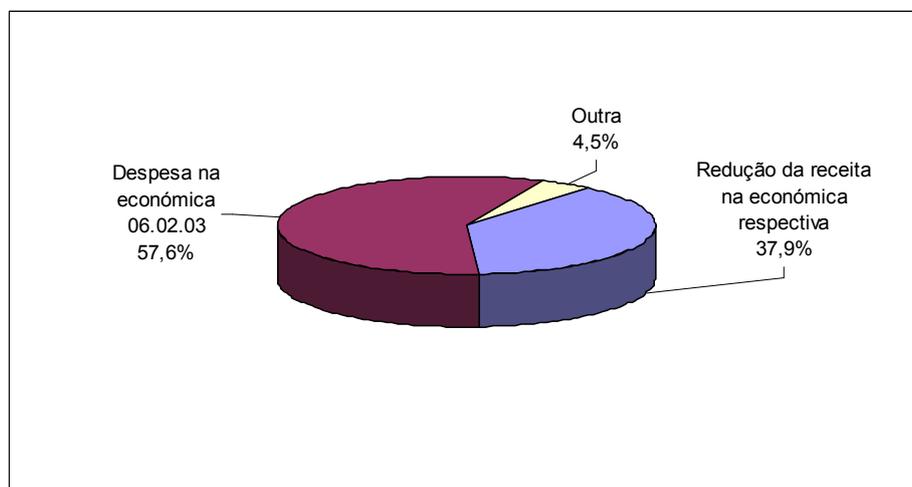
No que respeita às diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita, procurou-se estudar se as mesmas eram classificadas na económica de despesa 06.02.03, como define o classificador e como defende a CNCAP, ou se existem contabilizações alternativas, nomeadamente, através de uma correcção ao processo de receita que lhe está associado. Como se pode observar no Gráfico 5.26, 62,5% das respostas indicam não aplicar estas operações, 21,6% utilizam a classificação 06.02.03 de despesa, enquanto que 14,2% adoptam a própria económica de receita. Saliente-se que no primeiro caso, este tipo de operações dará origem a processos de despesa e, no segundo, as mesmas operações terão reflexos meramente em receita (como redução dos valores liquidados e cobrados).

Gráfico 5.26: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita (I).



No Gráfico 5.27 foram consideradas apenas as respostas em que se verificam operações de diferenças cambiais desfavoráveis em processos de receita. Obtêm-se, assim, 57,6% de respostas que utilizam a classificação de despesa 06.02.03 e 37,9% que optam por reduzir a económica de receita associada. Assinale-se o elevado número de situações que não adopta a classificação actual, utilizando uma solução análoga à preconizada pela Circular n.º 880.

Gráfico 5.27: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita (II).



Mais uma vez, as soluções adoptadas não se encontram normalizadas dentro de cada plano implementado, como é visível na Tabela 5.46. No âmbito do POCAL, 64,1% das entidades classificam estas diferenças de câmbio como despesa. Ao invés, no contexto do POCE, 50% das entidades onde se verificam este tipo de operações consideram-nas como redução de receita.

Tabela 5.46: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Diferença de câmbio desfavorável num processo de receita	Redução da receita na económica respectiva	Frequência	2	14	9	0	0	25
		%	66,7%	35,9%	50,0%	0,0%	0,0%	39,7%
	Despesa na económica 06.02.03	Frequência	1	25	9	2	1	38
		%	33,3%	64,1%	50,0%	100,0%	100,0%	60,3%
	Total	Frequência	3	39	18	2	1	63
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Será interessante notar que, apesar de seguirem as orientações da CNCAP, 46,2% daquelas respostas indicam considerar as diferenças cambiais em análise como redução do processo de receita respectivo, como apresentado na Tabela 5.47.

Tabela 5.47: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. Orientações seguidas.

			Orientações						Total
			Da CNCAP	Do SATA-POCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade	Outra	
Diferença de câmbio desfavorável num processo de receita	Redução de receita	Frequência	6	11	13	10	6	4	24
		%	46,2%	32,4%	41,9%	55,6%	42,9%	40,0%	
	Despesa na económica 06.02.03	Frequência	7	23	18	8	8	6	38
		%	53,8%	67,6%	58,1%	44,4%	57,1%	60,0%	
Total		Frequência	13	34	31	18	14	10	62

Percentagens e totais são baseados nos respondentes.

Salienta-se que não é indiferente, para efeitos de contabilidade nacional, a consideração das operações como redução de receita ou como acréscimo de despesa. Como se pode observar na Tabela 5.48, as entidades que possuem orçamentos superiores a 17 milhões de euros utilizam, na maior parte dos casos, a económica de despesa, enquanto que as que gerem orçamentos inferiores àquele montante as classificam, maioritariamente, como redução de receita.

Tabela 5.48: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. Dimensão em termos do orçamento de despesa.

			Dimensão do organismo em termos de orçamento da despesa (10 ³ €)						Total
			<=8000	8000,01-11000	11000,01-17000	17000,01-22000	22000,01-50000	+ 50000,01	
Diferença de câmbio desfavorável num processo de receita	Redução de receita	Frequência	6	4	3	4	3	3	23
		%	54,5%	50,0%	100,0%	33,3%	25,0%	30,0%	41,1%
	Despesa na económica 06.02.03	Frequência	5	4	0	8	9	7	33
		%	45,5%	50,0%	0,0%	66,7%	75,0%	70,0%	58,9%
Total		Frequência	11	8	3	12	12	10	56
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

No que respeita à análise por região, constante da Tabela F.8 do Anexo F, também aqui se conclui que, das respostas obtidas, parece não existir uma adopção clara por uma ou outra solução reforçando a conclusão de que o procedimento utilizado para contabilizar as diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita não se encontra normalizado por região.

Constata-se que, quando estão em causa processos de receita, 50,8% das respostas obtidas seguem o classificador actualmente em vigor, adoptando a económica de receita 08.01.01 em caso de diferenças de câmbio favoráveis e a económica de despesa 06.02.02 quando aquelas diferenças são desfavoráveis. No entanto, é de salientar que existem 31,7% de entidades que utilizam sempre a classificação de receita subjacente ao processo que origina as diferenças cambiais, como se pode observar na Tabela 5.49.

Tabela 5.49: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis vs. desfavoráveis em processos de receita.

			Diferença de câmbio desfavorável num processo de receita		Total
			Redução de receita	Despesa na económica 06.02.03	
Diferença de câmbio favorável num processo de receita	Aumento da receita respectiva	Frequência	20	6	26
		% do Total	31,7%	9,5%	41,3%
	Receita na económica 08.01.01	Frequência	5	32	37
		% do Total	7,9%	50,8%	58,7%
Total		Frequência	25	38	63
		% do Total	39,7%	60,3%	100,0%

Por forma a aferir sobre as relações existentes entre as variáveis em estudo, apresentam-se os resultados dos testes efectuados na Tabela F.10 do Anexo F. Deste modo, foi observado que o modelo de predição faz sentido na caracterização da dependência entre as variáveis. No que se refere à variável predictor, os testes efectuados revelam que ambas as variáveis (“Diferenças desfavoráveis” e “Diferenças favoráveis”) podem assumir o papel de predictor, o que significa que estas se explicam mutuamente, pelo que a previsão se pode efectuar nos dois sentidos. Deste modo, pode concluir-se que o conhecimento da categoria assinalada por um indivíduo na questão “Diferenças desfavoráveis”, permite uma redução de 57,7% ao prever a categoria de resposta que irá escolher na questão “Diferenças favoráveis” (o inverso também se verifica com uma redução de 56% no erro de previsão).

A análise dos resíduos ajustados, constantes na Tabela F.12 do Anexo F, reforçam as conclusões anteriores na medida em que revelam a existência de uma associação positiva entre considerar as diferenças cambiais favoráveis como aumento da respectiva económica de receita e contabilizar na mesma classificação os câmbios desfavoráveis. Pode, ainda, verificar-se uma associação positiva entre utilizar a classificação 06.02.03 nas diferenças desfavoráveis e registar na 08.01.01 as favoráveis. Deve notar-se que uma vez que ambas as variáveis podem assumir o papel de predictor, todas as conclusões apresentadas são igualmente válidas no sentido inverso.

Dado que o Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, apresenta as classificações para as diferenças de câmbio favoráveis e desfavoráveis sem atender se as mesmas estão associadas a processos de despesa ou de receita (à semelhança, aliás, do que acontece com a CNCAP), procedeu-se à análise destas operações por tipo de diferença.

Deste modo, quando estão em causa diferenças favoráveis é preconizada a utilização da económica de receita 08.01.01. Como se constatar através da Tabela 5.50, 52,5% das respostas obtidas adoptam esta solução, independentemente de as mesmas estarem associadas a processos de despesa ou de receita. No entanto, verificam-se 39,3% de respostas em que é o tipo de processo que define a classificação a utilizar, ou seja, quando as diferenças favoráveis respeitam a operações de receita é utilizada a mesma económica (acréscimo de receita), contabilizando-se como redução de despesa se aquelas diferenças estão associadas a este tipo de processos.

Tabela 5.50: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.

			Diferença de câmbio favorável num processo de receita		Total
			Aumento da Receita na económica respectiva	Receita na económica 08.01.01	
Diferença de câmbio favorável num processo de despesa	Redução da despesa na económica respectiva	Frequência	24	4	28
		%	39,3%	6,6%	45,9%
	Receita na económica 08.01.01	Frequência	1	32	33
		%	1,6%	52,5%	54,1%
Total		Frequência	25	36	61
		%	41,0%	59,0%	100,0%

Os resultados constantes da Tabela F.14 do Anexo F, permitem concluir que existe evidência para afirmar que as variáveis estão associadas, sendo os valores observados das medidas Lambda bastante elevados, o que revela que ambas as variáveis podem assumir o papel de predictoras, o que significa que estas se explicam mutuamente, pelo que a previsão se pode efectuar nos dois sentidos. Deste modo, conclui-se que o conhecimento da resposta assinalada por um indivíduo na questão “Diferenças cambiais favoráveis em despesa”, permite prever com elevada probabilidade a categoria de resposta que irá seleccionar na questão “Diferenças cambiais favoráveis em receita” (e vice-versa).

A análise dos resíduos ajustados da Tabela F.16 do Anexo F revela a existência de uma associação positiva entre utilizar a económica 08.01.01 para contabilizar as diferenças cambiais favoráveis em receitas e a mesma económica se as diferenças respeitarem a processos de despesa. Existe, também, uma associação positiva entre utilizar a classificação associada ao respectivo processo de receita e ao processo de despesa.

Quando as diferenças de câmbio são desfavoráveis, a classificação estabelecida é a económica de despesa 06.02.03. Neste caso, 48,4% das respostas seguem esta solução seja em processos de despesa ou de receita. No entanto, 35,5% das entidades utilizam a respectiva económica associada ao processo que está na origem da diferença cambial, ou seja, pode traduzir-se em aumento de despesa (mas na mesma classificação) ou como redução de receita, como se pode observar na Tabela 5.51.

Tabela 5.51: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.

			Diferença de câmbio desfavorável num processo de despesa		Total
			Aumento da despesa respectiva	Despesa na económica 06.02.03	
Diferença de câmbio desfavorável num processo de receita	Redução da receita respectiva	Frequência	22	2	24
		% do Total	35,5%	3,2%	38,7%
	Despesa na económica 06.02.03	Frequência	8	30	38
		% do Total	12,9%	48,4%	61,3%
Total		Frequência	30	32	62
		% do Total	48,4%	51,6%	100,0%

Também no que concerne a estas variáveis o modelo de predição faz sentido na caracterização da dependência entre as variáveis em estudo, podendo considerar-se a presença de uma associação assimétrica entre elas. Os valores do teste, apresentados na Tabela F.18 do Anexo F, permitem concluir que ambas as variáveis podem assumir o papel de predictoras, o que significa que estas se explicam mutuamente.

A análise dos resíduos ajustados, constantes da Tabela F.20 do Anexo F, permite identificar a existência de uma associação positiva entre utilizar a económica 06.02.03 para contabilizar as diferenças cambiais desfavoráveis em receitas e a mesma económica se as diferenças respeitarem a processos de despesa. Existe, igualmente, uma associação positiva entre utilizar a classificação associada ao respectivo processo de receita e ao processo de despesa.

Da análise das várias situações de diferenças cambiais pode concluir-se que os respectivos processos não são contabilizados de acordo com as mesmas regras, nem as respectivas demonstrações financeiras apresentam informação comparável.

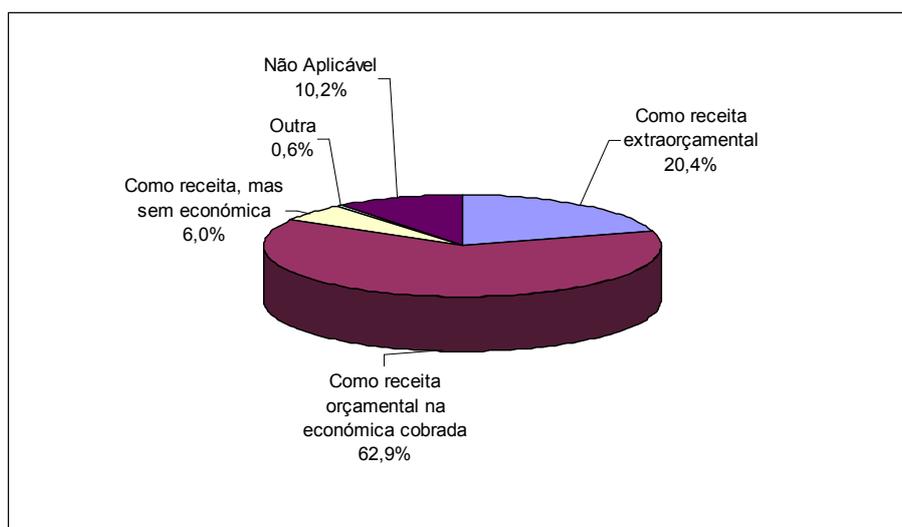
4.3.5 *Imposto sobre o Valor Acrescentado*

O classificador publicado no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro preconizou que, sendo a entidade contabilística um sujeito passivo de IVA, as operações relacionadas com o imposto liquidado não devem ser consideradas como receita orçamental, classificando-se como “operações de tesouraria” no Capítulo 17, Grupo 02. A Circular n.º 1314, Série A, da

DGO de 23 de Dezembro de 2004 versou sobre a contabilização como operação extraorçamental do IVA. Deste modo, o valor do IVA liquidado na venda de bens ou prestação de serviços será registado como operação extraorçamental através da classificação económica 17.02.00 “Outras operações de tesouraria”.

No que respeita ao valor do IVA dedutível na aquisição de bens ou prestação de serviços é registado como operação extraorçamental através da classificação económica 12.02.00 “Outras operações de tesouraria”. No entanto, o SATAPOCAL considera que “as autarquias locais, apresentando-se como consumidores finais, devem registar as suas aquisições de bens ou serviços passíveis de IVA a um valor que inclui o montante do imposto incidente sobre o preço dos mesmos, pelo que a correspondente despesa deve onerar a dotação que suportar em termos orçamentais o encargo principal com a aquisição. De igual modo, a importância a cobrar aos clientes pela liquidação do imposto sobre bens ou serviços fornecidos deve ser classificada na mesma rubrica onde se escritura a receita proveniente daqueles fornecimentos”, ou seja, quer o IVA liquidado, quer o dedutível terá expressão orçamental. Assim, procurou-se conhecer qual o tratamento dado à questão do IVA pelas entidades estudadas, no que concerne ao reflexo como operação orçamental ou extraorçamental. No que respeita ao IVA liquidado, de acordo com o Gráfico 5.28, 62,9% das respostas obtidas classificam-no como receita orçamental na mesma classificação económica da receita liquidada, o que contraria a Circular da DGO.

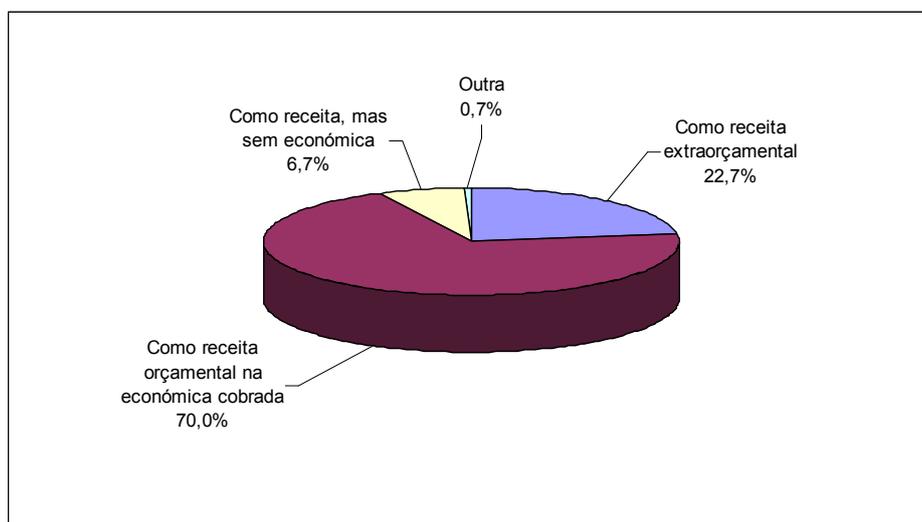
Gráfico 5.28: Contabilização orçamental do IVA liquidado (I).



Se não se considerarem as respostas das entidades que não liquidam IVA, a percentagem de entidades que consideram o IVA com reflexos no orçamento aumenta para 70,0%. São

adoptadas, no entanto, outras soluções para contabilizar o IVA liquidado. De facto, 22,7% das respostas indicam considerá-lo como receita extraorçamental, enquanto que 6,7% o tratam como receita mas sem utilizar qualquer classificação económica (Gráfico 5.29).

Gráfico 5.29: Contabilização orçamental do IVA liquidado (II).



Como se pode observar na Tabela 5.52, no contexto dos diversos planos não estão uniformizados os procedimentos quanto ao tratamento do IVA liquidado. Das entidades que aplicam o POCE, 76,0% indicam tratar o IVA liquidado como receita extraorçamental. Das entidades que implementaram o POCAL, 85,8% reflectem o IVA liquidado no seu orçamento, enquanto que 7,1% o espelham como operação de tesouraria. Existem, ainda, 7,1% de respostas que indicam considerar este IVA como receita mas sem utilizar qualquer classificação económica (note-se que esta solução não está prevista em nenhuma legislação, nem é defendida por qualquer grupo de trabalho).

Tabela 5.52: Contabilização orçamental do IVA liquidado vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Contabilização orçamental do IVA liquidado	Receita extraorçamental	Frequência	5	8	19	2	0	34
		%	71,4%	7,1%	76,0%	66,7%	0,0%	22,8%
	Receita orçamental	Frequência	2	97	5	0	1	105
		%	28,6%	85,8%	20,0%	0,0%	100,0%	70,5%
	Receita, sem económica	Frequência	0	8	1	1	0	10
		%	0,0%	7,1%	4,0%	33,3%	0,0%	6,7%
Total		Frequência	7	113	25	3	1	149
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

De modo a complementar a análise procederam-se aos testes apresentados no Anexo G, tendo-se concluído, pela Tabela G.1, que as variáveis em estudo se encontram associadas podendo ambas as variáveis assumir o papel de predictoras, o que significa que estas se explicam mutuamente, pelo que a previsão se pode efectuar nos dois sentidos. Assim, pode concluir-se que o conhecimento da resposta assinalada por um indivíduo na questão “Plano adoptado”, permite uma redução de 43,2% ao prever a categoria de resposta que irá seleccionar na questão “Contabilização do IVA liquidado”. Assinale-se que se se utilizar a variável “Contabilização do IVA liquidado” como predictor a redução no erro de previsão da outra variável é de 30,6%, como consta da Tabela G.2.

Da análise dos resíduos ajustados, constantes da Tabela G.4, pode concluir-se que:

- os indivíduos que adoptam o POCAL tendem a tratar o IVA liquidado como “Receita orçamental” e a não o considerar como “Receita extraorçamental”;
- os indivíduos que adoptam o POCE tendem a considerar o IVA liquidado como “Receita extraorçamental” e a não o contabilizar como “Receita orçamental”.

No que concerne à dimensão das entidades que aplicam estes procedimentos, da análise da Tabela 5.53, resulta que das entidades que possuem orçamentos superiores a 8 milhões de euros, a maioria dos casos classificam o IVA liquidado como receita orçamental. Esta situação não será despicienda para efeitos de consolidação de contas e de apuramentos das contas nacionais uma vez que, ao considerar-se o IVA na receita orçamental, a respectiva execução fica sobreavaliada em relação aos organismos para os quais o mesmo imposto não tem qualquer reflexo orçamental.

Tabela 5.53: Contabilização orçamental do IVA liquidado vs. Dimensão em termos de orçamento da despesa.

			Dimensão do organismo em termos de orçamento da despesa (10 ³ €)						Total
			<=8000	8000,01-11000	11000,01-17000	17000,01-22000	22000,01-50000	+ 50000,01	
Contabilização orçamental do IVA liquidado	Receita extra-orçamental	Frequência	12	7	2	1	5	4	31
		%	63,2%	35,0%	9,1%	3,8%	17,9%	18,2%	22,6%
	Receita orçamental	Frequência	6	11	16	23	23	17	96
		%	31,6%	55,0%	72,7%	88,5%	82,1%	77,3%	70,1%
	Receita, sem económica	Frequência	1	2	4	2	0	1	10
		%	5,3%	10,0%	18,2%	7,7%	0,0%	4,5%	7,3%
Total	Frequência	19	20	22	26	28	22	137	
	%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Será curioso notar na Tabela 5.54 que quem refere seguir as orientações da DGO considera, em 67,7% dos casos, o IVA liquidado como receita orçamental. Igualmente interessante é o facto de aquelas entidades que consideram o IVA como receita mas sem lhe atribuir qualquer classificação económica também referirem seguir as orientações do SATAPOCAL e da DGO.

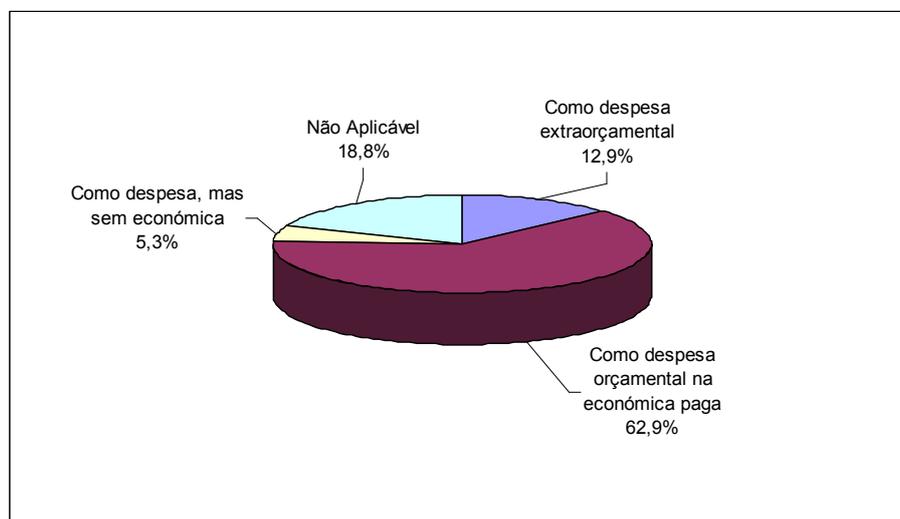
Tabela 5.54: Contabilização orçamental do IVA liquidado vs. Orientações seguidas.

			Orientações						Total
			Da CNCAP	Do SATAPOCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade	Outra	
Contabilização orçamental do IVA liquidado	Receita extra-orçamental	Frequência	16	8	18	13	10	6	34
		%	53,3%	8,2%	27,7%	39,4%	37,0%	37,5%	
	Receita orçamental	Frequência	14	83	44	19	16	8	100
		%	46,7%	85,6%	67,7%	57,6%	59,3%	50,0%	
	Receita, sem económica	Frequência	0	6	3	1	1	2	10
		%	0,0%	6,2%	4,6%	3,0%	3,7%	12,5%	
Total		Frequência	30	97	65	33	27	16	144

Percentagens e totais são baseados nos respondentes.

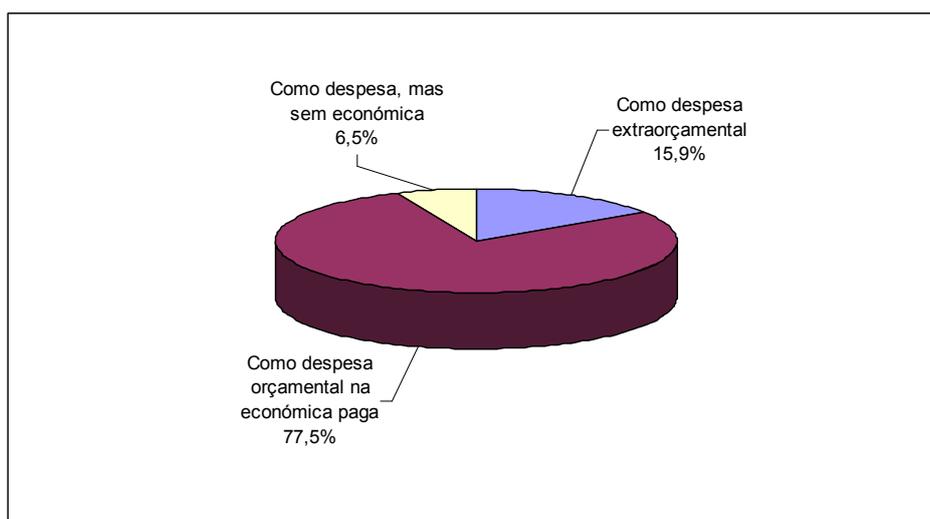
No que concerne ao IVA dedutível, também a maioria das respostas utiliza a classificação orçamental respectiva (62,9%), e apenas 12,9% o consideram como operação de tesouraria, como é visível no Gráfico 5.30.

Gráfico 5.30: Contabilização orçamental do IVA dedutível (I).



Se se excluirmos da análise as respostas das entidades que não deduzem IVA, então a percentagem de soluções que adoptam a classificação como despesa orçamental aumenta para 77,5%. Existem 15,9% de entidades que contabilizam o IVA dedutível como despesa extraorçamental e, ainda, se têm respostas que indicam considerar aquele IVA como despesa mas sem utilizar qualquer classificação económica (6,5% dos casos), como se pode observar no Gráfico 5.31.

Gráfico 5.31: Contabilização orçamental do IVA dedutível (II).



Como se pode observar na Tabela 5.55, também no que respeita à questão do IVA dedutível as soluções contabilísticas não estão normalizadas no contexto dos diversos planos de contabilidade. Por exemplo, no âmbito do POCAL, 88,5% das entidades utilizam a classificação orçamental de despesa que deu origem ao IVA dedutível, 3,5% utilizam a económica extraorçamental e 8% classificam o IVA como despesa mas sem utilizar qualquer classificação económica. Das entidades que adoptam o POCE, 78,9% contabilizam aquele IVA como operação extraorçamental.

Saliente-se que quem considera este IVA como operação de tesouraria não utiliza a mesma classificação. De facto, quem aplica o Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, aplica a económica 12.02, enquanto que quem utiliza o classificador das autarquias locais (adaptado do referido Decreto-Lei) contabiliza as mesmas operações na económica 17.02. Mais uma vez não se pode deixar de constatar que a influência do SATAPOCAL parece ultrapassar a da DGO, mesmo quando estão em causa Circulares emanadas daquela Direcção-Geral.

Tabela 5.55: Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Contabilização orçamental do IVA dedutível	Despesa extraorçamental	Frequência	3	4	15	0	0	22
		%	75,0%	3,5%	78,9%	0,0%	0,0%	15,9%
	Despesa orçamental	Frequência	1	100	4	1	1	107
		%	25,0%	88,5%	21,1%	100,0%	100,0%	77,5%
	Despesa, sem económica	Frequência	0	9	0	0	0	9
		%	0,0%	8,0%	0,0%	0,0%	0,0%	6,5%
Total	Frequência	4	113	19	1	1	138	
	%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

Os testes complementares efectuados, apresentados no Anexo G, revelam que as variáveis estão associadas como consta da Tabela G.5. No que concerne às medidas de associação assimétricas (medidas Lambda), apresentadas na Tabela G.6, mostram que ambas as variáveis podem assumir o papel de predictoras, o que significa que estas se explicam mutuamente, pelo que a previsão se pode efectuar nos dois sentidos. Quando se utiliza a variável “Contabilização orçamental do IVA dedutível” para prever o “Plano adoptado” correspondente a um dado indivíduo, o lambda informa que existe uma redução de 44% no erro de previsão.

Os resíduos ajustados, apresentados na Tabela G.8, permitem concluir que:

- prevê-se que os indivíduos que assinalem a categoria “Como despesa extraorçamental” na variável “Contabilização do IVA dedutível” assinalem as categorias “POCE” e “POCP” e não assinalem a categoria “POCAL” na variável “Plano adoptado” (e vice-versa);
- prevê-se que os indivíduos que assinalem a categoria “Como despesa orçamental” na variável “Contabilização do IVA dedutível”, assinalem a categoria “POCAL” e não assinalem as categorias “POCE” e “POCP” na variável “Plano adoptado” (e vice-versa).

É interessante notar na Tabela 5.56 que, das entidades que gerem orçamentos superiores a 8 milhões de euros, a maioria classifica o IVA dedutível como despesa orçamental. Recorde-se que ao fazer reflectir aquele IVA na execução do orçamento, a despesa destas entidades é sobrevalorizada em relação às que o classificam como operações de tesouraria, como todas as implicações inerentes à consolidação das contas e ao apuramento da despesa pública.

Tabela 5.56: Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. Dimensão em termos de orçamento da despesa.

			Dimensão do organismo em termos de orçamento da despesa (10 ³ €)						Total
			<=8000	8000,01-11000	11000,01-17000	17000,01-22000	22000,01-50000	+ 50000,01	
Contabilização orçamental do IVA dedutível	Despesa extraorçamental	Frequência	9	4	1	1	3	3	21
		%	64,3%	23,5%	4,5%	4,0%	10,7%	15,8%	16,8%
	Despesa orçamental	Frequência	5	10	18	23	25	15	96
		%	35,7%	58,8%	81,8%	92,0%	89,3%	78,9%	76,8%
	Despesa, sem económica	Frequência	0	3	3	1	0	1	8
		%	0,0%	17,6%	13,6%	4,0%	0,0%	5,3%	6,4%
Total		Frequência	14	17	22	25	28	19	125
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Dado que quem trata o IVA dedutível como operação orçamental aplica na sua maioria o POCAL, é normal que sigam principalmente as orientações do SATAPOCAL. Mas será curioso notar que quem segue as orientações da DGO também classifica maioritariamente aquele IVA como operação orçamental, como se pode observar na Tabela 5.57.

Tabela 5.57: Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. Orientações seguidas.

			Orientações						Total
			Da CNCAP	Do SATAPOCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade	Outra	
Contabilização orçamental do IVA dedutível	Despesa extraorçamental	Frequência	14	4	11	8	8	2	22
		%	51,9%	4,1%	18,6%	28,6%	32,0%	18,2%	
	Despesa orçamental	Frequência	12	87	43	19	16	8	102
		%	44,4%	88,8%	72,9%	67,9%	64,0%	72,7%	
	Despesa, sem económica	Frequência	1	7	5	1	1	1	9
		%	3,7%	7,1%	8,5%	3,6%	4,0%	9,1%	
Total		Frequência	27	98	59	28	25	11	133

Percentagens e totais são baseados nos respondentes.

Considerando-se apenas as entidades que liquidam e deduzem IVA, em 73,3% das situações o IVA tem sempre impacto orçamental, quer na despesa, quer na receita. Em 15,6% dos casos a solução é sempre o seu tratamento como extraorçamental. No entanto,

existem entidades que classificam o IVA dedutível como despesa orçamental e o liquidado como operação de tesouraria (3,7%), não tratando de forma coerente esta questão, o que se pode observar na Tabela 5.58.

O facto mais relevante neste contexto consiste na falta de uniformização nos procedimentos adoptados para contabilizar este imposto, o que traduz, em nosso entender, as diferentes soluções apresentadas pela DGO e pelo SATAPOCAL.

Tabela 5.58: Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. IVA liquidado.

			Contabilização orçamental do IVA liquidado			Total
			Receita extraorçamental	Receita orçamental	Receita, sem económica	
Contabilização orçamental do IVA dedutível	Despesa extraorçamental	Frequência	21	0	0	21
		% do Total	15,6%	0,0%	0,0%	15,6%
	Despesa orçamental	Frequência	5	99	1	105
		% do Total	3,7%	73,3%	0,7%	77,8%
	Despesa, sem económica	Frequência	0	3	6	9
		% do Total	0,0%	2,2%	4,4%	6,7%
Total		Frequência	26	102	7	135
		% do Total	19,3%	75,6%	5,2%	100,0%

Os resultados obtidos na Tabela G.9 do Anexo G permitem rejeitar a hipótese de independência entre as variáveis. As medidas de associação assimétricas apresentadas na Tabela G.10 do mesmo anexo revelam que ambas as variáveis podem assumir o papel de predictoras, o que significa que o conhecimento da resposta assinalada por um indivíduo na questão “Contabilização do IVA dedutível” permite prever com elevada probabilidade a categoria de resposta que irá seleccionar na questão “Contabilização do IVA liquidado” (a redução do erro de previsão é de 72,7%), podendo a previsão efectuar-se nos dois sentidos.

Quanto às fontes de dependência responsáveis pela associação verificada entre as variáveis, os resultados constantes da Tabela G. 12 do Anexo G permitem concluir o seguinte:

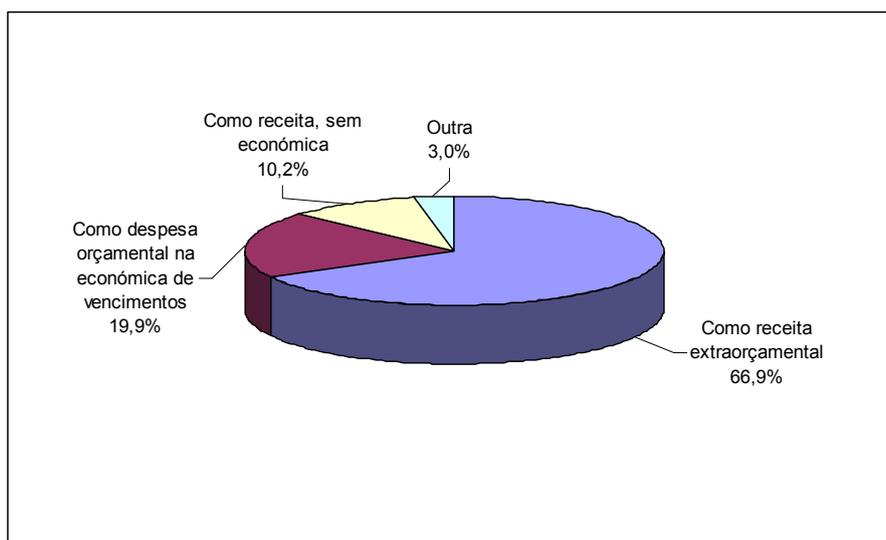
- prevê-se que os indivíduos que assinalem a categoria “Como despesa extraorçamental” na variável “Contabilização do IVA dedutível”, assinalem a categoria “Como receita extraorçamental” e não assinalem a categoria “Como receita orçamental” na variável “Contabilização do IVA liquidado” (e vice-versa);

- prevê-se que os indivíduos que assinalem a categoria “Como despesa orçamental” na variável “Contabilização do IVA dedutível”, assinalem a categoria “Como receita orçamental” e não assinalem a categoria “Como receita extraorçamental” na variável “Contabilização do IVA liquidado” (e vice-versa);
- prevê-se que os indivíduos que assinalem a categoria “Como despesa sem utilizar qualquer económica” na variável “Contabilização do IVA dedutível”, assinalem a categoria “Como despesa sem utilizar qualquer económica” na outra variável.

4.3.6 Descontos e Retenções (Operações Extraorçamentais)

Dado que o SATAPOCAL apresenta no seu folheto a respeito da contabilização das operações extraorçamentais soluções que se consideram não respeitar o que está estabelecido no POCP e nos planos sectoriais, procurou-se compreender como é que estas operações estavam a ser implementadas no terreno. Deste modo, questionaram-se as entidades quanto à forma de contabilização que era seguida quando se faziam descontos e retenções, por exemplo, de vencimentos. Como se pode constatar pelo Gráfico 5.32, 66,9% das respostas obtidas indicam que os descontos e retenções efectuados sobre vencimentos são classificados como operações de tesouraria. No entanto, 19,9% das entidades referem que aquelas retenções são consideradas como despesa orçamental na mesma classificação dos vencimentos. Têm-se, ainda, 10,2% de respostas no sentido de contabilizar aquelas operações como receitas, mas sem utilizar qualquer classificação económica.

Gráfico 5.32: Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos.



Mais uma vez, em nenhum dos Planos específicos existe uma solução única para estas operações. No âmbito do POCAL, são 74,4% das entidades que deram a resposta “operações de tesouraria” existindo, no entanto, 13,7% de respostas no sentido de as considerar como despesa orçamental e 12% que as trata como receita sem lhes associar uma económica. Curiosamente, das entidades que aplicam o POCE, 44,8% referem adoptar a solução da despesa orçamental, como se pode observar na Tabela 5.59.

Tabela 5.59: Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total	
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS		
Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos	Receita extraorçamental	Frequência	4	87	15	4	1	111	
		%	50,0%	74,4%	51,7%	66,7%	100,0%	68,9%	
	Despesa orçamental	Frequência	4	16	13	0	0	33	
		%	50,0%	13,7%	44,8%	0,0%	0,0%	20,5%	
	Receita, sem económica	Frequência	0	14	1	2	0	17	
		%	0,0%	12,0%	3,4%	33,3%	0,0%	10,6%	
	Total		Frequência	8	117	29	6	1	161
			%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Os testes complementares apresentados na Tabela H.1 do Anexo H permitem rejeitar a independência das variáveis em estudo. A análise dos resíduos ajustados da Tabela H.4 do Anexo H permitiu identificar as seguintes fontes de associação entre as variáveis:

- existe uma associação positiva entre adoptar o POCAL e classificar as retenções de vencimentos como receita extraorçamental;
- existe uma associação negativa entre adoptar o POCE e classificar as retenções de vencimentos como receita extraorçamental;
- existe uma associação positiva entre adoptar o POCP e o POCE e contabilizar as retenções na económica orçamental dos vencimentos;
- existe uma associação negativa entre adoptar o POCAL e contabilizar as retenções na económica orçamental dos vencimentos.

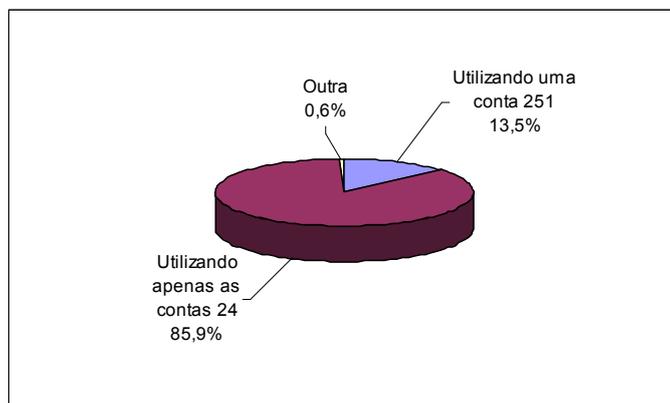
É interessante notar que nos orçamentos de maior dimensão, impera a solução de utilizar classificações extraorçamentais para este tipo de operações. Por exemplo, nas entidades com orçamentos superiores a 50.000 milhares de euros, 84,0% das respostas são naquele sentido, como se pode ler na Tabela 5.60.

Tabela 5.60: Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Dimensão em termos de orçamento da despesa.

			Dimensão do organismo em termos de orçamento da despesa (10 ³ €)						Total
			<=8000	8000,01-11000	11000,01-17000	17000,01-22000	22000,01-50000	+ 50000,01	
Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos	Receita extraorçamental	Frequência	11	13	15	18	25	21	103
		%	45,8%	65,0%	65,2%	69,2%	89,3%	84,0%	70,5%
	Despesa orçamental	Frequência	11	3	6	4	2	3	29
		%	45,8%	15,0%	26,1%	15,4%	7,1%	12,0%	19,9%
	Receita, sem económica	Frequência	2	4	2	4	1	1	14
		%	8,3%	20,0%	8,7%	15,4%	3,6%	4,0%	9,6%
Total		Frequência	24	20	23	26	28	25	146
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

A análise desta variável por localização, constante da Tabela H.5 do Anexo H, permite concluir que a distribuição das respostas obtidas traduz alguma dissimilaridade nas opções. Por exemplo, das respostas obtidas de Vila Real e Setúbal, 100% optam pela contabilização das retenções como receita extraorçamental, mas nos Açores 40% das entidades responderam tratar estas operações como receita, sem utilizar qualquer classificação económica. Recorde-se que a solução do SATAPOCAL passa por considerar os descontos e retenções como operações de tesouraria mas movimentando-se apenas as contas de terceiros (como por exemplo, a do “Estado e outros entes públicos” ou “Outros credores”) e de disponibilidades. Deste modo, uma das questões colocadas procurou aferir o modo de contabilização, ao nível patrimonial, que é dado a estas operações. Como se pode observar no Gráfico 5.33, 85,9% indicam utilizar apenas as contas de terceiros enquanto que somente 13,5% das respostas referem a adopção da conta 251 para contabilizar estes movimentos.

Gráfico 5.33: Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos.



Como se pode constatar pela análise da Tabela 5.61, 95% das entidades que aplicam o POCAL referem movimentar apenas as contas de terceiros. Esta percentagem desce para 62,1% nas entidades que aplicam o POCE. É curioso notar que, em todos os planos, se assiste à existência na prática de soluções alternativas àquela que o POCP (e planos sectoriais) estabelece.

Tabela 5.61: Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos	Utiliza a conta 251	Frequência	5	6	11	0	1	23
		%	62,5%	5,0%	37,9%	0,0%	50,0%	13,6%
	Utiliza apenas as contas 24	Frequência	3	114	18	10	1	146
		%	37,5%	95,0%	62,1%	100,0%	50,0%	86,4%
Total		Frequência	8	120	29	10	2	169
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Os resultados dos testes de independência do Qui-Quadrado constantes da Tabela H.6 do Anexo H revelam que se deve rejeitar a hipótese de independência entre as variáveis em estudo. A identificação das fontes de dependência através da análise dos resíduos ajustados constantes da Tabela H.9 do Anexo H, permitiu concluir que as entidades que adoptam o POCP e o POCE tendem a utilizar a conta 251 para contabilizar as retenções de vencimentos e que as entidades que adoptam o POCAL tendem a contabilizar aquelas retenções apenas em contas de terceiros.

É de notar que, apesar de ser o SATAPOCAL que defende a solução de movimentar apenas as contas de terceiros, de acordo com a Tabela 5.62, mesmo quem segue também as orientações de outras entidades indicam adoptar maioritariamente aquela solução.

Tabela 5.62: Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos vs. Orientações seguidas.

			Orientações						Total
			Da CNCAP	Do SATA-POCAL	Da DGO	De Consultores	Dos responsáveis pela entidade	Outra	
Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos	Utiliza a conta 251	Frequência	10	4	12	7	8	5	23
		%	32,3%	3,9%	16,2%	19,4%	25,8%	20,8%	
	Utiliza apenas as contas 24	Frequência	21	99	62	29	23	19	141
		%	67,7%	96,1%	83,8%	80,6%	74,2%	79,2%	
Total		Frequência	31	103	74	36	31	24	164

Percentagens e totais são baseados nos respondentes.

Pretendeu-se complementar a análise das operações de retenção, com o cruzamento da classificação orçamental e patrimonial que é dado a estas operações. Da leitura da Tabela 5.63, resulta que 58,3% das respostas obtidas movimentam as operações de descontos e retenções nas económicas extraorçamentais e utilizando apenas as contas de terceiros (na linha das orientações do SATAPOCAL).

Apenas 11,5% das entidades classificam estas operações como receita extraorçamental através da utilização da conta 251 (como se considera ser obrigatório, de acordo com os diversos planos de contabilidade públicos). Salienta-se a existência de 16,7% de respostas que registam as retenções em contas de terceiros mas classificando-as como despesa orçamental, e de 10,3% de entidades que utilizam aquelas contas de terceiros mas não utilizam qualquer económica para processar os descontos.

O que não se consegue compreender são os 3,2% de respostas que indicam considerar como despesa orçamental e, em simultâneo, utilizam a conta 251. Recorde-se que esta conta é suposto ser movimentada apenas em processos de receita e nunca de despesa. O que é certo é que, das respostas obtidas, se pode concluir que os procedimentos de contabilização dos descontos e retenções não se encontram normalizados estando implementadas diversas soluções.

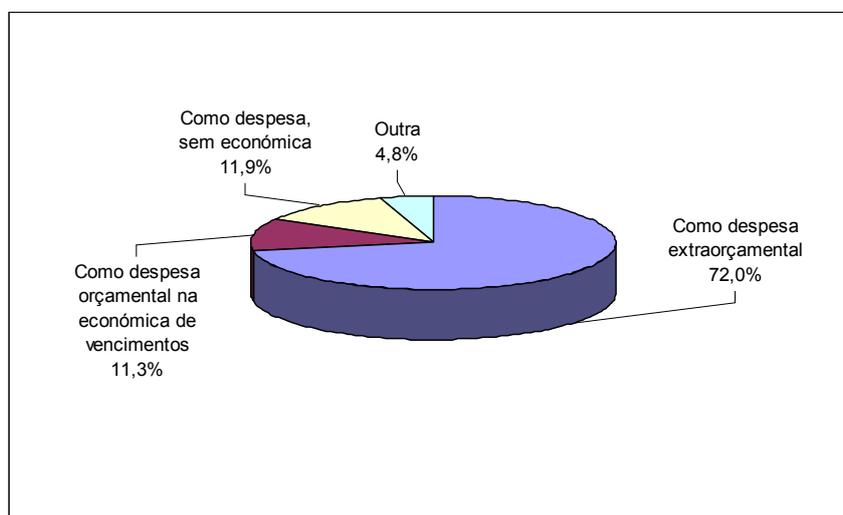
Tabela 5.63: Contabilização patrimonial vs. orçamental das retenções sobre vencimentos.

			Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos			Total	
			Receita extraorçamental	Despesa orçamental	Receita, sem económica		
Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos	Utiliza a conta 251	Frequência	18	5	0	23	
		% do Total	11,5%	3,2%	0,0%	14,7%	
	Utiliza apenas as contas 24	Frequência	91	26	16	133	
		% do Total	58,3%	16,7%	10,3%	85,3%	
	Total		Frequência	26	109	31	16
			% do Total	69,9%	19,9%	10,3%	100,0%

No que respeita aos procedimentos que estão a ser utilizados para efectuar as respectivas entregas dos descontos e retenções efectuadas, questionaram-se as entidades sobre as contabilizações que utilizam ao nível orçamental e ao nível patrimonial. Quanto ao tratamento orçamental que é dado a estas operações, pode ler-se no Gráfico 5.34 que 72,0% das respostas apontam para a sua classificação como operações de tesouraria.

Existem 11,3% de entidades que indicam considerar as entregas como despesa orçamental e 11,9% que as consideram como despesa, mas sem utilizar qualquer classificação económica. Salientam-se, ainda, 4,8% de respostas de defendem adoptar outras soluções.

Gráfico 5.34: Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos.



Também nas operações de entrega dos descontos e retenções não existe um procedimento único adoptado no contexto de cada um dos planos, como resulta da leitura da Tabela 5.64. Por exemplo, no contexto do POCAL, 80,3% das entidades utilizam as económicas extraorçamentais para tratar estas operações, enquanto que 14,5% as consideram como despesa mas sem utilizar qualquer classificação económica.

Tabela 5.64: Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de Contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos	Despesa extraorçamental	Frequência	5	94	16	5	1	121
		%	62,5%	80,3%	61,5%	71,4%	50,0%	75,6%
	Despesa orçamental	Frequência	3	6	9	0	1	19
		%	37,5%	5,1%	34,6%	0,0%	50,0%	11,9%
	Despesa, sem económica	Frequência	0	17	1	2	0	20
		%	0,0%	14,5%	3,8%	28,6%	0,0%	12,5%
Total	Frequência	8	117	26	7	2	160	
	%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

O teste da Significância Exacta do Qui-Quadrado, apresentado na Tabela H.10 do Anexo H, permite rejeitar a hipótese de independência entre as variáveis em análise. As fontes de associação que justificam a dependência verificada, constam da Tabela H.13 do Anexo H, tendo-se observado que:

- as entidades que adoptam o POCAL tendem a classificar as entregas de retenções como despesa extraorçamental;
- as entidades que adoptam o POCE e o POCP tendem a contabilizar aquelas operações como despesa orçamental.

De acordo com a Tabela 5.65, independentemente do volume dos orçamentos impera sempre a solução de utilizar classificações extraorçamentais. Por exemplo, nas entidades com orçamentos superiores a 50.000 milhares de euros, 88,0% das respostas são naquele sentido.

Tabela 5.65: Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Dimensão em termos do orçamento da despesa.

			Dimensão do organismo em termos de orçamento da despesa (10 ³ €)						Total
			≤8000	8000,01-11000	11000,01-17000	17000,01-22000	22000,01-50000	+ 50000,01	
Contabilização orçamental da entrega das retenções de vencimentos	Despesa extraorçamental	Frequência	12	15	18	19	25	22	111
		%	57,1%	68,2%	75,0%	76,0%	89,3%	88,0%	76,6%
	Despesa orçamental	Frequência	7	3	3	1	2	2	18
		%	33,3%	13,6%	12,5%	4,0%	7,1%	8,0%	12,4%
	Despesa, sem económica	Frequência	2	4	3	5	1	1	16
		%	9,5%	18,2%	12,5%	20,0%	3,6%	4,0%	11,0%
Total	Frequência	21	22	24	25	28	25	145	
	%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

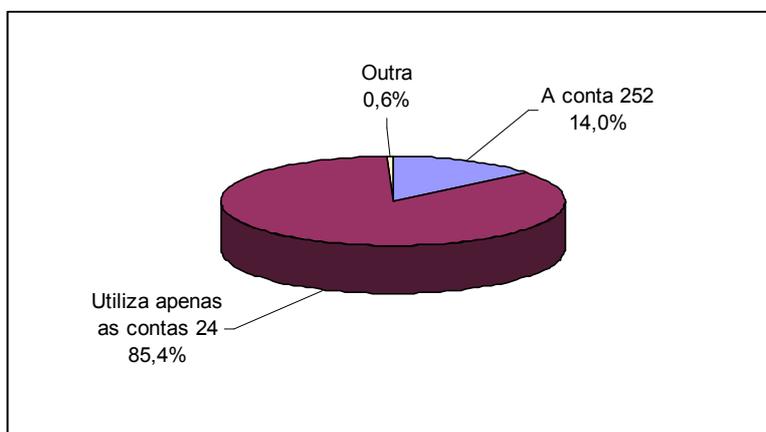
Também no que concerne a estas operações, a utilização das diversas soluções adoptadas pelas entidades que responderam ao inquérito não se distribui da mesma forma pelas diversas regiões. Note-se que é nos Açores onde a adopção de uma classificação extraorçamental se faz menos sentir com apenas 44,4% de respostas, como se pode observar na Tabela H.14 do Anexo H.

A análise dos resíduos ajustados constantes do mesmo Anexo, Tabela H.15, permite concluir que:

- os indivíduos que se localizam em Lisboa tendem a contabilizar as entregas de retenções como despesa orçamental;
- quem se situa nos Açores tende a registar aquelas operações como despesa sem utilizar qualquer económica e a não as considerar como despesa extraorçamental.

No que respeita ao tratamento que é dado a estas operações ao nível patrimonial, pode observar-se no Gráfico 5.35 que 85,4% das respostas indicam que as entregas de retenções são contabilizadas apenas em contas de terceiros e de disponibilidades. Apenas 14,0% das entidades referem que aquelas operações movimentam também a conta 252 (solução que é, em nosso entender, defendida pelo POCP e planos sectoriais).

Gráfico 5.35: Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos.



Como se pode verificar pela análise da Tabela 5.66, 96,7% das entidades que aplicam o POCAL referem movimentar apenas as contas de terceiros para contabilizar estas operações. Esta percentagem é de 100% nas entidades que implementam o POCMS e de 58,6% nas que aplicam o POCE. Mais uma vez, também neste contexto, as soluções não se encontram normalizadas.

Tabela 5.66: Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos	Utiliza a conta 252	Frequência	6	4	12	0	2	24
		%	75,0%	3,3%	41,4%	0,0%	100,0%	14,1%
	Utiliza apenas as contas 24	Frequência	2	116	17	11	0	146
		%	25,0%	96,7%	58,6%	100,0%	0,0%	85,9%
Total		Frequência	8	120	29	11	2	170
		%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Os testes complementares efectuados sobre as variáveis em estudo, constantes do Anexo H, revelam que o conhecimento da categoria assinalada por um dado indivíduo na questão “Contabilização patrimonial da entrega das retenções” constitui um decréscimo de 16,0% na probabilidade de errar ao predizer a categoria (que será assinalada pelo mesmo) na questão “Plano adoptado”, como se retira da Tabela H.17.

A análise dos resíduos ajustados da Tabela H.19 permitiu identificar que existem as seguintes fontes de associação:

- as entidades que adoptam o POCP, o POCE e o POCISSSS tendem a utilizar a conta 252 na contabilização da entrega das retenções de vencimentos;
- as entidades que utilizam o POCAL tendem a movimentar apenas as contas 24 para registar aquele tipo de operações.

Pretendeu-se analisar as relações existentes entre a contabilização orçamental e patrimonial que é dada à entrega das retenções de vencimentos. Como se pode observar na Tabela 5.67, 65,4% das respostas obtidas indicam classificar as entregas de retenções como despesa orçamental e utilizando apenas as contas de terceiros e de disponibilidades (de acordo, pois, com as orientações do SATAPOCAL). Apenas 10,3% dos resultados movimentam a conta 252 na económica extraorçamental (de acordo com o que é preconizado pelo POCP e planos sectoriais). Existem, ainda, 12,2% de entidades que referem movimentar apenas as contas de terceiros mas sem utilizar qualquer classificação económica, solução que não se encontra prevista em nenhum plano nem é defendida por nenhuma entidade oficial. Ou seja, mais uma vez se conclui não existir um procedimento único implementado para efeitos de entrega dos descontos e retenções.

Tabela 5.67: Contabilização orçamental vs. patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos.

			Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos			Total
			Como despesa extraorçamental	Como despesa orçamental	Como despesa, sem económica	
Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos	Utiliza a conta 252	Frequência	16	7	0	23
		% do Total	10,3%	4,5%	0,0%	14,7%
	Utiliza apenas as contas 24	Frequência	102	12	19	133
		% do Total	65,4%	7,7%	12,2%	85,3%
Total		Frequência	118	19	19	156
		% do Total	75,6%	12,2%	12,2%	100,0%

A aplicação do teste do Qui-Quadrado constante da Tabela H.20 do Anexo H permitiu apurar a existência de dependência entre as variáveis em análise. A localização das fontes de dependência, constantes da Tabela H.23 do Anexo H, revelou a existência de uma associação positiva entre utilizar a conta 252 aquando da entrega das retenções e considerá-las como despesa orçamental e de uma associação negativa entre movimentar apenas contas 24 e considerar aquelas operações como despesa orçamental.

Assim, pode concluir-se que a associação existente entre as variáveis em estudo, assenta essencialmente na dependência das categorias de resposta “Utilização da conta 252” e “Utilização apenas das contas 24” da variável “Contabilização patrimonial das entregas de retenções” e “Como despesa orçamental na mesma classificação de vencimentos” da variável “Contabilização orçamental das entregas de retenções”. As restantes combinações não revelam qualquer associação significativa, pelo que fica justificado o fraco grau de associação entre as variáveis (calculado através das medidas de associação simétricas).

De modo a verificar se as entidades são coerentes na contabilização das retenções e respectivas entregas ao nível orçamental, cruzaram-se as duas respostas. Assim, como se pode constatar através da tabela 5.68, 68,4% das respostas tratam a retenção como receita extraorçamental e a sua entrega como despesa extraorçamental. No entanto, existem cerca de 7,1% de entidades que indicam classificar as retenções como despesa orçamental e as respectivas entregas como despesa extraorçamental.

Tabela 5.68: Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. respectiva entrega.

			Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos			Total
			Despesa extraorçamental	Despesa orçamental	Despesa, sem económica	
Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos	Receita extraorçamental	Frequência	106	1	2	109
		% do Total	68,4%	0,6%	1,3%	70,3%
	Despesa orçamental	Frequência	11	16	2	29
		% do Total	7,1%	10,3%	1,3%	18,7%
	Receita, sem económica	Frequência	0	1	16	17
		% do Total	0,0%	0,6%	10,3%	11,0%
Total		Frequência	117	18	20	155
		% do Total	75,5%	11,6%	12,9%	100,0%

Esta análise foi complementada com os testes apresentados na Tabela H.25 do Anexo H, tendo-se concluído que:

- o conhecimento de uma categoria (assinalada por um dado indivíduo) na questão “Contabilização orçamental das retenções entregues” constitui um decréscimo de 63,0% na probabilidade de errar ao predizer a categoria (que será assinalada pelo mesmo) na questão “Contabilização orçamental das retenções efectuadas”;
- o conhecimento da categoria seleccionada quanto à contabilização das retenções representa uma redução de 55,3% na predição da categoria que será assinalada quanto à respectiva entrega;
- o valor da medida Lambda simétrica supõe que as duas variáveis podem assumir o papel de predictoras (como já se havia concluído das medidas anteriores).

A análise dos resíduos ajustados, constantes da Tabela H.27 do Anexo H, permitiram localizar as seguintes fontes de dependência:

- os indivíduos que contabilizam as retenções sobre vencimentos como receita extraorçamental tendem a registar as suas entregas como despesa extraorçamental e a não as considerar como despesa orçamental ou sem utilizar qualquer classificação económica;
- quem classifica as retenções como despesa orçamental tende a considerar a respectiva entrega como despesa orçamental e a não as registar como despesa extraorçamental;
- os indivíduos que movimentam as retenções como receita sem utilizar qualquer económica tendem a classificar as entregas como despesa sem associação de uma económica e a não as considerar como despesa extraorçamental.

No que concerne ao tratamento patrimonial que é utilizado na contabilização das retenções e das respectivas entregas, pode ser observado na Tabela 5.69 que 84,6% das entidades utilizam apenas as contas de terceiros e de disponibilidades para contabilizar estas operações. Apenas 12,4% movimentam a conta 251 nas retenções e a conta 252 nas entregas devidas, respeitando o preconizado no POCP e planos sectoriais. Deste modo, não só os procedimentos implementados não se encontram uniformizados, como as soluções que são maioritariamente adoptadas não estão de acordo com os planos de contabilidade pública em vigor.

Tabela 5.69: Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos vs. respectiva entrega.

			Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos		Total
			Utiliza a conta 252	Utiliza apenas as contas 24	
Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos	Utiliza a conta 251	Frequência	21	2	23
		% do Total	12,4%	1,2%	13,6%
	Utiliza apenas as contas 24	Frequência	3	143	146
		% do Total	1,8%	84,6%	86,4%
Total		Frequência	24	145	169
		% do Total	14,2%	85,8%	100,0%

Também no que concerne a estas variáveis foi possível rejeitar a hipótese de independência entre elas, de acordo com os resultados dos testes complementares efectuados, constantes da Tabela H.28 do Anexo H. As medidas Lambda calculadas na Tabela H.29 do Anexo H evidenciam valores significativamente diferentes de zero, pelo que se pode concluir que as duas variáveis podem assumir o papel de predictoras:

- o conhecimento de uma categoria (assinalada por um dado indivíduo) na questão “Contabilização patrimonial das retenções entregues” constitui um decréscimo de 78,3% na probabilidade de errar ao predizer a categoria (que será assinalada pelo mesmo) na questão “Contabilização patrimonial das retenções efectuadas”;
- o conhecimento da categoria seleccionada quanto à contabilização das retenções representa uma redução de 79,2% na predição da categoria que será assinalada quanto à respectiva entrega.

A análise dos resíduos ajustados, constantes da Tabela H. 31 do Anexo H, permitiu localizar as seguintes fontes de dependência (as conclusões podem ser retiradas nos dois sentidos):

- as entidades que contabilizam as retenções sobre vencimentos através da utilização de uma conta 251 tendem a registar as suas entregas através da conta 252 e a não as considerar movimentando apenas as contas 24;
- quem classifica as retenções através das contas 24 tende a contabilizar a respectiva entrega apenas em contas 24 e a não as movimentar na conta 252.

Também no que concerne à contabilização dos descontos e retenções se assinalam as diversas soluções que são adoptadas pelas diversas entidades, o que não permite a comparabilidade da informação financeira prestada.

4.4 Síntese Conclusiva

A investigação desenvolvida permite concluir que os resultados da aplicação dos planos, passados 10 anos da publicação do POCP, estão aquém dos objectivos estabelecidos. De facto, as incoerências e falta de clareza ao nível da legislação a que acresce a falta de coordenação entre as entidades com competências normalizadoras neste contexto fazem-se sentir ao nível das diversas entidades contabilísticas. No Quadro 5.1 apresenta-se uma síntese dos resultados obtidos no que concerne a algumas das operações estudadas.

Quadro 5.1: Síntese dos resultados obtidos.

Operações		Plano de contabilidade adoptado				
		POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS
Movimentação da conta 251 a débito	Na liquidação da receita	50,0%	70,2%	43,8%	50,0%	50,0%
	Na cobrança da receita	50,0%	29,8%	56,3%	50,0%	50,0%
Movimentação da conta 252 a crédito	Na autorização de pagamento	62,5%	42,5%	41,9%	90,0%	50,0%
	No pagamento	37,5%	18,3%	35,5%	0,0%	50,0%
	No processamento	0,0%	39,2%	22,6%	10,0%	0,0%
Critério para reconhecer as despesas de anos anteriores	Ano dos compromissos	25,0%	20,6%	14,3%	22,2%	-
	Ano de vencimento das facturas	50,0%	7,4%	33,3%	22,2%	-
	Ano de registo das facturas	0,0%	60,3%	42,9%	55,6%	-
	Outra	25,0%	11,8%	9,5%	0,0%	-
Reposições abatidas aos pagamentos	Redução de despesa orçamental	87,5%	95,8%	90,3%	55,6%	100,0%
	Receita extraorçamental	12,5%	4,2%	9,7%	44,4%	0,0%

Quadro 5.1: Síntese dos resultados obtidos (continuação).

Operações		Plano de contabilidade adoptado				
		POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS
Contabilização dos reembolsos e restituições do ano	Redução de receita	100,0%	39,0%	72,7%	50,0%	50,0%
	Aumento de despesa	0,0%	61,0%	27,3%	50,0%	50,0%
Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior	Redução de receita	14,3%	14,5%	9,4%	11,1%	0,0%
	Aumento de despesa	85,7%	85,5%	90,6%	88,9%	100,0%
Contabilização orçamental do IVA liquidado	Receita extraorçamental	71,4%	7,1%	76,0%	66,7%	0,0%
	Receita orçamental	28,6%	85,8%	20,0%	0,0%	100,0%
	Receita, sem económica	0,0%	7,1%	4,0%	33,3%	0,0%
Contabilização orçamental do IVA dedutível	Despesa extraorçamental	75,0%	3,5%	78,9%	0,0%	0,0%
	Despesa orçamental	25,0%	88,5%	21,1%	100,0%	100,0%
	Despesa, sem económica	0,0%	8,0%	0,0%	0,0%	0,0%
Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos	Receita extraorçamental	50,0%	74,4%	51,7%	66,7%	100,0%
	Despesa orçamental	50,0%	13,7%	44,8%	0,0%	0,0%
	Receita, sem económica	0,0%	12,0%	3,4%	33,3%	0,0%
Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos	Despesa extraorçamental	62,5%	80,3%	61,5%	71,4%	50,0%
	Despesa orçamental	37,5%	5,1%	34,6%	0,0%	50,0%
	Despesa, sem económica	0,0%	14,5%	3,8%	28,6%	0,0%

Como se pode observar, 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.

CAPÍTULO 6

ESTUDO DE CASOS SOBRE A APLICAÇÃO DOS PLANOS OFICIAIS DE CONTABILIDADE

1. INTRODUÇÃO

A metodologia de investigação seguida no Capítulo anterior permitiu a recolha de informação de um elevado número de entidades. Contudo, sentiu-se a necessidade de intensificar a pesquisa no que respeita a um melhor conhecimento da realidade no campo, no sentido de permitir compreender as razões que poderão justificar a falta de harmonização verificada pela investigação já realizada.

2. METODOLOGIA ADOPTADA

No que concerne à metodologia adoptada, optou-se pelo estudo de casos dado que este tipo de investigação permite a compreensão de um assunto complexo e pode aliar experiência de campo a factos já conhecidos através de investigações anteriores. De facto, a metodologia utilizada no Capítulo 5 pode não espelhar alguns pormenores os quais, através

dos casos estudados, se esperam que sejam revelados do ponto de vista dos participantes, ao enfatizar a análise detalhada do contexto de um número limitado de situações.

Os investigadores têm utilizado a metodologia do estudo de casos desde há vários anos dentro de uma variedade de disciplinas. Eisenhardt (1989: 534) considera que o estudo de casos é uma estratégia de investigação focada na compreensão da dinâmica presente em acontecimentos únicos.

Yin (1984: 23) define o estudo de casos como “uma pesquisa empírica que investiga um fenómeno contemporâneo no seu contexto natural, em situações em que as fronteiras entre o contexto e o fenómeno não são claras, utilizando múltiplas fontes de evidência”. Para aquele autor, esta metodologia é indicada nas três situações seguintes:

- quando o caso é crítico para testar uma hipótese ou teoria previamente explicitada;
- quando ele é extremo ou único;
- quando ele é revelador, o que ocorre quando o investigador tem acesso a uma situação ou fenómeno até então inacessível à investigação científica.

Yin acrescenta, ainda, que os estudos de caso são também usados como etapas exploratórias na pesquisa de fenómenos pouco investigados, o qual exige o estudo aprofundado de poucos casos, que leve à identificação de categorias de observação ou à elaboração de hipóteses para estudos posteriores. Quanto à possibilidade de generalização a partir dos estudos de caso, o autor considera que é sempre possível gerar hipóteses que possam ser testadas em outros contextos e, caso sejam reiteradamente confirmadas, podem ser generalizadas para contextos similares.

As questões de investigação assentes no “quem”, “o quê”, “onde”, “como” e no “porquê” determinaram a estratégia relevante a ser usada neste contexto. Escolheram-se para o estudo, entidades que apliquem cada um dos planos em vigor - POCP, POCAL, POCMS, POCE e POCISSSS, tendo-se seleccionado, por razões meramente operacionais, entidades situadas no distrito de Lisboa.

As entidades estudadas possuem toda a autonomia administrativa e financeira, uma vez que são estas que, maioritariamente, se encontram a aplicar o POCP e os diversos planos sectoriais. Por forma a manter a confidencialidade das entidades apresentadas, não se referem os seus nomes nem os das pessoas entrevistadas (salienta-se que as entrevistas foram autorizadas pelas entidades sob o requisito de estas serem anónimas, o que se considerou não constituir uma limitação ao trabalho desenvolvido).

3. CASOS

3.1 Hospital

A entidade em estudo consiste num Hospital público, com autonomia administrativa e financeira situado no distrito de Lisboa, estendendo-se a sua área de influência à Grande Lisboa, Santarém, Portalegre e Algarve. Actualmente com mais de 60 anos de existência, o Hospital atende mais de 15000 doentes por ano servindo uma população de mais de 1 milhão de habitantes.

A entrevista foi realizada no dia 28 de Maio de 2007 à responsável pela Contabilidade, tendo sido referido que o Hospital possui contabilidade patrimonial desde há vários anos, muito antes de ter sido publicado o POCMS. Tem sido utilizado, desde sempre, um programa do IGIF o qual tem sofrido diversas actualizações, nomeadamente, para o adaptar ao novo POC da Saúde.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as RAP e porquê?

Resposta: Até 2006 estas operações eram tratadas como receita orçamental, à semelhança do que acontece com as reposições não abatidas aos pagamentos. Este ano, houve instruções do IGIF no sentido de considerar estas operações como redução dos respectivos pagamentos, tendo sido efectuadas alterações ao sistema informático neste sentido por parte daquele Instituto. Ou seja, a alteração no procedimento utilizado teve origem no IGIF e nas alterações efectuadas ao programa e não na vontade ou iniciativa da entidade.

Observação: Salienta-se que não se utiliza a classificação prevista no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, reiterada pela opinião da CNCAP, mas sim a solução preconizada pelo Decreto-Lei n.º 324/80, de 25 de Agosto. No entanto, até ao ano anterior o procedimento seguido não encontra justificação na legislação em vigor na altura. Recorde-se que a solução adoptada actualmente se enquadra na seleccionada pela maioria das respostas obtidas no inquérito efectuado.

Pergunta: Como são contabilizados orçamentalmente os reembolsos e restituições e porquê?

Resposta: As situações de reembolsos e restituições são tratadas sempre como um processo de despesa, independentemente da cobrança da receita ter ocorrido no ano em curso ou em anos anteriores. O procedimento adoptado não é opção da entidade ou de quem lança as operações, mas corresponde à parametrização prevista no sistema informático para este tipo de operações.

Observação: Este procedimento não se enquadra na legislação actualmente em vigor segundo a qual estas operações devem ser processadas por abate à receita. Vai antes no sentido da anterior versão do Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho e do procedimento defendido pelo SATAPOCAL.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as diferenças cambiais e porquê?

Resposta: No que concerne às diferenças de câmbio, estas são tratadas em função de serem favoráveis ou desfavoráveis, independentemente de se estar perante um processo de despesa ou de receita. São utilizadas as classificações previstas no Decreto-Lei 26/2002, de 14 de Fevereiro, estando as económicas associadas às respectivas contas de custos e proveitos, ou seja, à conta 685 “Diferenças de câmbio desfavoráveis” está associada a económica 06.02.03 “Outras despesas correntes” e à conta 785 “Diferenças de câmbio favoráveis” a económica 08.01.01 “Prémios, taxas por garantias e diferenças de câmbio”.

Observação: As económicas não são escolhidas por quem lança a contabilidade, uma vez que ao seleccionar as contas de custos, imobilizados, existências e proveitos o sistema apresenta de imediato a classificação económica associada a cada uma delas. Deste modo, o programa assume que uma conta patrimonial apenas pode corresponder a uma classificação económica.

Pergunta: Qual o critério adoptado para reconhecer as despesas de anos anteriores e porquê?

Resposta: Quanto às despesas de anos anteriores, o critério de distinção assenta no ano da respectiva factura. A pessoa responsável pela Contabilidade referiu sempre ter sido

utilizado este critério. Quando são registadas facturas de anos anteriores, é utilizada a conta 697 pelo que o sistema de imediato assume como despesa paga de anos anteriores, ou seja, é àquela conta que o sistema faz corresponder a económica de anos anteriores.

Observação: Este procedimento não segue as instruções da DGO nem os critérios adoptados pelo SEC 95, não se baseando na legislação em vigor.

Pergunta: Como é contabilizado orçamentalmente o IVA liquidado e o IVA dedutível e porquê?

Resposta: O Hospital não deduz IVA mas tem situações em que procede à respectiva liquidação. Nestes casos, o IVA não tem expressão orçamental mas também não é tratado com uma económica de operações de tesouraria. O valor da receita cobrada orçamentalmente corresponde ao montante levado a proveitos, uma vez que são estas contas que têm associadas as classificações económicas. O IVA passa por uma conta de terceiros (2436 “IVA a pagar”) mas não tem mais reflexo ao nível dos mapas de execução orçamental, nomeadamente, no que respeita ao mapa dos fluxos de caixa. Aliás, as únicas operações que estão reflectidas em operações de tesouraria correspondem às pensões de alguns doentes que se encontram depositadas em contas do Hospital mas ao dispor dos respectivos beneficiários.

Observação: Não são utilizadas as económicas previstas no classificador económico cuja aplicação foi reiterada pela DGO na Circular Série A n.º 1314, de 23 de Dezembro de 2004.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as retenções efectuadas nos vencimentos e as respectivas entregas? Porquê?

Resposta: No que concerne ao processamento dos vencimentos, esta operação reflecte-se nos compromissos assumidos pelos valores processados nas subcontas da conta 64 “Custos com pessoal”. À medida que são efectuados os pagamentos ocorre a execução orçamental (pelos valores líquidos pagos). A entrega das retenções para a segurança social, por exemplo, a efectuar até dia 15 do mês seguinte ao período a que corresponde, dá origem a um processo de despesa, desde o cabimento ao pagamento na classificação económica de pessoal.

Observação: O pagamento das remunerações ao pessoal deve traduzir-se na execução da despesa pelos valores ilíquidos independentemente de os descontos serem entregues apenas no mês seguinte ao da respectiva retenção. O classificador prevê que aquelas sejam consideradas como operações extraorçamentais, o que não se está a verificar no procedimento adoptado.

Pergunta: Como é que são reconhecidas as despesas e as receitas, ou seja, quando é que são movimentadas as contas 251 e 252? Porquê?

Resposta: Quanto ao reconhecimento das despesas e das receitas, apenas a partir do ano passado é que se passou a movimentar a conta 25 “Devedores e credores pela execução do orçamento”, após uma actualização efectuada ao programa. A conta 251 é debitada aquando da emissão das guias de receita e creditada pelas cobranças. Poderá apresentar saldo quando as guias de receitas são emitidas no final do mês e as cobranças só ocorrem no mês seguinte. No final do ano, terá que estar saldada. Quanto à conta 252, esta é creditada pelas autorizações de pagamento e debitada pelos pagamentos, respeitando-se a norma interpretativa da CNCAP a este respeito.

Observação: Antes da actualização efectuada em 2006, não existiam quaisquer movimentos na conta 25, nem existia a obrigatoriedade de movimentar sempre as contas de terceiros, pelo que existiam movimentos directos entre as contas de custos e proveitos e as de disponibilidades. Apesar de o POCMS sempre ter obrigado à movimentação daquela conta, só a partir do ano em curso é que este procedimento foi adoptado. No entanto, no que respeita à movimentação da conta 251 a orientação da CNCAP não é, ainda, seguida.

Síntese Conclusiva

O Hospital tem utilizado sempre sistemas informáticos originários do IGIF. O que existia antes da publicação do POCMS já respondia à contabilidade patrimonial. Ele foi adaptado àquele plano, tendo sido associadas classificações económicas às contas patrimoniais. No entanto, a lógica do sistema assenta numa óptica patrimonial, não havendo grande liberdade de escolha quanto à contabilidade orçamental. É interessante notar que existem operações, como nos reembolsos e restituições e no reconhecimento das despesas de anos anteriores, onde não se segue a legislação em vigor. Neste último caso, salienta-se que este exemplo se enquadra na maioria das respostas obtidas no estudo efectuído no Capítulo anterior que adoptam um critério que não encontra suporte na legislação em vigor.

Salientam-se as alterações nos procedimentos efectuadas nos últimos anos ao nível do sistema, as quais podem ter como consequência a falta de comparabilidade da informação financeira produzida pela entidade. Considera-se que esta situação reforça os resultados do inquérito efectuado quanto à importância que os sistemas informáticos assumem na definição dos procedimentos. Deste modo, os procedimentos adoptados pela entidade no que concerne às operações em estudo são na sua totalidade impostos pelo sistema informático utilizado, sendo alterados em função das modificações introduzidas pelo IGIF o que reforça igualmente a relevância de existirem diversas entidades envolvidas na normalização da contabilidade pública.

3.2 Caixa de Previdência

A entidade estudada consiste numa Caixa de Previdência sob a superintendência e tutela do Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social, situada no Distrito de Lisboa e encontrando-se a aplicar o POCISSSS. O seu orçamento é aprovado pela Segurança Social, da qual recebem transferências que são, posteriormente, canalizadas para os respectivos beneficiários.

A entrevista foi realizada no dia 12 de Junho de 2007 à pessoa que faz a contabilidade da entidade (salienta-se que ela não pertence à Caixa mas é a responsável pelo trabalho contabilístico). O sistema informático utilizado assenta no “Sistema de Informação Financeira”, implementado no sistema aplicacional *System Applications and Products in Data Processing* (SAP) R/3, cujo desenvolvimento foi adaptado às especificidades do sistema de gestão financeira da segurança social sob supervisão do IGFSS.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as RAP e porquê?

Resposta: O sistema informático tem as operações parametrizadas por tipos de documentos, ou seja, ao seleccionar um determinado tipo, a que corresponde uma operação específica, os movimentos são efectuados automaticamente sem interferência do utilizador. Este é o caso das reposições abatidas aos pagamentos, em que a selecção desta tipologia de documento implica a contabilização definida no sistema para estas operações como redução de despesa.

Observação: Também nesta entidade não se utiliza a classificação extraorçamental de receita prevista para estas operações mas, ao invés, continua a utilizar-se o procedimento que é usado desde sempre e que encontra a sua razão de ser em diversa legislação em vigor.

Pergunta: Como são contabilizados orçamentalmente os reembolsos e restituições e porquê?

Resposta: No que concerne aos reembolsos e restituições, o procedimento adoptado é diferente consoante a cobrança da receita tenha ocorrido no ano ou em anos anteriores. Assim, a devolução de receita cobrada no ano implica a movimentação de uma conta 25114 “Devedores pela execução do orçamento - orçamento do exercício - operações de restituição”, ou seja, é processada por abate à receita. No entanto, quando as cobranças tiveram lugar em exercícios anteriores, as devoluções são processadas como despesas através da movimentação da conta 25214 “Credores pela execução do orçamento - orçamento do exercício - operações de restituição”.

Observação: As contas movimentadas parecem encontrar a sua sustentação na opinião de Duarte *et al.* (2002: 220) que sugerem a desagregação das contas 251 e 252, por forma a reflectir as operações de restituição e que defendem que só deverá ser movimentada por abate à receita a devolução de receitas cobradas no próprio ano. No entanto, este procedimento não se enquadra nas opiniões defendidas pela CNCAP ou pelo SATAPOCAL nem no que preconiza o n.º 5, do artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as diferenças cambiais e porquê?

Resposta: Não são efectuadas operações que envolvam diferenças de câmbio.

Pergunta: Qual o critério adoptado para reconhecer as despesas de anos anteriores e porquê?

Resposta: Quanto ao critério utilizado para reconhecer as despesas de anos anteriores, é utilizado o ano do compromisso. O sistema contabiliza aquelas despesas numa subconta própria da conta 252, a qual se destina a registar no exercício económico em curso os

pagamentos referentes a encargos assumidos em anos anteriores os quais estão registados nos compromissos assumidos.

Observação: Neste caso não é seguido o critério adoptado pela DGO, mas sim o estabelecido no SEC 95.

Pergunta: Como é contabilizado orçamentalmente o IVA liquidado e o IVA dedutível e porquê?

Resposta: A entidade não tem situações que envolvam a liquidação ou a dedução deste imposto.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as retenções efectuadas nos vencimentos e as respectivas entregas? Porquê?

Resposta: As operações de retenções em vencimentos processam-se em contas de terceiros, sendo os pagamentos ao pessoal reflectidos pelo valor líquido, uma vez que a conta 252 é movimentada a débito apenas pelos montantes a transferir aos empregados. Assim, não são utilizadas classificações extraorçamentais para movimentar estas operações. Aquando da autorização de pagamento, as contas de terceiros (como por exemplo, a do “Estado e Outros Entes Públicos”) são saldadas por contrapartida da conta 252.

Observação: Apesar de a entrega das retenções só se efectuar no mês seguinte ao da respectiva retenção, o montante em dívida não se reflecte na conta 24 mas sim na 252, situação que poderá limitar a leitura da informação financeira por parte dos respectivos utentes. Mais uma vez, as movimentações efectuadas não são opção do utilizador decorrendo das parametrizações existentes no sistema.

Pergunta: Como é que são reconhecidas as despesas e as receitas, ou seja, quando é que são movimentadas as contas 251 e 252? Porquê?

Resposta: No que respeita ao reconhecimento das despesas, o seu processamento é contabilizado em contas de “Fornecedores” e de “Outros credores”, sendo as dívidas transferidas para a conta 252 aquando da respectiva autorização de pagamento. Quanto às receitas, as mesmas são reconhecidas nas contas de “Clientes, contribuintes e utentes” e de “Outros devedores”, sendo estas contas saldadas aquando da liquidação, ou seja,

apresentam permanentemente saldo zero. Convém salientar, no entanto, que a liquidação é processada em simultâneo com a cobrança pelo que também a conta 251 estará sempre saldada.

Síntese Conclusiva

Considera-se ser de salientar, mais uma vez, a importância que os sistemas informáticos assumem na harmonização dos procedimentos a adoptar, uma vez que para a maioria das operações em causa nesta entidade não é possível ao utilizador alterar as movimentações que foram previamente definidas, limitando-se a trabalhar com documentos e não propriamente com os respectivos reflexos contabilísticos. Tendo em conta que as parametrizações foram opção de alguém, as opiniões seguidas são extremamente relevantes (sejam elas das entidades normalizadoras ou de autores diversos com publicações nesta área do conhecimento).

Atente-se que algumas das soluções preconizadas não se encontram sustentadas na legislação ou nas opiniões emitidas pelas entidades com competências normalizadoras, como é o caso do processamento dos reembolsos e restituições. Noutras situações, como nas retenções, o plano não é suficientemente esclarecedor e a CNCAP não emitiu qualquer norma orientadora a respeito de quais os procedimentos que devem ser adoptados pelo que deixam margem a que os programas informáticos sejam parametrizados de formas diferentes. Na situação em estudo, salienta-se que a execução orçamental não é espelhada pelo valor bruto, como consta da legislação, mas sim pelos montantes líquidos que são transferidos.

3.3 Direcção Geral

A entidade em estudo é um serviço da administração central, situado na região de Lisboa. Constitui um serviço autónomo uma vez que dispõe de autonomia administrativa e financeira, excedendo as suas receitas próprias os dois terços necessários para que goze de tal autonomia. O organismo aplica o POCP desde o ano de 2004, tendo adquirido uma aplicação informática para servir de suporte ao seu sistema de informação (SAP R/3).

A entrevista foi realizada no dia 22 de Junho de 2007 à Chefe da Divisão Financeira. Para a implementação do plano foi constituída uma equipa com elementos da empresa a quem

foi adquirida a aplicação informática, com elementos da entidade e com elementos de uma empresa da consultoria, contratada pela entidade, com o intuito de auxiliar na definição das soluções contabilísticas adaptadas à entidade em questão, que respeitassem o POCP e a legislação da contabilidade pública, de um modo genérico. Deste modo, as parametrizações existentes no sistema foram desenhados pelo grupo de trabalho constituído para este efeito sendo, em última análise, opção da entidade.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as RAP e porquê?

Resposta: Quando a entidade tem que ser ressarcida de um pagamento efectuado em excesso, a respectiva devolução pode ocorrer no próprio ano ou no ano seguinte. Está-se perante situações de reposições abatidas aos pagamentos e não abatidas aos pagamentos, respectivamente. No primeiro caso, as mesmas são consideradas como correcção dos processos de despesa que lhe estão associados. Salienta-se que este procedimento está parametrizado no sistema e é adoptado para todas as operações deste tipo, não sendo opção do utilizador.

A solução proposta pela CNCAP de utilizar a classificação de receita extraorçamental para corrigir o pagamento foi debatida aquando da implementação, mas foi adoptada a solução actual uma vez que os mapas de execução orçamental iriam reflectir informação que se considerou não ser a mais compreensível para os seus utentes, nomeadamente, o facto de os pagamentos poderem figurar por montantes superiores aos compromissos assumidos e ao orçamento da entidade, resultando em compromissos por pagar negativos.

Pergunta: Como são contabilizados orçamentalmente os reembolsos e restituições e porquê?

Resposta: A entidade tem tido situações de cobrança em duplicado de algumas taxas, o que deu origem a reclamações dos utentes. Quando o parecer lhes é favorável, torna-se necessário restituir o dinheiro cobrado a mais, o que pode ocorrer no próprio ano ou no ano seguinte. Estas situações de reembolsos e restituições são tratadas contabilisticamente de modo diferente consoante o ano em que ocorreu a cobrança. Assim, se a cobrança se verificou no mesmo ano em que se vai proceder ao reembolso e restituição, considera-se que a operação corrige o processo de receita associado, ou seja, reduz-se a liquidação e a cobrança na mesma classificação, figurando as receitas cobradas pelos valores líquidos daqueles montantes.

No entanto, se a cobrança em causa se tiver verificado em anos anteriores, a operação de restituição é considerada como um processo de despesa, ou seja, efectua-se todas as fases da despesa desde o cabimento ao pagamento (sendo utilizada, neste exemplo, a classificação 06 “Outras despesas correntes”). Deste modo, a operação não terá qualquer efeito sobre a execução da receita reflectindo-se, ao invés, no mapa do controlo orçamental da despesa. Esta solução foi proposta pela equipa de implementação apesar de ser ter consciência que não se cumpre o Decreto-Lei do RAFE por se considerar que, sendo o orçamento de base anual, não é possível corrigir uma receita cobrada em anos anteriores dado que a mesma já não está espelhada na execução da receita do ano no qual se vai proceder à devida correcção. Estes procedimentos estão definidos no sistema, sendo utilizados sempre que se seleccionem as operações deste tipo.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as diferenças cambiais e porquê?

Resposta: Apesar de não ser frequente, já aconteceu existirem algumas facturas de fornecedores não comunitários as quais resultaram no apuramento de diferenças cambiais entre a fase do cabimento e do respectivo pagamento. Estas foram espelhadas nos respectivos processos de despesa por correcção (para mais ou para menos) da classificação económica utilizada. Esta é a solução utilizada “desde sempre”. Apesar de não terem existido situações idênticas em processos de receita, a solução a utilizar seria, à semelhança do tratamento dado em casos de despesas, por correcção (aumento ou redução) da classificação económica de receita associada. Nestas situações, cabe ao utilizador escolher as classificações associadas às diferenças cambiais, continuando a utilizar-se a Circular Série C n.º 880, de 25 de Março de 1983, da DGO.

Pergunta: Qual o critério adoptado para reconhecer as despesas de anos anteriores e porquê?

Resposta: A entidade classifica como despesas de anos anteriores as que, sendo realizadas no ano em curso, estão associadas a dívidas vencidas e não pagas em exercícios económicos anteriores. As mesmas são identificadas pela utilização de uma sublinha da classificação económica da despesa cuja segunda posição será 9. Salienta-se que a selecção da económica é da competência do utilizador do sistema. Cumpre-se, assim, o que a DGO preconiza na Circular Série A, N.º 1306, de 5 de Janeiro de 2004.

Pergunta: Como é contabilizado orçamentalmente o IVA liquidado e o IVA dedutível e porquê?

Resposta: A entidade não deduz IVA, mas se o fizesse seria considerado como operação extraorçamental no Agrupamento 12, à semelhança, aliás, do tratamento contabilístico associado às operações que dão lugar à liquidação de IVA que são consideradas no Capítulo 17 referente a operações de tesouraria. O sistema de informação está preparado para considerar o IVA dedutível como despesa extraorçamental, uma vez que se está a ponderar a sua dedução com base no método do *pro rata*. Apesar de na altura da definição dos processos (2003) ainda não ter sido emitida a Circular da DGO a este respeito, o grupo de trabalho foi de opinião de não tratar de modo diferente o IVA liquidado e o dedutível. Considerou-se, na altura, que as contradições existentes nas várias legislações em vigor na altura permitiam este entendimento.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as retenções efectuadas nos vencimentos e as respectivas entregas. Porquê?

Resposta: Todas as operações em que a entidade assume um papel de mera intermediária na cobrança e entrega de meios monetários são consideradas como operações de tesouraria, nas classificações respectivas (Capítulo 17 e Agrupamento 12, respectivamente) e utilizando as devidas subcontas da conta 25 “Devedores e credores pela execução do orçamento”, de modo a ser possível a elaboração do mapa dos fluxos de caixa directamente desta conta. A parametrização efectuada no sistema de informação só permite movimentar aquela conta por contrapartida de contas de terceiros. Deste modo, no processamento de vencimentos todas as fases da despesa, do cabimento ao pagamento, são efectuadas pelo valor bruto das remunerações. As retenções que são feitas ao pessoal são consideradas nas classificações extraorçamentais de receita. Assim, o montante efectivamente pago no mês ao pessoal, líquido de retenções, dará origem a uma despesa orçamental pelo valor bruto e a uma receita extraorçamental pelo valor das retenções, a qual terá que ser coincidente com o montante expresso nas contas de terceiros como valores a entregar. No mês seguinte, a entrega daqueles valores aos terceiros (como à Direcção Geral dos Impostos ou à Segurança Social) será reflectida como uma despesa extraorçamental. A operação de tesouraria fica, assim, “fechada”.

Pergunta: Como é que são reconhecidas as despesas e as receitas, ou seja, quando é que são movimentadas as contas 251 e 252? Porquê?

Resposta: As despesas são processadas nas devidas contas de Terceiros onde permanecem até às respectivas autorizações de pagamento, momento em que se movimenta, a crédito, a conta 252. Esta será saldada aquando dos pagamentos. Salienta-se, no entanto, que os dois momentos podem não coincidir no tempo, pelo que aquela conta pode apresentar saldo. No que concerne às receitas, a sua liquidação é evidenciada nas respectivas contas de Terceiros, sendo a conta 251 movimentada a débito e a crédito nas cobranças.

Síntese Conclusiva

A entidade estudada permite confirmar que os procedimentos adoptados no contexto da aplicação do POCP não estão harmonizados, sendo aplicadas soluções que não se enquadram no normativo legal em vigor actualmente. É o caso, por exemplo, das diferenças cambiais e dos reembolsos e restituições. Por outro lado, foram definidos procedimentos que a legislação da altura não contemplava e que actualmente estão adequados ao normativo aplicável (caso do IVA).

Como principal conclusão, é de salientar a importância que o sistema informático utilizado assume uma vez que, para a maior parte das operações, os procedimentos estão definidos não existindo liberdade do utilizador na sua escolha. No entanto, aqueles processos foram definidos grandemente por consultores externos sendo que a maioria dos utilizadores do sistema desconhecem quais as contabilizações que estão a efectuar quando seleccionam determinado tipo de documentos.

3.4 Câmara Municipal

A entidade estudada consiste numa Câmara Municipal localizada no distrito de Lisboa que se encontra a aplicar o POCAL desde 2000. A entrevista ocorreu no dia 11 de Junho de 2007, tendo-se reunido com a Chefe da Divisão Financeira. O seu sistema informático assenta numa base SAP/R3, o qual foi adquirido pela Câmara tendo sido posteriormente desenvolvido e adaptado aos processos específicos daquela autarquia através dos trabalhos desenvolvidos por uma equipa que englobava pessoal da entidade, consultores da *software house* que vendeu a aplicação e por uma consultora externa contratada pela autarquia.

A implementação não decorreu em todas as áreas em simultâneo, tendo-se iniciado pela despesa. Apenas em 2004 é que se iniciou o tratamento da receita também naquela ferramenta informática. Salienta-se que este grupo de trabalho ainda se reúne periodicamente uma vez que continuam a existir algumas situações que não estão completamente integradas no novo sistema e de modo a introduzir alterações nos procedimentos já adoptados se os mesmos não se mostrarem, actualmente, como os mais adequados.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as RAP e porquê?

Resposta: No que respeita aos procedimentos definidos, as RAP são consideradas como redução da despesa paga. Em 2000, ainda não tinha sido publicado o actual classificador económico pelo que não existia qualquer económica extraorçamental para este tipo de operações. Após a sua publicação, foi considerado que não fazia sentido a alteração do procedimento implementado uma vez que de acordo com a legislação (nomeadamente o Decreto-Lei n.º 324/80, de 25 de Agosto que regulamenta a reposição de dinheiros públicos) aquelas operações devem abater à despesa orçamental efectuada.

Pergunta: Como são contabilizados orçamentalmente os reembolsos e restituições e porquê?

Resposta: Quanto aos reembolsos e restituições, o seu processamento depende do ano em que as receitas foram cobradas. Assim, se se tratarem de receitas do ano as mesmas abatem à receita, sendo consideradas como despesa se respeitarem a anos anteriores. Foi considerado pelo grupo de trabalho que este seria o procedimento mais correcto, uma vez que as receitas do ano não devem ser apresentadas pelo bruto se tiverem ocorrido restituições, mas se forem de anos anteriores não fará sentido abatê-las a uma receita que não existiu nesse ano. Aquele grupo considerou que o definido no artigo n.º 5 do artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho a respeito de aquelas operações serem processadas por abate à receita, não deveria ser adoptado para todo o tipo de receitas. Inclusive, o classificador em vigor em 2000 apresentava económicas de despesa para os reembolsos e restituições, pelo que foi este o procedimento definido naquela altura e que ainda se mantém presentemente.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as diferenças cambiais e porquê?

Resposta: No que concerne às diferenças de câmbio, as mesmas só se verificam em processos de despesa e são consideradas como corrigindo o respectivo processo, ou seja, é reforçada ou reduzida a mesma económica de despesa consoante se trate de uma diferença cambial desfavorável ou favorável, respectivamente. Este processo foi definido em 2000, de acordo com a Circular Série C n.º 880, de 25 de Março de 1983 da DGO e não se considerou dever ser alterado.

Pergunta: Qual o critério adoptado para reconhecer as despesas de anos anteriores e porquê?

Resposta: As despesas de anos anteriores não estão identificadas no mapa do controlo orçamental da despesa (apesar de referir a necessidade de as identificar, o POCAL é o único plano sectorial que não as discrimina naquele mapa). No entanto, quando as facturas são processadas é registado no sistema a respectiva data e o seu vencimento, pelo que se consegue obter a informação que se pretenda através do SAP/R3. A entidade tem sido questionada quanto às despesas de anos findos e tem remetido, desde sempre, a informação com base na data das facturas.

Observação: Este critério não é o defendido pela DGO, pela CNCAP ou pelo SEC 95.

Pergunta: Como é contabilizado orçamentalmente o IVA liquidado e o IVA dedutível e porquê?

Resposta: A Câmara deduz IVA através da utilização do *pro rata*, sendo que em 2000 o mesmo era tratado como despesa orçamental uma vez que estava em vigor a Circular Série A n.º 1101, de 21 de Agosto de 1985. Quando, em 2004, se introduziu a receita no SAP/R3 aproveitou-se para introduzir melhoramentos em alguns procedimentos já definidos. Foi o caso do IVA dedutível que passou a ser considerado como operação de tesouraria. Considerou-se que, com base na legislação da altura, o IVA liquidado deveria ser considerado numa económica extraorçamental pelo que não faria sentido tratar de modo diferente o IVA dedutível.

Observação: Recorde-se que naquela altura ainda não tinha sido publicada a Circular Série A n.º 1314, de 23 de Dezembro de 2004 da DGO a respeito da contabilização do IVA

como operação extraorçamental. Ou seja, a adopção do procedimento quanto ao IVA dedutível resultou da escolha da entidade.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as retenções efectuadas nos vencimentos e as respectivas entregas? Porquê?

Resposta: Em relação ao processamento dos vencimentos, os valores brutos são movimentados na conta 252 “Credores pela execução do orçamento” sendo as respectivas retenções reflectidas na conta 251 com classificações de receita extraorçamentais. A respectiva entrega é contabilizada na despesa, através da movimentação da conta 252 com económicas extraorçamentais. Deste modo, é possível construir o mapa dos fluxos de caixa a partir da conta 25, evidenciando as operações orçamentais e as operações de tesouraria.

Pergunta: Como é que são reconhecidas as despesas e as receitas, ou seja, quando é que são movimentadas as contas 251 e 252? Porquê?

Resposta: No que respeita ao reconhecimento das despesas, o procedimento foi alterado em 2004. Até aí a conta 252 era movimentada a crédito aquando da liquidação pelos serviços dos montantes a pagar. Considerou-se que este não seria o melhor procedimento, pelo que o mesmo foi alterado e presentemente o movimento é efectuado aquando da autorização dos pagamentos, tendo-se mantido o respectivo débito pelos pagamentos realizados. Uma vez que todas as autorizações de pagamento que não tenham dado lugar a pagamentos caducam (como definido no Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho), foi considerado pela entidade que os saldos da conta 252 têm que ser anulados pelo que esta conta estará sempre saldada no final do ano.

Quanto ao reconhecimento das receitas, a liquidação (reconhecimento do direito a cobrar) é reflectida nas contas de “Clientes, contribuintes e utentes” e de “Outros devedores”, as quais são em seguida saldadas e transferido o respectivo saldo para a conta de “Devedores pela execução do orçamento” (251). Assim, as dívidas de terceiros à Câmara encontram-se reflectidas nesta última conta, estando as demais contas de dívidas de terceiros saldadas. A 251 é, ainda, movimentada pela cobrança.

Observação: O procedimento de saldar a conta 252 não está definido no POCP ou em qualquer dos planos sectoriais, mas justifica-se pela aplicação do diploma do RAFE.

Quanto à conta 251, respeita-se o definido no POCAL mas não o estabelecido na norma interpretativa da CNCAP.

Síntese Conclusiva

O caso estudado permite reiterar, como principal conclusão, o papel dos consultores na definição dos procedimentos implementados. Salienta-se que o sistema informático utilizado não confere aos utilizadores muita liberdade na escolha das contabilizações a efectuar, uma vez que as mesmas estão associadas aos respectivos documentos e previamente parametrizadas. No entanto, todos os procedimentos definidos na ferramenta informática utilizada foram estabelecidos pela própria entidade, com o auxílio de consultores externos. Em diversas situações não se cumpre o preconizado pela CNCAP por se considerar que algumas das opiniões manifestadas (nomeadamente, no que concerne à movimentação das RAP) contrariam a legislação e não permitem evidenciar a imagem apropriada das operações em causa.

3.5 Instituto Superior

A entidade em estudo constitui uma das unidades orgânicas que integra o Instituto Politécnico de Lisboa (IPL). A entrevista foi realizada no dia 15 de Junho de 2007 a uma pessoa da Contabilidade (não foi possível reunir com a responsável do Sector em virtude de a mesma se encontrar de baixa). Nos anos de 2001 e 2002 o Instituto começou a aplicar o POCF, tendo iniciado a aplicação do POCE em 2003. Todas as escolas do IPL funcionam com o mesmo sistema informático, o qual foi adquirido por aquele Instituto, não tendo existido qualquer participação da entidade em causa na definição dos procedimentos que estão parametrizados no programa. Eles limitam-se a reportar as limitações com que se deparam e a apresentar eventuais sugestões à empresa fornecedora.

O sistema funciona com documentos, alguns dos quais têm associados as respectivas movimentações contabilísticas mas que em alguns casos não são facilmente visualizados, ou seja, é seleccionado o tipo de operação e é o sistema que automaticamente procede às devidas contabilizações. É o caso de todos os lançamentos que envolvam a contabilidade orçamental, nomeadamente no que concerne à movimentação da classe 0 e da conta 25.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as RAP e porquê?

Resposta: Para registar as RAP é escolhido um documento específico onde se identifica o fornecedor e as classificações de despesa por onde a mesma foi anteriormente paga. Está associado a este documento a movimentação destas operações por abate à despesa. Este procedimento não é opção do utilizador, mas resulta da parametrização constante da ferramenta informática que é utilizada.

Pergunta: Como são contabilizados orçamentalmente os reembolsos e restituições e porquê?

Resposta: Quanto às operações de reembolsos e restituições, só se utiliza o documento com aquela designação quando as mesmas respeitam a cobranças do ano sendo processadas por abate à receita. Quando aquelas operações são referentes a cobranças de anos anteriores, têm que ser utilizados os procedimentos associados aos processos de despesa, o que implica contabilizar cabimentos, compromissos, processamentos, autorizações de pagamentos e pagamentos, sendo utilizada a económica 06.02.03.

Observação: Também neste caso não se está a seguir o preconizado no artigo 35.º do Decreto-Lei do RAFE para todos os reembolsos e restituições, mas apenas para os que se referem a receitas do ano. Recorde-se que o entendimento de adoptar procedimentos distintos para este tipo de operações consoante o ano em que ocorreu a cobrança das receitas não encontra suporte em qualquer normativo legal actualmente em vigor, sendo apenas justificado pelas opiniões de diversos autores e consultores.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as diferenças cambiais e porquê?

Resposta: Não têm existido operações que envolvam diferenças cambiais. No entanto, nesta última situação o sistema não possui nenhum documento definido para estas operações pelo que a selecção da económica a utilizar dependerá do respectivo utilizador.

Pergunta: Qual o critério adoptado para reconhecer as despesas de anos anteriores e porquê?

Resposta: Tem sido procedimento do Instituto não deixar dívidas por pagar, ou seja, todos os processos de despesa vêm o seu pagamento ter lugar no próprio ano a que respeitam. Deste modo, não é utilizada a figura das despesas de anos anteriores.

Pergunta: Como é contabilizado orçamentalmente o IVA liquidado e o IVA dedutível e porquê?

Resposta: A entidade não tem operações em que liquide ou deduza IVA, pelo que não é possível apurar o enquadramento contabilístico deste tipo de operações.

Pergunta: Como são contabilizadas orçamentalmente as retenções efectuadas nos vencimentos e as respectivas entregas? Porquê?

Resposta: Os processamentos de ordenados não movimentam qualquer classificação extraorçamental (estas não utilizadas pelo programa apesar do classificador as prever desde 2002), sendo o pagamento dos vencimentos reflectido orçamentalmente pelos seus valores líquidos. Aquando da entrega das respectivas retenções, as mesmas também são contabilizadas por económicas orçamentais. Normalmente, estas entregas são efectuadas no próprio mês a que correspondem os vencimentos. No entanto, pode acontecer que sejam efectuadas apenas no mês seguinte.

Pergunta: Como é que são reconhecidas as despesas e as receitas, ou seja, quando é que são movimentadas as contas 251 e 252? Porquê?

Resposta: No que concerne ao reconhecimento das receitas, a movimentação da conta 251 (tal como a da 252) é efectuada de forma automática pelo sistema, sem qualquer iniciativa e conhecimento do utilizador. Deste modo, aquando da emissão das facturas e das guias de receita (reconhecimento do direito) esta conta é movimentada, ficando as receitas liquidadas por cobrar no seu saldo. Quanto à conta 252, esta é movimentada pelo processamento das facturas e pelas autorizações de pagamento (as quais não têm que coincidir com os pagamentos).

Observação: Os procedimentos definidos no sistema informático para este tipo de operações não seguem a norma interpretativa da CNCAP que pretendeu harmonizar as soluções adoptadas neste contexto.

Síntese Conclusiva

A aplicação do POCE no Politécnico estudado reitera as conclusões retiradas no Capítulo anterior quanto à importância das ferramentas informáticas utilizadas nos procedimentos adoptados. Deste modo, as soluções contabilísticas utilizadas no que concerne às operações orçamentais não são opção do utilizador, ou sequer da entidade, mas sim impostas pelo sistema que é utilizado o qual, recorde-se, foi adquirido pelo IPL e aplicado por todas as escolas que o integram.

Deste modo, mais uma vez se conclui da relevância que assumem neste contexto as *software houses* ao condicionar os procedimentos contabilísticos que são adoptados pelas diversas entidades que aplicam os Planos Oficiais de Contabilidade, os quais nem sempre se enquadram no normativo legal em vigor, mas antes resultam dos entendimentos dos seus consultores.

4. CONCLUSÕES

Os casos estudados no presente Capítulo reforçam as conclusões retiradas no estudo efectuado no Capítulo anterior quanto à inexistência de harmonização na aplicação do POCP e planos sectoriais. Esta situação parece resultar da utilização por parte das diferentes entidades de aplicações informáticas distintas não só quanto ao suporte aplicativo, mas também quanto à origem das mesmas e à participação da entidade em questão na definição dos procedimentos implementados.

De facto, existem entidades que utilizam ferramentas informáticas disponibilizadas por uma terceira entidade (nomeadamente, pelos respectivos Institutos de Gestão Informática e Financeira), em relação aos quais não tiveram qualquer participação na respectiva parametrização e cujos procedimentos se vão alterando, não por iniciativa da entidade, mas por alterações introduzidas no sistema por quem tem competência para os actualizar.

No entanto, existem outras entidades cujos sistemas informáticos foram adquiridos pelos próprios tendo sido os mesmos, com o auxílio de consultores, a definir os procedimentos que entendiam para os respectivos processos. Salienta-se que, em ambos os casos, o sistema condiciona os utilizadores nas movimentações a efectuar dado que em grande parte

das operações contabilizadas não há opção, ou sequer conhecimento, de quais as contas em que as mesmas se reflectem.

Considera-se ser de realçar que nem sempre foi seguida a legislação ou as opiniões da CNCAP, por se entenderem que as mesmas por vezes são contraditórias e não permitem espelhar a imagem verdadeira e apropriada das operações em questão, não produzindo a informação que se considera útil para os utentes. Deste modo, assume particular relevância o facto de não existir uma entidade única com competências ao nível da definição dos procedimentos, sendo que por vezes os consultores e as *software houses* se revestem de maior importância neste processo do que a legislação existente ou do que a própria CNCAP.

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

1. INTRODUÇÃO

A necessidade de publicar um plano de contabilidade para o SPA resultou de estarem a ser aplicados na AP planos de contabilidade que eram, essencialmente, adaptações do POC e que, à falta de normas gerais de enquadramento, não permitiam realizar, de uma forma automática, as operações de consolidação para o seu conjunto.

Aliás, na introdução do POCP refere-se que aqueles diversos planos, não obstante o seu mérito, apresentavam algumas limitações, nomeadamente por fazerem uma adaptação directa do POC à situação de cada sector, o que conduzia a que, por exemplo, um determinado código de conta tivesse um conteúdo completamente diferente consoante o sector. Esta situação tinha como consequência que a obtenção de informação consolidada era muito difícil, implicando custos adicionais à concretização daquele objectivo.

A mesma situação ocorria no contexto da contabilidade orçamental com a existência de diversos classificadores nomeadamente no contexto da administração central, segurança social e administração local e regional. Deste modo, o classificador económico das receitas e despesas públicas publicado pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, ao tornar-se obrigatório em todos os subsectores do SPA, veio consubstanciar, no domínio

orçamental, a concretização dos objectivos decorrentes da adopção do POCP e demais planos sectoriais, no que concerne à normalização contabilística ao nível de toda a AP.

De facto, a elaboração de contas consolidadas torna necessária a conciliação dos diferentes métodos que possam ter sido utilizados pelas entidades incluídas no perímetro de consolidação. A homogeneização da informação corresponde a uma fase prévia do processo de consolidação, sendo que a inexistência de critérios uniformes se traduz em sérias dificuldades em produzir informação que reflecta de forma verdadeira e apropriada a realidade que pretende apresentar. Acresce que o novo regime de administração financeira do Estado (Lei n.º 8/90 e legislação complementar) pressupõe também a uniformização dos critérios contabilísticos, nomeadamente no que concerne à contabilidade de compromissos e de caixa.

O POCP estabeleceu como um dos seus objectivos obter, de forma expedita, os elementos essenciais ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional, nomeadamente dos que respeitam às contas nacionais das administrações públicas e que são extremamente importantes para aferir se os compromissos assumidos no quadro do Tratado que instituiu a UE foram cumpridos.

2. VERIFICAÇÃO DAS HIPÓTESES

No que concerne à verificação das hipóteses colocadas inicialmente apresentam-se, em seguida, as principais conclusões a retirar do trabalho efectuado.

1. Não existem critérios idênticos nos procedimentos a adoptar no reconhecimento de alguns elementos das demonstrações financeiras?

Face ao trabalho realizado pode concluir-se que a legislação contabilística portuguesa contém contradições sobre os procedimentos a adoptar no reconhecimento de alguns elementos das demonstrações financeiras, as quais se fazem sentir no terreno, pelo que se verifica a hipótese colocada.

Como foi apresentado no Capítulo 4, o POCP (e planos sectoriais) não apresenta de forma suficientemente esclarecedora qual o tratamento contabilístico que deve ser dado às receitas liquidadas. Ao preconizar que a conta 251 “Devedores pela execução do orçamento” deve ser movimentada pelo *“reconhecimento de um crédito da entidade*

relativamente a terceiros (liquidação da receita)” o plano abriu portas a diferentes interpretações quanto à movimentação daquela conta.

Sendo assim, em que conta é que se reflectem, no balanço, as receitas liquidadas e ainda não cobradas? Nas contas de “Clientes, contribuintes e utentes” e “Outros devedores” ou na de “Devedores pela execução do orçamento”? A CNCAP publicou, em 2001, a Norma Interpretativa n.º 2/2001 - Movimentação da conta 25 do POCP, “com vista a uniformizar procedimentos nesta matéria”, estabelecendo que as receitas liquidadas por cobrar devem ser reflectidas no balanço nas contas de Clientes, Contribuintes e Utentes ou Outros Devedores, devendo a conta 251 estar permanentemente saldada no que concerne a operações orçamentais. Na prática estão a ser implementadas aquelas duas soluções, pelo que não se alcançou o objectivo definido pela CNCAP na sua Norma n.º 2 quanto à uniformização dos procedimentos. Aliás, a solução adoptada por 63,0% dos respondentes não é a preconizada pela CNCAP.

Tal como na liquidação de receitas, também as contabilizações a adoptar na fase de processamento de despesas não estão devidamente homogeneizadas. Esta situação decorreu do facto de o POCP prever que a conta 252 seria “*creditada pelo montante das despesas processadas*”. Já o POCAL prescreve que a mesma conta seja movimentada “*pelo montante da despesa liquidada*”. Assim, não resultava claro se seriam as contas de terceiros como, por exemplo, a de Fornecedores que espelhavam as dívidas a pagar ou a conta 252 “Credores pela execução do orçamento”, uma vez que alguns autores defenderam que as contas de Fornecedores deveriam ser imediatamente saldadas por contrapartida daquela conta. A Norma Interpretativa n.º 2/2001, da CNCAP, estabeleceu que “*os registos da autorização de pagamento e da emissão dos meios de pagamento coincidem no tempo, para efeitos contabilísticos. A movimentação a débito e a crédito da conta 252 ocorre nesse momento*”. Deste modo, o processamento das despesas deve reflectir-se em contas de Fornecedores, sendo transferidas para a conta 252 aquando da respectiva autorização de pagamento.

No entanto, existem entidades contabilísticas que prestam informação sobre as despesas processadas nas contas de Fornecedores até aos respectivos pagamentos (21,6% das respostas), outras que as mantêm naquelas contas até às devidas autorizações de pagamentos (46,2%) e existem, ainda, organismos que espelham aquelas despesas na conta 252 até aos seus pagamentos (32,2%). Ou seja, também no contexto das despesas a Norma n.º 2 da CNCAP não cumpriu os seus objectivos normalizadores.

2. Não existem critérios idênticos nos procedimentos a adoptar na valorização de alguns elementos das demonstrações financeiras, nomeadamente, por não se encontrarem harmonizadas as soluções contabilísticas adoptadas pelas diversas entidades sujeitas à aplicação de um dos planos de contabilidade pública no que concerne às reposições abatidas aos pagamentos (RAP), aos reembolsos e restituições, às despesas de anos anteriores, às diferenças cambiais, ao tratamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e das restantes operações de tesouraria?

Também no que concerne à valorização das despesas e receitas incluídas nas demonstrações financeiras se encontram incoerências na legislação contabilística portuguesa, as quais se repercutem nos procedimentos adoptados pelas diversas entidades e contribuem para a sua não harmonização, o que verifica a hipótese colocada.

De acordo com o artigo 6.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 324/80, de 25 de Agosto, “as reposições são deduzidas nas autorizações e nos respectivos pagamentos orçamentais ou somente nestes quando processadas e pagas até ao final do ano económico a que dizem respeito”, o que é coerente com a Circular da DGO n.º 1325, Série A, de 3 de Abril de 2006, que preconiza no seu n.º 6 que “as reposições são deduzidas nas autorizações/pagamentos quando processadas e pagas até ao final do ano a que dizem respeito”. O SATAPOCAL advoga esta solução considerando que devem ser apresentados os pagamentos líquidos daquelas reposições. No entanto, o Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, prevê a classificação de receita 17.03.00 “Operações extraorçamentais – reposições abatidas nos pagamentos”, sendo reforçado pela CNCAP que o recebimento daqueles valores deve ser processado como receita naquela classificação. Existem, actualmente, entidades que adoptaram a solução de tratar estas operações como redução de despesa (90,7% das respostas) e outras que as consideram como acréscimo de receita extraorçamental (7,6%).

No que concerne aos reembolsos e restituições, a 1.ª versão do n.º 5 do artigo 35.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho 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 (era o caso das matérias de contribuições e impostos). Após a sua alteração em 1995, a redacção passou a ser que “as restituições ou reembolsos serão processados por abate à receita”. O POCP (e planos sectoriais) apresenta os reembolsos e restituições como redução de receita. No entanto, esteve em vigor até 2002 o

Decreto-Lei n.º 112/88, de 2 de Abril, o qual continha uma classificação 0602 “Outras despesas correntes – restituições”. Também o POCAL apresentava um classificador com uma rubrica de despesa designada de “Restituições” e, apesar de este ter sido revogado pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, o SATAPOCAL apresenta um classificador adaptado deste Decreto-Lei onde voltam a constar económicas de despesa para as restituições. Considera-se que a legislação existente nesta matéria não ajudou a clarificar como é que se devem reflectir nas demonstrações financeiras as operações de reembolsos e restituições. Acresce o facto de as opiniões veiculadas pela CNCAP e pelo SATAPOCAL não serem coincidentes, defendendo os primeiros o registo como redução de receita e os segundos como acréscimo de despesa. Também neste caso, se assiste à implementação de diversas soluções nas entidades adoptando-se, inclusive, soluções que não se encontram previstas em qualquer legislação (salienta-se que 35,0% das respostas obtidas alteram os procedimentos adoptados em função do ano em que se verificou a cobrança).

Outra situação extremamente relevante em que a legislação era divergente consistia na forma de reconhecer o IVA. De facto, de acordo com a Circular Série A n.º 1101, de 21 de Agosto de 1985, o IVA dedutível e o liquidado deveriam ser considerados na classificação económica da despesa e da receita a que diziam respeito. Com a publicação do POCP e consequente obrigatoriedade de adopção de uma contabilidade patrimonial, o reflexo orçamental e patrimonial do IVA tornou-se incoerente, dado que nesta contabilidade o IVA é reflectido apenas em contas de terceiros, uma vez que a entidade funciona como mera intermediária. O Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro, definiu que o IVA liquidado seria considerado como operação extraorçamental, não mencionando como reconhecer o IVA dedutível. Apenas em Dezembro de 2004 foi revogada a circular de 1985 através da publicação da Circular n.º 1314 pela DGO, a qual estabeleceu a contabilização do IVA liquidado e dedutível como operações extraorçamentais. No entanto, apesar de finalmente se terem tornado convergentes os diversos diplomas que tratam este assunto, o SATAPOCAL manifesta uma opinião diferente uma vez que reitera que aquelas operações devem ter expressão orçamental nas classificações económicas associadas aos processos de receita e despesa respectivos. Esta situação conduziu a que não exista um tratamento normalizado do IVA, verificando-se que existe quem o considere como fazendo parte do orçamento (70,0% das respostas para o IVA liquidado e 77,5% para o IVA dedutível) e

quem o registe como operação de tesouraria (22,7% das respostas para o IVA liquidado e 15,9% no que concerne ao IVA dedutível).

A identificação das despesas de anos anteriores assume especial importância no contexto da contabilidade nacional. Ora, ao nível desta contabilidade é essencial atender ao estipulado no SEC 95 que preconiza que essas despesas têm que ser adicionadas ao défice dos anos anteriores, uma vez que foram efectivamente realizadas nesses anos, de acordo com um critério de compromissos ou de especialização económica (e não de caixa, que é a óptica utilizada pela contabilidade orçamental). Deste modo, as soluções que a legislação portuguesa estabelece quanto à identificação daquelas despesas devem obedecer àquele critério uma vez que visam respeitar normas comuns a todos os Estados-membros. Ora, o critério definido actualmente pela DGO não está de acordo com as regras previstas no SEC 95, contrariando a uniformização de critérios que se pretende obter ao nível da UE. Para além disso, assiste-se a que no contexto dos diversos organismos são ainda adoptadas soluções alternativas (salienta-se que, de acordo com o estudo efectuado, estão nesta situação 63,5% das respostas) , as quais não se baseiam em qualquer legislação, e que conduzem a que na prática não se garanta qualquer normalização sequer no âmbito nacional.

3. Não é totalmente comparável a informação contida nas demonstrações financeiras divulgadas pelas diversas entidades sujeitas à aplicação do POCP e planos sectoriais?

Pode concluir-se que a informação prestada nas demonstrações financeiras das entidades que integram o SPA não é comparável nem clara (duas características de que se deve revestir a informação financeira pública, de acordo com o FASB, o GASB e o IFAC), o que comprova a hipótese colocada. Por exemplo, a leitura de um balanço por parte de um utente da informação financeira exige que o mesmo conheça quais são os critérios que a entidade utiliza para reconhecer as liquidações de receitas e processamentos de despesas. Esta situação exigiria que no anexo às demonstrações financeiras se indicassem quais são os critérios que estão subjacentes ao reconhecimento daquelas operações. Para alguns, as receitas liquidadas não cobradas estão reflectidas nas contas de “Devedores pela execução do orçamento” enquanto para outros a mesma informação está contida nas contas de “Clientes, contribuintes e utentes” e de “Outros devedores”. Também as despesas processadas e não pagas (ou cujo pagamento não tenha sido, ainda, autorizado) podem ser

lidas nas contas de “Credores pela execução do orçamento”, ou nas de “Fornecedores” e de “Outros credores”. Ou seja, não existem procedimentos uniformes nesta matéria.

3. CONCLUSÕES FINAIS

A obtenção de resultados que sejam comparáveis entre Estados-membros conduz a que a elaboração das respectivas contas (tendo em atenção as necessidades da Comunidade) devam assentar num sistema que funcione como quadro de referência de normas, definições, classificações e regras contabilísticas comuns. Assim, a elaboração da contabilidade nacional e, desde logo, da contabilidade pública passa pela utilização de um conjunto coerente de conceitos.

Neste contexto, deve ter-se presente o método de registo utilizado por aquelas contabilidades. De facto, a contabilidade nacional utiliza o método de registo digráfico enquanto que, no contexto da contabilidade pública, uma vez que nem todos os organismos da AP adoptaram o POCP (ou um plano sectorial) continuam a existir alguns que utilizam unicamente a unigrafia. Deste modo, não existe um método de registo comum aplicável por todos os organismos públicos, o que se traduz em dificuldades acrescidas em termos de comparabilidade da informação e respectiva utilização por parte da contabilidade nacional.

Do trabalho realizado, pode concluir-se que existem diversas situações em que não existem critérios normalizados nos procedimentos a adoptar no reconhecimento e valorização das receitas e despesas, quer no que respeita ao SPA de uma forma global, quer no contexto dos diversos planos específicos, o que conduz a que a informação contida nas demonstrações financeiras divulgadas pelas diversas entidades sujeitas à aplicação do POCP e planos sectoriais não seja totalmente comparável.

Na análise de todas estas situações não será despiciendo atender à materialidade dos valores envolvidos, uma vez que se assiste a esta falta de uniformização nos procedimentos, independentemente dos montantes dos orçamentos em causa. Deste modo, o facto de existirem critérios díspares implementados nas entidades para traduzir a mesma realidade e que, por exemplo, para umas se traduzem em receitas enquanto que para outras se reflectem em despesas pode traduzir-se em distorções nas contas consolidadas e, por sua

vez, nas contas nacionais. Deste modo, considera-se que aquela informação se poderá traduzir em distorções no cálculo de alguns agregados da contabilidade nacional.

Considera-se que a publicação do POCP (e planos sectoriais) não permitiu ultrapassar totalmente algumas das limitações que se verificavam e que motivaram a sua necessidade. De facto, a adopção dos novos planos oficiais de contabilidade não estão a cumprir na totalidade os objectivos a que se propuseram, nomeadamente no que respeita a possibilitar que as operações de consolidação da AP sejam efectuadas de uma forma automática e, consequentemente, em obter de forma célere elementos essenciais para a contabilidade nacional.

A metodologia utilizada em Portugal para implementar o POCP não terá sido a mais conveniente e a que produziria melhores resultados. De facto, apesar de se prever que o Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, entrasse em vigor 60 dias após a sua publicação, ou seja, em Novembro de 1997, na prática tem-se verificado a existência de inúmeras dificuldades na sua implementação, nomeadamente, falta de qualificação dos trabalhadores da AP, dificuldade de elaboração dos balanços iniciais por falta de inventariação, questões de parametrização e problemas com a articulação das aplicações informáticas.

A obrigatoriedade de adoptar aquele plano foi determinada sem que existissem orientações inerentes àquela implementação, num contexto em que a legislação é vasta, dispersa, nem sempre clara e isenta de contradições, sem que se tivessem definido as características precisas a que devia obedecer qualquer solução informática adquirida para este efeito e sem que existissem instruções coerentes, que respeitassem a legislação e fossem articuladas entre os vários grupos de trabalho com competências na normalização contabilística. Tudo isto conduziu a que não se verificasse uma uniformização nos procedimentos adoptados.

A implementação do POCP e dos planos sectoriais conta com o apoio da CNCAP e do SATAPOCAL, os quais devem desenvolver o seu trabalho de forma coordenada. Sem se pretender colocar em causa a necessidade e a importância do trabalho desenvolvido por estas duas entidades, não se pode deixar de concluir que elas têm dado orientações que, por vezes, contradizem a legislação existente e têm produzido diversas interpretações que são contraditórias o que demonstra alguma falta de articulação entre si.

Acresce que a CNCAP não terá a influência junto dos organismos que seria suposto ter enquanto entidade normalizadora nacional, e é seguramente ultrapassada pelo

SATAPOCAL junto dos organismos que se encontram abrangidos pelo POCAL. Aliás, conclui-se que aquele grupo de trabalho parece ter mais influência em certas situações que a própria DGO, uma vez que as suas orientações, apesar de, por vezes, contrariarem circulares emitidas por aquela Direcção-Geral, são aplicadas pelas entidades contabilísticas. Também não será irrelevante o papel desempenhado pelos consultores na implementação dos Planos Oficiais de Contabilidade, uma vez que as entidades indicam seguir mais as orientações daqueles do que as da própria Comissão.

O facto de existirem algumas incoerências nas duas normas interpretativas emanadas da CNCAP, a publicação de um plano sectorial (POCE) com notas explicativas que parecem contrariar aquelas Normas, a emissão de opiniões que contradizem alguma legislação, podem ser motivos que limitem a influência da CNCAP junto dos organismos. Acrescem ainda as diversas incoerências legislativas e as diferentes opiniões demonstradas pelos dois grupos de trabalho, aliadas aos insuficientes conhecimentos dos recursos humanos nesta área. A obrigação de implementar um plano de contabilidade neste contexto conduz a que as entidades fiquem mais dependentes de consultores externos (os quais assumem um papel fundamental na definição dos procedimentos a adoptar) e das próprias empresas fornecedoras do *software* informático (dado que muitas vezes são elas que definem esses mesmos procedimentos ao parametrizar os sistemas).

De facto, a situação de cada entidade ter implementado o seu sistema informático para além de reforçar 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, traduz-se, ainda, na existência de dificuldades acrescidas em garantir a uniformização de procedimentos contabilísticos. Esta situação será colmatada com a adopção de uma ferramenta informática normalizada por todos os organismos do SPA, ou seja, por aqueles que estão abrangidos pelo POCP e pelos demais planos sectoriais.

Tendo sido preocupação de entidades como a CNCAP e o Tribunal de Contas aferir quais são as entidades que já estão a aplicar o POCP e planos sectoriais, considera-se que os mesmos não poderão deixar de atender à forma como os organismos o estão a fazer, uma vez que o objectivo é que o façam de uma forma normalizada.

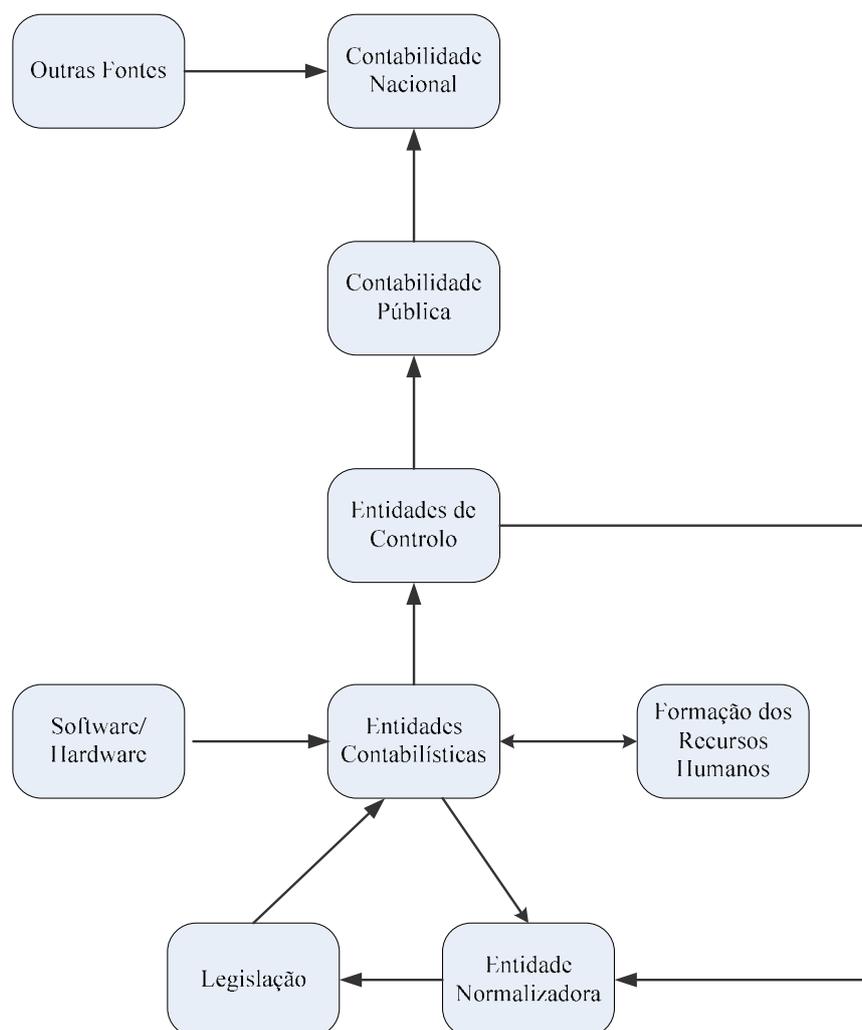
No que respeita aos procedimentos contabilísticos existem uma variedade de práticas nos grupos da amostra e da população, no que respeita quer à informação divulgada, quer à

própria qualidade dessa informação, sendo que algumas das práticas adoptadas nem sempre são enquadráveis nos estreitos limites das normas em vigor. Uma das razões que pode justificar estes procedimentos é a própria qualidade do quadro normativo português, nem sempre suficientemente claro, completo e coerente.

4. MODELO FINAL

Em resultado da investigação efectuada propõe-se o modelo de aplicação do POCP e planos sectoriais que se intitulou “**Modelo de funcionamento da contabilidade pública**”. Ele representa uma síntese do que se aprendeu sobre a aplicação dos planos oficiais de contabilidade na AP portuguesa. Procurou-se que a sua elaboração fosse tão simples quanto possível sem se cometer injustiças quanto à real complexidade dos processos que se pretendem identificar e compreender. Deste modo, apresenta-se o modelo proposto na Figura 7.1, o qual deve ser lido de baixo para cima, representando a aplicação do POCP e planos sectoriais, as influências a que está sujeita e os reflexos das soluções adoptadas pela contabilidade pública em termos de contabilidade nacional.

Figura 7.1: Modelo de funcionamento da Contabilidade Pública.



A ideia geral que ressalta do modelo é que a aplicação dos diversos planos consiste no resultado da participação de diversos intervenientes, cada um deles assumindo um papel de maior ou menor relevância. Considera-se que se deve atender à influência de variáveis administrativas (como a cultura administrativa, o modelo organizacional ou os recursos humanos envolvidos).

Como requisitos à aplicação da contabilidade pública numa base de acréscimo, esta deve ser preparada previamente, ou seja, as entidades contabilísticas devem estar preparadas culturalmente para a sua introdução e devem reconhecer e aceitar os benefícios da sua implementação apesar dos diversos custos associados. A gestão deve não só compreender a diferença entre a informação disponível numa contabilidade de caixa e de acréscimo, mas

também saber como utilizar esta informação para gerir de forma mais eficiente e eficaz as suas organizações.

Em Portugal, o plano oficial de contabilidade foi o meio para a introdução e implementação de regras, tanto no contexto empresarial como no público. De facto, a informação económica e financeira prestada pelas empresas portuguesas foi revolucionada pela publicação do plano de 1977, o qual estabeleceu que as demonstrações financeiras seriam elaboradas de acordo com princípios contabilísticos e não com base nas regras fiscais. Da mesma forma, o plano de contabilidade aplicável às entidades do SPA estabeleceu a estrutura conceptual que rege a elaboração e apresentação da informação financeira pública.

Deste modo, considera-se em primeiro lugar no modelo a **legislação** existente no contexto da contabilidade pública. Em Portugal, tal como em outros países com uma tradição de doutrina Continental, as regras contabilísticas são determinadas por Lei ou por regras administrativas emanadas das autoridades públicas. Aquelas são aplicadas por força da obrigatoriedade legal não se fazendo sentir grandemente a influência dos profissionais da contabilidade. O principal objectivo tem sido que as demonstrações financeiras sejam elaboradas respeitando as regras legais e administrativas. Ao invés, a doutrina Anglo-Saxónica assenta em princípios e regras contabilísticas definidas por entidades privadas de profissionais de contabilidade, as quais têm como objectivo que as demonstrações financeiras sejam uma representação fiel da realidade económica e financeira das entidades, sendo as transacções e acontecimentos apresentados de acordo com a sua substância e não apenas com a sua forma legal.

Deste modo, não se pode olvidar o papel fulcral que desempenha a legislação, considerando-se, neste contexto, os diplomas que publicaram os diversos planos de contabilidade, a 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. O modelo defendido assenta em legislação harmonizada, que não se encontre dispersa e que seja clara para quem terá de a aplicar.

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, tendo em conta as necessidades do país e da UE. No Quadro 7.1

apresentam-se as principais necessidades que se consideram estar subjacentes à harmonização da legislação.

Quadro 7.1: Necessidade de harmonização da legislação.

Necessidade de harmonização da legislação	
Preocupações	Objectivos
Acompanhamento e elaboração das contas nacionais	Assentar em informações que sejam actuais, fiáveis e comparáveis a respeito da evolução e da estrutura da situação económica de cada região.
Demonstrações Financeiras	Elaboradas com base em princípios únicos e que não sejam susceptíveis de várias interpretações. Devem assentar num sistema que funcione como quadro de referência de normas, definições, classificações e regras contabilísticas comuns, por forma a obter resultados que sejam comparáveis entre as diversas entidades.
Utentes	Disponer, em datas definidas, da prestação de contas de todas as entidades do SPA elaborada de acordo com procedimentos únicos, de modo a assegurar a comparabilidade da informação e a sua utilidade.
Resultados	Acessíveis aos cidadãos.

No modelo apresentado, considera-se fundamental o papel desempenhado pela **entidade normalizadora**. Considera-se que a existência de uma única entidade com funções de normalização é essencial para o sucesso do processo de implementação e de aplicação dos planos. A esta entidade competirá, nomeadamente, definir procedimentos contabilísticos a adoptar, esclarecer questões que lhe sejam colocadas e propor alterações ou aditamentos à legislação. Poderão, dentro desta entidade, ser criados grupos de trabalho que acompanhem a aplicação de cada um dos planos, mas sempre de uma forma coordenada.

Em Portugal, existem diversas entidades normalizadoras a produzir orientações e normas que regulamentam a aplicação dos planos, nomeadamente a DGO, a CNCAP e o SATAPOCAL. As principais questões que se colocam não são ao nível das competências que estão definidas para aqueles grupos de trabalho, mas sim na forma como elas estão a ser desenvolvidas. Assim, será essencial que elas trabalhem de modo articulado entre si, que preconizem procedimentos harmonizados e que se preocupem não só com o número de entidades que aplicam os diversos planos públicos, mas também com a forma como eles estão a ser aplicados. Este facto é de primordial importância e é justificado pelas conclusões decorrentes da investigação desenvolvida quanto à disparidade de procedimentos utilizados na valorização e reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras. Do mesmo modo, dado que é à DGO que compete emitir as normas que regem a contabilidade orçamental é essencial que também esta entidade

trabalhe de forma coordenada com as restantes. Deste modo, pode concluir-se que a existência de múltiplas entidades a desempenhar o papel de emitir normas e de coordenar a aplicação dos planos, dificulta que esta decorra de forma harmonizada.

Outro dos elementos fundamentais do modelo preconizado assenta na **formação dos recursos humanos** uma vez que o sucesso na aplicação dos planos de contabilidade não pode deixar de passar pela habilitação do pessoal envolvido no processo.

Do estudo realizado pode retirar-se que as maiores dificuldades que foram sentidas na implementação e aplicação dos planos residiram na insuficiência de meios humanos com qualificações adequadas, pelo que será impensável a construção de qualquer modelo que não atenda a este aspecto. A qualidade e quantidade de legislação existente neste âmbito, traduz-se na necessidade de que as habilitações a conferir passem não apenas pela técnica contabilística, mas também pela componente jurídica (dada a importância que a legalidade assume ao nível da contabilidade pública) e pela área macroeconómica no que concerne a permitir a apreensão de alguns dos principais conceitos da contabilidade nacional, que possibilitem aferir da eventual relevância da informação obtida pela contabilidade pública no apuramento de alguns dos indicadores económicos realçando-se as principais relações que se estabelecem entre esta contabilidade e a pública. Considera-se que os recursos humanos deverão ter a percepção de que as escolhas efectuadas quanto aos tratamentos contabilísticos associados às diversas operações têm consequências que não se esgotam no âmbito da sua entidade, nem tão pouco no âmbito do SPA (ao nível das contas públicas), mas que se repercutirão também no que concerne à determinação das contas nacionais (com as respectivas implicações ao nível da UE).

Quanto menor o nível de qualificação dos recursos humanos, maior será a dependência de terceiros, sejam eles consultores ou as próprias *software houses*. De facto, não se pode deixar de lembrar o papel relevante assumido por estes no que concerne à aplicação dos planos, nomeadamente no que respeita à definição de procedimentos a adoptar. Esta situação foi salientada na investigação efectuada, tendo-se assumido como uma das entidades a quem os organismos mais recorrem para os auxiliar no processo de implementação, ultrapassando mesmo a CNCAP. Deste modo, não se pode ignorar que a definição dos procedimentos passa, por vezes, mais pelos consultores envolvidos no processo do que pelos recursos humanos da própria entidade.

Também a adopção de diferentes soluções informáticas por parte das entidades contabilísticas motiva a dispersão de procedimentos, condicionando e limitando a comparabilidade da informação financeira prestada. De facto, resultou do estudo efectuado que as entidades consideram que as soluções contabilísticas adoptadas são impostas em larga medida pelos seus sistemas informáticos. Deste modo, a consistência das contas reportadas pelas diversas entidades, culminando na respectiva consolidação pressupõe a uniformização dos procedimentos contabilísticos, o que se consubstancia na adopção de uma solução informática única para todo o SPA. Esta situação parece estar a ser tida em conta com o sistema RIGORE, o qual tem como objectivo a uniformização dos processos no SPA, desde que seja de facto implementado em toda a AP. Considera-se que a definição desta ferramenta única implicaria a necessidade de rever alguns dos planos sectoriais uma vez que eles preconizam procedimentos distintos e não é possível respeitar todos em simultâneo. Deste modo, não pode deixar de se considerar no modelo proposto o *software* utilizado, dado que este é uma das variáveis que tem de ser pensada previamente à implementação de qualquer reforma no contexto da contabilidade do sector público. Aliás, a aplicação de um novo *software* pode conduzir à necessidade de novo *hardware* e de formação específica do pessoal para o habilitar a utilizá-lo da melhor forma.

No modelo defendido assumem uma relevância crucial as **entidades de controlo**, devendo-se entender este papel não apenas com intenções sancionatórias mas, numa primeira fase, com funções pedagógicas e de apoio à auditoria de como decorre o processo de implementação dos planos de contabilidade pública. Para tal, devem as mesmas trabalhar de forma articulada entre si sendo indispensável a prévia harmonização da legislação.

O sucesso da aplicação dos planos depende grandemente do apoio das entidades de controlo. No Reino Unido este papel tem sido desempenhado pelo *National Audit Office* o qual se envolveu fortemente neste processo, informando o Parlamento e trabalhando com o governo. A contabilidade de acréscimo requer um conjunto de novas regras de auditoria (nomeadamente no que respeita ao acompanhar da aplicação dos princípios da prudência ou da especialização), pelo que as responsabilidades do auditor se alteram consideravelmente. Deste modo, estas entidades devem estar envolvidas no processo desde o seu início.

As entidades de controlo, ao analisarem as contas prestadas pelas diversas entidades (análise que deve incidir sobre a informação orçamental e patrimonial), devem funcionar

como um instrumento de *feedback* à entidade normalizadora, informando-a de forma periódica dos pontos fortes e fracos da implementação, de quais as áreas em que os procedimentos são díspares e em que se torna necessário elaborar notas técnicas ou orientações ou, inclusive, de quais os temas sobre os quais se deverá propor alterações da legislação. É a informação recolhida por estas entidades de controlo que estará na base da determinação da CGE, o que implica a consolidação das demonstrações financeiras das diversas entidades. Neste sentido, também será importante a definição de regras precisas que estejam subjacentes àquela consolidação, para a qual também é imprescindível a harmonização dos procedimentos adoptados pelas diferentes entidades contabilísticas. A sua definição passa por uma colaboração estreita com a entidade normalizadora.

A **contabilidade nacional** tem um âmbito mais abrangente que o da **contabilidade pública**, consistindo esta numa das suas fontes de informação. Neste contexto, há que respeitar as regras do SEC 95 o qual está harmonizado com o SCN 93 que define as directrizes mundiais sobre a contabilidade nacional. Assim, mesmo que a contabilidade pública não se pautе pelas mesmas regras e bases que a contabilidade nacional, não pode deixar de apurar a informação que é imprescindível àquela. De facto, se se pode questionar a existência de regras e de bases diferentes no âmbito da contabilidade pública e da contabilidade nacional, podendo-se trabalhar para a sua harmonização, considera-se que mais imperioso se torna alcançar a uniformização de procedimentos no contexto das contas públicas, sem a qual não se assegura a coerência da informação produzida para efeitos de contas nacionais, nomeadamente no que concerne à determinação do PIB e do défice reportado à UE.

5. RECOMENDAÇÕES

O estado actual de aplicação dos planos fica a dever-se a uma variedade de factores, os quais foram tidos em conta aquando da proposta de um modelo alternativo. Uma reforma contabilística tem mais hipóteses de êxito se for implementada de cima para baixo e se se verificarem as seguintes condições:

- o sistema é planeado de forma detalhada e é seguido por um período de testes;
- os objectivos da reforma são explicados de uma forma clara aos diversos intervenientes;

- a cultura contabilística existente é adequada ou são criadas condições para propiciar os conhecimentos adequados e necessários;
- os procedimentos contabilísticos desenhados estão acessíveis num curto espaço de tempo;
- os recursos financeiros, humanos, de *hardware* e *software* existentes são os necessários.

Esta investigação faz sobressair que a implementação de forma harmonizada de um qualquer plano oficial de contabilidade não passa apenas pela sua necessária publicação em diploma legal. É necessário incorporar na sua concepção outras dimensões que não apenas a legislativa, sob pena de se fazerem sentir os efeitos perversos da adaptação que os diversos organismos fazem do diploma ao seu caso concreto, a qual é assente nos recursos humanos sem formação, nas ferramentas informáticas adquiridas (cada uma com as suas soluções contabilísticas), na dependência que se vive, em muitos casos, dos consultores externos, cada um com a sua própria interpretação da legislação e dos procedimentos que devem ser adoptados.

É necessário garantir que a restante legislação conexa seja coerente com o plano, por forma a que cada um dos implementadores não possam assentar as suas soluções em diplomas com orientações diferentes. É imperioso planear a aquisição de um *software* de apoio ao sistema de informação que seja comum a todas as entidades envolvidas (ou, pelo menos, determinar as características a que o mesmo deverá obedecer), pois só deste modo se pode almejar que os diversos procedimentos sejam implementados de modo uniformizado. De facto, a existência de ferramentas informáticas diferentes conduz a que algumas soluções contabilísticas sejam díspares o que dificulta a tão necessária normalização, colocando problemas acrescidos à elaboração da CGE.

É, ainda, necessário habilitar o pessoal para lidar com a nova realidade contabilística (e, mesmo informática) dado que a falta de recursos humanos com conhecimentos adequados continua a ser uma das grandes dificuldades sentidas no processo de implementação e que pode conduzir à existência de entropias a que aquele processo decorra de forma normalizada, dada a tendência para continuar a utilizar procedimentos do passado, mesmo que já ultrapassados. A criação de grupos de trabalho para apoiar a implementação é extremamente importante, devendo os mesmos desenvolver os seus esforços de forma coordenada e coerente sob pena de verem limitada a sua influência junto dos organismos e deixarem de ser seguidas as suas orientações, passando cada um a pensar e a adoptar a sua

própria solução. É, ainda, essencial que os diversos planos sectoriais que venham a existir façam apenas a adaptação do plano enquadrador ao sector respectivo, sem que contenham quaisquer divergências com aquele, dado que esta situação conduz a que não existam critérios normalizados nos procedimentos a adoptar no âmbito da AP.

Em conclusão, o modelo que se propõe para a aplicação dos diversos planos oficiais de contabilidade pública resulta da interacção de um conjunto de intervenientes devendo ter em atenção os seguintes aspectos:

- A aplicação dos diversos planos não pode resultar de acções isoladas nem localizadas num único sector ou numa única entidade devendo, ao invés, traduzir-se em acções concertadas para os vários planos (aplicáveis aos vários sectores da AP).
- As orientações emitidas devem ser coerentes e harmonizadas entre si e com a diversa legislação existente neste contexto, o que será mais fácil de conseguir se existir uma única entidade com competências na produção de normas e na coordenação da aplicação dos planos de contabilidade pública.
- A formação nesta área deve privilegiar o desenvolvimento das capacidades, no sentido não só de apreender a técnica contabilística mas de ter também a consciência de todos os fluxos envolvidos e das implicações das soluções adoptadas ao nível da entidade na determinação das contas públicas e, por sua vez, das contas nacionais, no sentido de permitir uma melhor percepção da realidade por parte dos indivíduos, bem como das organizações.
- A aplicação dos planos deve ser alicerçada numa ferramenta informática normalizada para todo o SPA, sem prejuízo da sua adaptação a cada situação específica.
- As acções desenvolvidas devem ser sistematicamente avaliadas devendo estes resultados ser utilizados para a melhoria do sistema, através da introdução no mesmo de eventuais medidas correctivas.

6. LIMITAÇÕES DA INVESTIGAÇÃO

Como principais limitações da investigação desenvolvida salientam-se as dificuldades em obter informação das entidades normalizadoras nacionais como a DGO e a CNCAP. De facto, não foi possível apurar quais as entidades que se encontram a aplicar o POCP (e

planos sectoriais) através daquelas entidades, tendo que se recorrer a formas alternativas para dimensionar o universo de estudo.

7. INVESTIGAÇÕES FUTURAS

Considera-se que as conclusões retiradas neste trabalho representam um ponto de partida para um elenco variado de investigações futuras, dado o reduzido número de trabalhos produzidos nesta área e o muito que ainda há a fazer. Apresenta-se como exemplo a medição dos efeitos no cálculo dos agregados nacionais fruto da não harmonização dos procedimentos adoptados para valorizar e reconhecer os elementos das demonstrações financeiras no contexto da contabilidade pública.

BIBLIOGRAFIA

- AMARAL, C. (2001). Processo de harmonização contabilística internacional: tendências actuais, “Gestão e Desenvolvimento”, nº 10, 33-58.
- AMARAL, D. (1998). “Curso de Direito Administrativo, Volume I”. Coimbra: Almedina.
- BANCO DE PORTUGAL, INE & DGO. (2002). “Relatório da Comissão para a Análise das Contas Públicas”. Disponível na Internet em: <http://www.dgo.pt/FP/index.htm>, em 3 de Março de 2005.
- BANCO DE PORTUGAL. (2006). “Relatório Anual de 2006”. Disponível na Internet em: <http://www.bportugal.pt>, em 4 de Setembro de 2007.
- BERNARDES, A. (2003). “Contabilidade Pública e Autárquica: POCP e POCAL”. 2ª ed. Coimbra: Ministério das Cidades, Ordenamento do Território e Ambiente.
- BORGES, A., RODRIGUES, A. & RODRIGUES, R. (2006). “Elementos de Contabilidade Geral”. 23ª ed. Lisboa: Áreas Editora.
- CAIADO, A. P. & PINTO, A. C. (2002). “Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública”. 2ª ed. Lisboa: Áreas Editora.
- CAIADO, A. P. (2005a). “Os movimentos da conta 25 do POCP e a normalização contabilística”. Disponível na Internet em: <http://www.min-financas.pt/cncap>, em 2 de Setembro de 2005.
- CAIADO, A. P. (2005b). “A Contabilidade Pública: Novos Desafios”. Disponível na Internet em: <http://www.min-financas.pt/cncap>, em 2 de Setembro de 2005.
- CARVALHO, J., MARTÍNEZ, V. P. & PRADAS, L. T. (1999). “Temas de Contabilidade Pública”. Lisboa: Rei dos Livros.

- CARVALHO, J. & RIBEIRO, V. (2004). Os planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública. “Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas”, n^o 56, 20-31.
- CNCAP. Disponível na Internet em: <http://www.min-financas.pt/cncap>, em 19 de Setembro de 2006.
- CNCAP. (2005). “Relatório de Actividades de 2004”. Disponível na Internet em: <http://www.min-financas.pt/cncap>, em 2 de Agosto de 2006.
- CORRÊA, J. (1941). “Contabilidade Pública Financeiro-Patrimonial: Esquema duma Organização”. Lisboa: Comércio do Porto.
- COSTA, C. B. & ALVES, G. C. (2005). “Contabilidade Financeira”. 5^a ed. Lisboa: Publisher Team.
- DIAS, P. (2005). “Critérios de Convergência: Uma Reflexão sobre os Problemas Estatísticos Postos pela sua Aplicação”. Lisboa: Instituto Nacional de Estatística. Disponível na Internet em: <http://www.ine.pt>, em 26 de Janeiro de 2006.
- DUARTE, I. (ed.) (2002). “POCISSSS Explicado”. Lisboa: Rei dos Livros.
- DUARTE, M., SANTOS, P. & SARMENTO, M. As Despesas de Anos Anteriores nos Planos Oficiais de Contabilidade Públicos. “Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas”, (submetido em Abril de 2007).
- EISENHARDT, K. M. (1989). Building Theories from Case Study Research. “Academy of Management Review”, n^o 4, 532-550.
- EVERITT, B. S. (1992). “The Analysis of Contingency Tables”. 2nd ed. London: Chapman & Hall.
- FASB. (1980a). “Concepts Statement n^o 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information”. Connecticut: FASB.
- FASB. (1980b). “Concepts Statement n^o 4: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations”. Connecticut: FASB.
- FASB. (1985). “Concepts Statement n^o 6: Elements of Financial Statements”. Connecticut: FASB.
- FERREIRA, R. F. (1984). “Normalização Contabilística”. Coimbra: Livraria Arnado.

- FERREIRA, R. F. (2004). Nova Contabilidade Pública e Alertas Contra Criatividade Imprópria. “Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas”, nº 55, 20-31.
- FONSECA, J. (2007). Reforma da Administração Pública num Mundo plano. “Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas”, nº 82, 48-49.
- FRANCISCO, I. G. (1990). “Compreender a Contabilidade Nacional”. Lisboa: Banco de Fomento e Exterior.
- FRANCO, A. S. (1992a). “Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume I”. 4ª ed. Coimbra: Almedina.
- FRANCO, A. S. (1992b). “Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume II”. 4ª ed. Coimbra: Almedina.
- FREITAS, G. & GÓIS, C. (2000). Diferenças entre as Demonstrações Financeiras do Sector Privado e do Sector Público Não Lucrativo em Portugal. “Revista da Contabilidade e Comércio”, nº 224, 763-788.
- FREITAS, G. (1999). Princípios Contabilísticos Privados/Públicos - Da Necessidade da Sua Convergência. “Eurocontas”, nº 49, 13-22.
- GASB. (1987). “Concepts Statement nº 1: Objectives of Financial Reporting”. Connecticut: GASB.
- IASB. (1989). “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”. London: IASB.
- IFAC. (1991). “Study 1: Financial Reporting by National Governments”. New York: IFAC.
- IFAC. (2000a). “IPSAS 1: Presentation of Financial Statements”. New York: IFAC.
- IFAC. (2000b). “IPSAS 2: Cash Flow Statements”. New York: IFAC.
- IFAC. (2000c). “Study 11: Governmental Financial Reporting”. New York: IFAC.
- IGAE. (1991). “Principios Contables Públicos: Documentos 1 a 8”. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- LÓPEZ, B. B. (1995). “Manual de Contabilidad Publica”. Madrid: Ediciones Pirâmide.
- LÓPEZ, B. B. (1996). El Concepto de Entidad en Contabilidad Publica. “Revista Española de Financiacion y Contabilidad”, Vol. XXV, 683-713.

- MACHADO, A. C. (1999). Plano Oficial de Contabilidade Pública: Movimentação da Conta 25 - Devedores e Credores pela Execução do Orçamento. “Eurocontas”, n^o 48, 18-21.
- MARTÍNEZ, V. P. (1993). Tratamiento Contable del Inmovilizado no Financiero de las Entidades Publicas. “Tecnica Contable”, n^o 532, 259-277.
- MEHTA, C. R. & PATEL, N. R. (1996). “SPSS Exact Tests 7.0 for Windows”. Chicago: SPSS Inc.
- MELO, A. B. & PORTO, M. L. (2003). A Regra da Anualidade na Contabilidade Pública Portuguesa. “Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra”, n^o 75, 985-1009.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS. (1998). “Reforma da Lei do Enquadramento Orçamental: Trabalhos Preparatórios e Anteprojecto”. Lisboa: Ministério das Finanças.
- MONTEIRO, J. A. (1999). “Manual de Classificação Orçamental das Despesas Públicas”. Lisboa: Ministério das Finanças.
- MORENO, C. (2000). “Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos”. 2^a ed. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa.
- PESTANA, M. H. & GAGEIRO, J. N. (2005). “Análise de dados para Ciências Sociais. A complementaridade do SPSS”. 4^a ed. Lisboa: Edições Sílabo.
- PINTO, A. C. & SANTOS, P. (2005). “Gestão Orçamental Pública”. Lisboa: Publisher Team.
- RIBEIRO, V. (2003). “A Harmonização Internacional no Âmbito da Reforma da Contabilidade Pública em Portugal”. Tese de Mestrado, Universidade do Minho, Braga.
- RUA, S. (2004). “Estrutura Conceptual para a Contabilidade Pública”. Tese de Mestrado, Universidade do Porto, Porto.
- SANTOS, P., SARMENTO, M. & DUARTE, M. (2007a). A Aplicação da conta 25 nos Planos Oficiais de Contabilidade Pública. “Contabilidade e Gestão”, (submetido em Abril de 2007).

- SANTOS, P., SARMENTO, M. & DUARTE, M. (2007b). *Aplicação e Harmonização dos Planos Oficiais de Contabilidade na Administração Pública Portuguesa*, XVIII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão, Porto (comunicação submetida em Outubro de 2007).
- SARMENTO, M. 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”. Disponível na Internet em <http://www.dgaa.pt>, em 31 de Janeiro de 2005.
- SATAPOCAL. (2004). “Contabilização das Operações Extraorçamentais”. Disponível na Internet em <http://www.dgaa.pt>, em 3 de Setembro de 2004.
- SILVA, M. B. (1994). “Management Público: Reforma da Administração Financeira do Estado”. Lisboa: Rei dos Livros.
- SILVA, M. B. (2000). “Auditoria do Management Público”. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa.
- SILVA, M. B. (2002). “Gestão Financeira da Administração Pública Central”. Lisboa: Áreas Editora.
- SOUSA, V. (2005). *Contabilidade Pública e Contabilidade Nacional: Visão Integrada*. “Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas”, nº 68, 28-40.
- YIN, R. K. (1984). “Case Study Research: Design and Methods”. London: Sage.

LEGISLAÇÃO

- Circular Série A n.º 1333, de 11 de Abril de 2007. DGO. Instruções complementares ao Decreto-Lei de Execução Orçamental para 2007.
- Circular Série A n.º 1325, de 3 de Abril de 2006. DGO. Instruções complementares ao Decreto-Lei de Execução Orçamental para 2006.
- Circular Série A n.º 1315, de 5 de Janeiro de 2005. DGO. Divulgação da estratégia de implementação do POCP.

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 1306, de 5 de Janeiro de 2004. DGO. Registo contabilístico das dívidas vencidas e não pagas em 2003, que transitaram para 2004.

Circular Série A n.º 1297, de 4 de Novembro de 2002. DGO. Orçamento de Estado para 2003 - Despesas de anos anteriores.

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

Circular Série C n.º 880, de 25 de Março de 1983. DGO Contabilização das Diferenças de Câmbio.

Decreto n.º 18381, de 24 de Maio de 1930.

Decreto-Lei n.º 112/88, de 2 de Abril. Classificação económica das despesas públicas.

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 113/95, de 25 de Maio, pelo Decreto-Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, e pelo Decreto-Lei n.º 190/96, de 9 de Outubro. Regime de Administração Financeira do Estado.

Decreto-Lei n.º 171/94, de 24 de Junho. Aprova o novo esquema da classificação funcional das despesas públicas.

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

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 275-A/93, de 9 de Agosto. Regulamenta o regime da tesouraria do Estado e cria o documento único de cobrança.

Decreto-Lei n.º 324/80, de 25 de Agosto. Regulamenta a reposição de dinheiros públicos.

Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho, pelo Decreto-Lei n.º 127/95, de 1 de Junho, pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, pelo Decreto-Lei n.º 79/2003, de 23 de Abril e pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro. Plano Oficial de Contabilidade (POC).

Bibliografia

Decreto-Lei n.º 450/88, de 12 de Dezembro. Classificação económica das receitas públicas.

Decreto-Lei n.º 477/80, de 15 de Outubro. Domínio público e domínio privado do Estado.

Decreto-Lei n.º 50-A/2007, de 6 de Março. Execução Orçamental para 2007.

Decreto-Lei n.º 54/2003, de 28 de Março. Execução Orçamental para 2003.

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, com as alterações introduzidas pela Lei 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. Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de Março. Aprova a orgânica da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP).

Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro. Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS).

Decreto-Lei n.º 307/94, de 21 de Dezembro. Estabelece o regime jurídico de aquisição, gestão e alienação dos bens móveis do domínio privado do Estado.

Decreto-Lei n.º 450/83, de 26 de Dezembro. Autoriza que os bens imóveis do domínio público do Estado afectos às administrações portuárias possam ser transferidos, a título gratuito ou oneroso ou por permuta, para outros serviços do Estado ou para autarquias locais.

Lei Constitucional n.º 1/2004, de 24 de Julho, Sexta Revisão Constitucional. Constituição da República Portuguesa.

Lei n.º 17/2000, de 8 de Agosto. Aprova as bases gerais do sistema de solidariedade e de segurança social.

Lei n.º 191/99, de 5 de Junho, com a alteração introduzida pelo artigo 3.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril. Regime da tesouraria do Estado.

Lei n.º 3/2004, de 15 de Janeiro. Aprova a Lei-quadro dos Institutos Públicos.

Lei n.º 4/2004, de 15 de Janeiro com as alterações da Lei n.º 51/2005, de 30 de Agosto e republicada pelo artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 105/2007, de 3 de Abril. Estabelece os princípios e normas a que deve obedecer a organização da administração directa do Estado.

Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto. Lei das Finanças Locais.

Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro. Lei de Enquadramento Orçamental.

Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro. Aprova o Orçamento de Estado para 2006.

Lei n.º 7/98, de 3 de Fevereiro. Regime geral de emissão e gestão da dívida pública.

Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro. Lei de Bases da Contabilidade Pública.

Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, Lei de Enquadramento Orçamental, Publicada no Diário da República, n.º 192, Série I-A, de 20 de Agosto de 2001 e Republicada no Diário da República, n.º 198, Série I-A, de 28 de Agosto de 2002 (página 6072), com as alterações introduzidas pela Lei Orgânica n.º 2/2002 (Lei da Estabilidade Orçamental), de 28 de Agosto, da Assembleia da República.

Norma Interpretativa n.º 1/2001, publicada pelo Aviso n.º 7466/2001 (2.ª série). CNCAP. Período complementar.

Norma Interpretativa n.º 2/2001, publicada pelo Aviso n.º 7467/2001 (2.ª série). CNCAP. Movimentação da conta 25 do POCP.

Novo Plano Geral de Contabilidade Pública Espanhol. Orden de 6 de Mayo de 1994 e Resolución de 30 de Júlio de 2003.

Ofício Circular 2/2005, de 12 de Maio. DGO. Contabilização dos Fundos Comunitários pelos Serviços Integrados de acordo com o novo circuito estabelecido pela Direcção-Geral do Tesouro.

Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro. Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POCE).

Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro. Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS).

Portaria n.º 1152-A/94, de 27 de Dezembro. Estabelece os princípios gerais da aquisição, gestão e alienação dos bens móveis do domínio privado do Estado.

Real Decreto n.º 1163/1990, de 21 de Setembro. Regula o procedimento para a realização das devoluções de receitas indevidas de natureza tributária.

Regulamento da Contabilidade Pública de 1881, de 25 de Junho. Aprova o plano para a reforma da Contabilidade Pública.

Bibliografia

Regulamento n.º 2516/2000. Visa garantir que os impostos e contribuições sociais considerados nas Contas Nacionais sejam equivalentes aos montantes efectivamente cobrados.

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.

PARTE III



ANEXOS

ANEXO A



INQUÉRITO

I. Caracterização do respondente

P1. Habilitações literárias (assinale a resposta aplicável):

- 1) Ensino básico (9.º ano) ou equivalente 2) Ensino secundário (12.º anos) ou equivalente 3) Ensino superior incompleto
- 4) Ensino superior politécnico 5) Ensino superior universitário 6) Mestrado/Doutoramento

P2. Nível hierárquico (assinale a resposta aplicável):

- 1) Dirigente 2) Técnico superior 3) Técnico 4) Administrativo

II. Caracterização do Organismo

P3. Localização (assinale a resposta aplicável):

- 1) Aveiro 2) Beja 3) Braga 4) Bragança
- 5) Castelo Branco 6) Coimbra 7) Évora 8) Faro
- 9) Guarda 10) Leiria 11) Lisboa 12) Portalegre
- 13) Porto 14) Santarém 15) Setúbal 16) Viana do Castelo
- 17) Vila Real 18) Viseu 19) Açores 20) Madeira

P4. O Organismo integra-se na (assinale a resposta aplicável):

- 1) Administração directa do Estado 2) Administração indirecta do Estado 3) Administração autónoma

P5. Que grau(s) de autonomia goza legalmente o organismo (assinale as diversas respostas aplicáveis):

- 1) Autonomia administrativa 2) Autonomia administrativa e financeira 3) Autonomia patrimonial
- 4) Autonomia orçamental 5) Autonomia de tesouraria 6) Autonomia creditícia

P6. Qual a dimensão do organismo em termos de n.º de funcionários, aproximadamente: _____

P7. Qual a dimensão do organismo em termos de orçamento da despesa, aproximadamente: _____

P8. O organismo sofreu alguma reestruturação nos últimos 5 anos:

- 1) Fusão com outro organismo 2) Perda do grau de autonomia 3) Ganho de outro grau de autonomia
- 4) Não aplicável 5) Outra (indique qual) _____

II. Contabilidade Orçamental

P9. Quando ocorre a devolução de dinheiro que havia sido pago no ano, estamos perante uma Reposição Abatida ao Pagamento. Ela é tratada como:

- 1) Redução de Despesa, na Classificação Económica de despesa onde havia sido paga
- 2) Aumento de Receita, na Classificação Económica 17.03 “Operações Extraorçamentais”
- 3) Outra (indique qual)
-

P10. Os Reembolsos e Restituições correspondem à devolução de receitas cobradas anteriormente. Um Reembolso e Restituição de uma receita cobrada no ano é tratada como:

- 1) Redução de Receita, na Classificação Económica de receita onde havia sido cobrada
- 2) Aumento de Despesa
- 3) Outra (indique qual)
-

P11. Um Reembolso e Restituição de uma receita cobrada no ano anterior é tratado como:

- 1) Redução de Receita, na Classificação Económica de receita onde havia sido cobrada
- 2) Aumento de Despesa
- 3) Outra (indique qual)
-

P12. Se ocorrer uma diferença de câmbio favorável num processo de despesa, ela é tratada como:

- 1) Redução da despesa na classificação económica respectiva
- 2) Receita, na classificação económica 08.01.01 “Prémios, taxas por garantias e diferenças de câmbio”
- 3) Não aplicável
- 4) Outra (indique qual)
-

P13. Se ocorrer uma diferença de câmbio desfavorável num processo de despesa, ela é tratada como:

- 1) Aumento da despesa na classificação económica respectiva
- 2) Despesa, na classificação económica 06.02.03 “Outras despesas correntes”
- 3) Não aplicável
- 4) Outra (indique qual)
-

P14. Se ocorrer uma diferença de câmbio favorável num processo de receita, ela é tratada como:

- 1) Aumento da receita na classificação económica respectiva
- 2) Receita, na classificação económica 08.01.01 “Prémios, taxas por garantias e diferenças de câmbio”
- 3) Não aplicável
- 4) Outra (indique qual)
-

P15. Se ocorrer uma diferença de câmbio desfavorável num processo de receita, ela é tratada como:

- 1) Redução da receita na classificação económica respectiva
- 2) Despesa, na classificação económica 06.02.03 “Outras despesas correntes”
- 3) Não aplicável
- 4) Outra (indique qual)
-

P16. Considera como despesas pagas de anos anteriores:

- 1) Aquelas cujos compromissos nasceram em anos anteriores
- 2) Aquelas cujas facturas se venceram em anos anteriores e não foram pagas naqueles anos
- 3) Aquelas cujas facturas foram registadas em anos anteriores e não foram pagas naqueles anos
- 4) Outra (indique qual)
-

P17. Se liquidar IVA quando cobra uma receita trata-o:

- 1) Como receita extraorçamental
- 2) Como receita orçamental na mesma classificação da receita cobrada
- 3) Como receita, mas sem utilizar qualquer classificação económica
- 4) Outra (indique qual)
-

P18. Se puder deduzir IVA numa despesa trata-o:

- 1) Como despesa extraorçamental
- 2) Como despesa orçamental na mesma classificação da despesa paga
- 3) Como despesa, mas sem utilizar qualquer classificação económica
- 4) Não aplicável
- 5) Outra (indique qual)
-

P19. Quando efectua retenções sobre vencimentos (IRS, Segurança Social, etc) trata-as:

- 1) Como receita extraorçamental
- 2) Como despesa orçamental na mesma classificação de vencimentos
- 3) Como receita, sem utilizar qualquer classificação económica
- 4) Outra (indique qual)
-

P20. Quando entrega as retenções de vencimentos (IRS, Segurança Social, etc) ao Estado trata-as:

- 1) Como Despesa extraorçamental
- 2) Como despesa orçamental na mesma classificação de vencimentos
- 3) Como despesa, sem utilizar qualquer classificação económica
- 4) Outra (indique qual)
-

III. Contabilidade Patrimonial

P21. Qual dos Planos de Contabilidade aplica (se não aplica nenhum, por favor passe à questão 30):

- 1) POCP 2) POCAL 3) POCE 4) POCMS 5) POCISSSS

P22. Em que fase se encontra a implementação do Plano de Contas?

- 1) Arranque/Início 2) Desenvolvimento 3) Conclusão

P23. Há quantos anos se iniciou a implementação do Plano de Contas?

- 1) 0-2 anos 2) 3-5 anos 3) 6-8 anos
- 4) mais de 8 anos
-

P24. Que factores dificultam/dificultaram a implementação do plano de Contas?

- 1) Software não adaptado 2) Questões de parametrização 3) Falta de articulação de aplicações informáticas 4) Insuficiência de meios humanos com qualificações adequadas
- 5) Restrições financeiras 6) Dificuldades na inventariação dos bens 7) Reestruturações ocorridas no organismo 8) Alteração do software informático utilizado
- 9) Outra (indique qual) _____

P25. A conta 251 “Devedores pela execução do orçamento” é movimentada a débito:

- 1) No momento em que é registada a liquidação da receita, correspondente à contabilização de uma factura ou documento equivalente 2) No momento da cobrança
- 3) Outra (indique qual) _____

P26. A conta 252 “Credores pela execução do orçamento” é movimentada a crédito:

- 1) No momento da autorização de pagamento (ou liquidação) 2) No momento do pagamento
- 3) No momento do registo da factura do fornecedor (ou documento equivalente) 4) Outra (indique qual) _____

P27. Quando efectua retenções sobre vencimentos (IRS, Segurança Social, etc) trata-as:

- 1) Utilizando uma conta 251 “Devedores pela execução do orçamento” 2) Utilizando apenas as contas 24 “Estado e Outros Entes Públicos” e de disponibilidades
- 3) Outra (indique qual) _____

P28. Quando entrega as retenções de vencimentos ao Estado movimenta:

- 1) A conta 252 “Credores pela execução do orçamento” 2) Utiliza apenas as contas 24 “Estado e Outros Entes Públicos” e de disponibilidades
- 3) Outra (indique qual) _____

P29. Na implementação do Plano de Contabilidade segue as orientações:

- 1) Da CNCAP 2) Do SATAPOCAL 3) Da DGO 4) De Consultores
- 5) Dos responsáveis pela entidade 6) Outra (indique qual) _____

P30: Em que medida é que as soluções contabilísticas adoptadas são impostas pelos sistemas informáticos utilizados:

- 1) Totalmente 2) Em larga medida 3) Parcialmente 4) Nada

Muito obrigado pela sua colaboração!

RECONHECIMENTO DAS DESPESAS

1. MOVIMENTAÇÃO DA CONTA 252 *VERSUS* PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO

Na Tabela B.1 apresentam-se os resultados do teste do Qui-Quadrado para as variáveis em análise.

Tabela B.1: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Movimentação da conta 252 vs. Plano de contabilidade adoptado.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	19,745 ^a	8	0,011	0,008
Likelihood Ratio	23,948	8	0,002	0,003
N of Valid Cases	171			

a. 9 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,43.

Pretendeu-se estudar se o modelo de predição faria sentido no contexto das variáveis em estudo, mas as medidas de associação assimétricas calculadas na Tabela B.2 não permitem retirar conclusões.

Tabela B.2: Medidas de associação assimétricas - Movimentação da conta 252 vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,000	0,000	b	b	
		Movimentação da conta 252: Dependent	0,000	0,000	b	b	
		Plano adoptado: Dependent	0,000	0,000	b	b	
	Goodman and Kruskal Tau	Movimentação da conta 252: Dependent	0,058	0,018		0,011 ^c	0,008
		Plano adoptado: Dependent	0,041	0,021		0,000 ^c	0,009

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Cannot be computed because the asymptotic standard error equals zero.

c. Based on chi-square approximation.

No que concerne às medidas de associação simétricas apresentadas na Tabela B.3, estas não são significativamente diferentes de zero (para o nível usual de significância de 5%). Deste modo, os valores observados das medidas revelam a presença de uma associação fraca entre as variáveis em estudo.

Tabela B.3: Medidas de associação simétricas - Movimentação da conta 252 vs. Plano de contabilidade adoptado.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,340	0,011	0,008
	Cramer's V	0,240	0,011	0,008
	Contingency Coefficient	0,322	0,011	0,008
N of Valid Cases		171		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

A localização das fontes de dependência entre as variáveis em estudo é apresentada na Tabela B.4.

Tabela B.4: Resíduos ajustados - Movimentação da conta 252 vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Movimentação da conta 252 a crédito	Na autorização de pagamento	Frequência	5	51	13	9	1	79
		Resíduos ajustados	0,9	-1,5	-0,5	2,9	0,1	
	No pagamento	Frequência	3	22	11	0	1	37
		Resíduos ajustados	1,1	-1,6	2,1	-1,7	1,0	
	No processamento	Frequência	0	47	7	1	0	55
		Resíduos ajustados	-2,0	3,0	-1,3	-1,5	-1,0	
Total		Frequência	8	120	31	10	2	171

2. MOVIMENTAÇÃO DA CONTA 252 VERSUS LOCALIZAÇÃO

No que concerne à localização das entidades respondentes, a Tabela B.5 apresenta as relações existentes entre as duas variáveis.

Tabela B.5: Movimentação da conta 252 vs. Localização.

			Movimentação da conta 252 a crédito			Total
			Na autorização de pagamento	No pagamento	No processamento	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	8	1	2	11
		%	72,7%	9,1%	18,2%	100,0%
	Beja	Frequência	5	0	3	8
		%	62,5%	0,0%	37,5%	100,0%
	Braga	Frequência	3	1	0	4
		%	75,0%	25,0%	0,0%	100,0%
	Bragança	Frequência	1	1	0	2
		%	50,0%	50,0%	0,0%	100,0%
	Castelo Branco	Frequência	5	1	3	9
		%	55,6%	11,1%	33,3%	100,0%
	Coimbra	Frequência	7	1	5	13
		%	53,8%	7,7%	38,5%	100,0%

Tabela B.5: Movimentação da conta 252 vs. Localização (continuação).

			Movimentação da conta 252 a crédito			Total	
			Na autorização de pagamento	No pagamento	No processamento		
Localização do organismo	Évora	Frequência	4	2	1	7	
		%	57,1%	28,6%	14,3%	100,0%	
	Faro	Frequência	6	1	5	12	
		%	50,0%	8,3%	41,7%	100,0%	
	Guarda	Frequência	1	3	6	10	
		%	10,0%	30,0%	60,0%	100,0%	
	Leiria	Frequência	2	1	3	6	
		%	33,3%	16,7%	50,0%	100,0%	
	Lisboa	Frequência	11	9	1	21	
		%	52,4%	42,9%	4,8%	100,0%	
	Portalegre	Frequência	1	0	6	7	
		%	14,3%	0,0%	85,7%	100,0%	
	Porto	Frequência	9	5	1	15	
		%	60,0%	33,3%	6,7%	100,0%	
	Santarém	Frequência	1	2	5	8	
		%	12,5%	25,0%	62,5%	100,0%	
	Setúbal	Frequência	2	1	3	6	
		%	33,3%	16,7%	50,0%	100,0%	
	Viana do Castelo	Frequência	1	0	0	1	
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%	
	Vila Real	Frequência	1	4	1	6	
		%	16,7%	66,7%	16,7%	100,0%	
	Viseu	Frequência	6	1	6	13	
		%	46,2%	7,7%	46,2%	100,0%	
	Açores	Frequência	3	2	4	9	
		%	33,3%	22,2%	44,4%	100,0%	
	Madeira	Frequência	1	1	0	2	
		%	50,0%	50,0%	0,0%	100,0%	
	Total			78	37	55	170

Quando se estuda a influência da localização na movimentação da conta 252, aplicando-se o teste do Qui-Quadrado por simulação do teste de Significância Exacta, verifica-se não existirem elementos significativos para rejeitar a hipótese de independência, uma vez que

não foi possível obter o resultado do teste no tempo limite predefinido (5 minutos). Deste modo, procedeu-se ao teste de resíduos ajustados constante da Tabela B.6.

Tabela B.6: Resíduos ajustados - Movimentação da conta 252 vs. Localização.

			Movimentação da conta 252 a crédito			Total
			Na autorização de pagamento	No pagamento	No processamento	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	8	1	2	11
		Resíduos Ajustados	1,8	-1,1	-1,0	
	Beja	Frequência	5	0	3	8
		Resíduos Ajustados	1,0	-1,5	0,3	
	Braga	Frequência	3	1	0	4
		Resíduos Ajustados	1,2	0,2	-1,4	
	Bragança	Frequência	1	1	0	2
		Resíduos Ajustados	0,1	1,0	-1,0	
	Castelo Branco	Frequência	5	1	3	9
		Resíduos Ajustados	0,6	-0,8	0,1	
	Coimbra	Frequência	7	1	5	13
		Resíduos Ajustados	0,6	-1,3	0,5	
	Évora	Frequência	4	2	1	7
		Resíduos Ajustados	0,6	0,4	-1,0	
	Faro	Frequência	6	1	5	12
		Resíduos Ajustados	0,3	-1,2	0,7	
	Guarda	Frequência	1	3	6	10
		Resíduos Ajustados	-2,3	0,7	1,9	
	Leiria	Frequência	2	1	3	6
		Resíduos Ajustados	-0,6	-0,3	0,9	
Lisboa	Frequência	11	9	1	21	
	Resíduos Ajustados	0,6	2,5	-2,9		

Tabela B.6: Resíduos ajustados - Movimentação da conta 252 vs. Localização (continuação).

			Movimentação da conta 252 a crédito			Total	
			Na autorização de pagamento	No pagamento	No processamento		
Localização do organismo	Portalegre	Frequência	1	0	6	7	
		Resíduos Ajustados	-1,7	-1,4	3,1		
	Porto	Frequência	9	5	1	15	
		Resíduos Ajustados	1,1	1,1	-2,2		
	Santarém	Frequência	1	2	5	8	
		Resíduos Ajustados	-1,9	0,2	1,9		
	Setúbal	Frequência	2	1	3	6	
		Resíduos Ajustados	-0,6	-0,3	0,9		
	Viana do Castelo	Frequência	1	0	0	1	
		Resíduos Ajustados	1,1	-0,5	-0,7		
	Vila Real	Frequência	1	4	1	6	
		Resíduos Ajustados	-1,5	2,7	-0,8		
	Viseu	Frequência	6	1	6	13	
		Resíduos Ajustados	0,0	-1,3	1,1		
	Açores	Frequência	3	2	4	9	
		Resíduos Ajustados	-0,8	0,0	0,8		
	Madeira	Frequência	1	1	0	2	
		Resíduos Ajustados	0,1	1,0	-1,0		
	Total			78	37	55	170

3. MOVIMENTAÇÃO DA CONTA 251 *VERSUS* MOVIMENTAÇÃO DA CONTA 252

A aplicação do teste do Qui-Quadrado para as variáveis em estudo, deu origem aos resultados apresentadas da Tabela B.7. Consultando a tabela do Qui-Quadrado com 2 graus

de liberdade e para o nível usual de significância 5%, a região crítica é de $[5,99; + \infty]$. Dado que o valor do teste 55,833 pertence a esta região, rejeita-se a hipótese nula, existindo evidência para afirmar que as variáveis estão associadas.

Tabela B.7: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Movimentação da conta 251 vs. Movimentação da conta 252.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig.(2-sided)
Pearson Chi-Square	55,833 ^a	2	0,000	0,000
Likelihood Ratio	57,519	2	0,000	0,000
N of Valid Cases	171			

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 13,63.

As medidas de associação assimétricas constantes da Tabela B.8, apresentam os *p values* associados às medidas de associação Lambda (apresentados na coluna *Approx. Sig.*) informam que as medidas Lambda simétrica e Lambda considerando o modelo com a variável “Movimentação da conta 251” como dependente são diferentes de zero. Quanto à medida Lambda considerando o modelo com a variável “Movimentação da conta 252” como dependente nada se pode concluir, pois a sua significância é igual a 0,05.

Tabela B.8: Medidas de associação assimétricas - Movimentação da conta 251 vs. Movimentação da conta 252.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,277	0,069	3,581	0,000	
		Movimentação da conta 251: Dependent	0,460	0,071	5,120	0,000	
		Movimentação da conta 252: Dependent	0,152	0,072	1,963	0,050	
	Goodman and Kruskal Tau	Movimentação da conta 251: Dependent	0,327	0,064		0,000 ^c	0,000
		Movimentação da conta 252: Dependent	0,130	0,034		0,000 ^c	0,000

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Cannot be computed because the asymptotic standard error equals zero.

c. Based on chi-square approximation.

No sentido de ampliar o conhecimento acerca do grau de associação entre as variáveis, averiguaram-se os resultados das medidas de associação não direccionais/ ou simétricas, constantes da Tabela B.9, as quais são significativamente diferentes de zero. Assim, os

valores observados das medidas revelam a presença de uma associação forte entre as variáveis em estudo.

Tabela B.9: Medidas de associação simétricas - Movimentação da conta 251 vs. Movimentação da conta 252.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,571	0,000	0,000
	Cramer's V	0,571	0,000	0,000
	Contingency Coefficient	0,496	0,000	0,000
N of Valid Cases		171		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

No que concerne à localização das fontes de associação/dependência, analisaram-se os resíduos ajustados apresentados na Tabela B.10.

Tabela B.10: Resíduos ajustados - Movimentação da conta 251 vs. Movimentação da conta 252.

			Movimentação da conta 252 a crédito			Total
			Na autorização de pagamento	No pagamento	No processamento	
Movimentação da conta 251 a débito	Na liquidação	Frequência	60	4	44	108
		Resíduos ajustados	3,2	-7,5	3,1	
	Na cobrança	Frequência	19	33	11	63
		Resíduos ajustados	-3,2	7,5	-3,1	
Total		Frequência	79	37	55	171

DESPESAS DE ANOS ANTERIORES
1. CRITÉRIO ADOPTADO PARA DISTINGUIR AS DESPESAS DE ANOS ANTERIORES *VERSUS* HABILITAÇÕES

Apresentam-se na Tabela C.1 os resultados do teste dos resíduos ajustados, por forma a localizar as fontes de dependência entre estas variáveis.

Tabela C.1: Resíduos ajustados - Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Habilitações.

			Habilitações Literárias					Total	
			Ensino básico (9º ano)	Ensino secundário (12º ano)	Ensino superior incompleto	Ensino superior universitário	Mestrado / Doutoramento		
Critério para reconhecer as despesas de anos anteriores	Ano dos compromissos	Frequência	2	2	3	12	0	19	
		Resíduos Ajustados	3,0	0,3	0,0	-0,9	-0,7		
	Ano de vencimento das facturas	Frequência	0	0	2	12	2	16	
		Resíduos Ajustados	-0,6	-1,4	-0,4	0,4	3,3		
	Ano de registo das facturas	Frequência	0	4	9	42	0	55	
		Resíduos Ajustados	-1,6	-0,6	0,2	1,2	-1,6		
	Outra	Frequência	0	3	2	6	0	11	
		Resíduos Ajustados	-0,5	2,3	0,2	-1,3	-0,5		
	Total		Frequência	2	9	16	72	2	101

2. CRITÉRIO ADOPTADO PARA DISTINGUIR AS DESPESAS DE ANOS ANTERIORES *VERSUS* PLANO ADOPTADO

Não foi possível obter os resultados do teste da Significância Exacta do Qui-Quadrado dentro do limite de tempo definido (5 minutos) pelo que se procedeu à análise dos resíduos ajustados, constantes da Tabela C.2.

Tabela C.2: Resíduos ajustados - Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado				Total	
			POCP	POCAL	POCE	POCMS		
Critério para reconhecer as despesas de anos anteriores	Ano dos compromissos	Frequência	1	14	3	2	20	
		Resíduos ajustados	0,3	0,4	-0,7	0,2		
	Ano de vencimento das facturas	Frequência	2	5	7	2	16	
		Resíduos ajustados	1,9	-3,3	2,5	0,6		
	Ano de registo das facturas	Frequência	0	41	9	5	55	
		Resíduos ajustados	-2,2	1,8	-1,1	0,1		
	Outra	Frequência	1	8	2	0	11	
		Resíduos ajustados	0,9	0,5	-0,2	-1,1		
	Total		Frequência	4	68	21	9	102

Na Tabela C.3 apresenta-se a tabela de contingência para as variáveis em estudo.

Tabela C.3: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Localização.

			Critério para reconhecer as despesas de anos anteriores				Total
			Ano dos Compromissos	Ano de vencimento das facturas	Ano registo das facturas	Outra	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	1	1	0	1	3
		%	33,3%	33,3%	0,0%	33,3%	100,0%
	Beja	Frequência	1	1	0	0	2
		%	50,0%	50,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Braga	Frequência	2	0	1	1	4
		%	50,0%	0,0%	25,0%	25,0%	100,0%
	Bragança	Frequência	0	0	1	0	1
		%	0,0%	0,0%	100,0%	0,0%	100,0%
	Castelo Branco	Frequência	1	0	4	1	6
		%	16,7%	0,0%	66,7%	16,7%	100,0%

Tabela C.3: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs. Localização (continuação).

			Critério para reconhecer as despesas de anos anteriores				Total	
			Ano dos Compromissos	Ano de vencimento das facturas	Ano registo das facturas	Outra		
Localização do organismo	Coimbra	Frequência	3	1	5	0	9	
		%	33,3%	11,1%	55,6%	0,0%	100,0%	
	Évora	Frequência	0	1	1	0	2	
		%	0,0%	50,0%	50,0%	0,0%	100,0%	
	Faro	Frequência	1	0	7	1	9	
		%	11,1%	0,0%	77,8%	11,1%	100,0%	
	Guarda	Frequência	0	2	2	1	5	
		%	0,0%	40,0%	40,0%	20,0%	100,0%	
	Leiria	Frequência	0	0	4	0	4	
		%	0,0%	0,0%	100,0%	0,0%	100,0%	
	Lisboa	Frequência	2	4	4	1	11	
		%	18,2%	36,4%	36,4%	9,1%	100,0%	
	Portalegre	Frequência	1	1	2	1	5	
		%	20,0%	20,0%	40,0%	20,0%	100,0%	
	Porto	Frequência	0	2	8	0	10	
		%	0,0%	20,0%	80,0%	0,0%	100,0%	
	Santarém	Frequência	0	1	4	0	5	
		%	0,0%	20,0%	80,0%	0,0%	100,0%	
	Setúbal	Frequência	0	0	2	1	3	
		%	0,0%	0,0%	66,7%	33,3%	100,0%	
	Viana do Castelo	Frequência	1	0	0	0	1	
		%	100,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%	
	Vila Real	Frequência	1	1	1	0	3	
		%	33,3%	33,3%	33,3%	0,0%	100,0%	
	Viseu	Frequência	2	0	5	1	8	
		%	25,0%	0,0%	62,5%	12,5%	100,0%	
	Açores	Frequência	3	1	4	1	9	
		%	33,3%	11,1%	44,4%	11,1%	100,0%	
	Madeira	Frequência	0	0	0	1	1	
		%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%	100,0%	
	Total		Frequência	19	16	55	11	101
			%	18,8%	15,8%	54,5%	10,9%	100,0%

REPOSIÇÕES ABATIDAS AOS PAGAMENTOS

1. CONTABILIZAÇÃO DAS REPOSIÇÕES ABATIDAS AOS PAGAMENTOS VERSUS PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO

Na Tabela D.1 são apresentados os resultados do teste do Qui-Quadrado para as variáveis em estudo, por forma a poder concluir-se sobre as relações existentes entre elas. Dado que a Significância Exacta é inferior a 0,05 (para um nível de Significância de 5%) considera-se que existe evidência para afirmar que as variáveis estão associadas.

Tabela D.1: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	19,762 ^a	4	0,001	0,008
Likelihood Ratio	12,073	4	0,017	0,010
N of Valid Cases	169			

a. 5 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,15.

Anexo D: Reposições Abatidas aos Pagamentos

Os valores observados das medidas de associação assimétricas (medidas Lambda) apresentadas na Tabela D.2 (coluna *Value*) não possibilitam que se retirem conclusões quanto ao grau de associação das variáveis em causa através destas medidas de associação.

Tabela D.2: Medidas de associação assimétricas - Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,000	0,000	b	b	
		Contabilização de RAP: Dependent	0,000	0,000	b	b	
		Plano adoptado: Dependent	0,000	0,000	b	b	
	Goodman and Kruskal Tau	Contabilização de RAP: Dependent	0,117	0,085		0,001 ^c	0,008
		Plano adoptado: Dependent	0,030	0,023		0,000 ^c	0,008

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Cannot be computed because the asymptotic standard error equals zero.

c. Based on chi-square approximation.

A análise das medidas de associação simétricas, constantes da Tabela D.3, revelam a presença de uma associação fraca entre as variáveis (para um nível de Significância de 5%).

Tabela D.3: Medidas de associação simétricas - Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,342	0,001	0,008
	Cramer's V	0,342	0,001	0,008
	Contingency Coefficient	0,324	0,001	0,008
N of Valid Cases		169		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

A Tabela D.4 apresenta os resultados dos resíduos ajustados para as variáveis em análise.

Tabela D.4: Resíduos ajustados - Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total	
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS		
Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos	Redução de despesa orçamental	Frequência	7	114	28	5	2	156	
		Resíduos ajustados	-0,5	2,6	-0,5	-4,3	0,4		
	Receita extraorçamental	Frequência	1	5	3	4	0	13	
		Resíduos ajustados	0,5	-2,6	0,5	4,3	-0,4		
	Total		Frequência	8	119	31	9	2	169

2. CONTABILIZAÇÃO DAS REPOSIÇÕES ABATIDAS AOS PAGAMENTOS VERSUS LOCALIZAÇÃO

Na Tabela D.5 apresentam-se os resultados da análise do tratamento contabilístico da operação em estudo por região.

Tabela D.5: Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Localização.

			Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos		Total
			Redução de despesa orçamental	Receita extraorçamental	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	7	2	9
		%	77,8%	22,2%	100,0%
	Beja	Frequência	8	0	8
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Braga	Frequência	3	1	4
		%	75,0%	25,0%	100,0%
	Bragança	Frequência	2	0	2
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Castelo Branco	Frequência	9	0	9
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Coimbra	Frequência	12	2	14
		%	85,7%	14,3%	100,0%
	Évora	Frequência	7	0	7
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Faro	Frequência	11	1	12
		%	91,7%	8,3%	100,0%

Tabela D.5: Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos vs. Localização (continuação).

			Contabilização das reposições abatidas aos pagamentos		Total
			Redução de despesa orçamental	Receita extraorçamental	
Localização do organismo	Guarda	Frequência	10	0	10
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Leiria	Frequência	5	0	5
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Lisboa	Frequência	19	1	20
		%	95,0%	5,0%	100,0%
	Portalegre	Frequência	5	0	5
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Porto	Frequência	12	2	14
		%	85,7%	14,3%	100,0%
	Santarém	Frequência	8	0	8
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Setúbal	Frequência	5	1	6
		%	83,3%	16,7%	100,0%
	Viana do Castelo	Frequência	1	0	1
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Vila Real	Frequência	6	1	7
		%	85,7%	14,3%	100,0%
	Viseu	Frequência	11	2	13
		%	84,6%	15,4%	100,0%
	Açores	Frequência	10	0	10
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Madeira	Frequência	4	0	4
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Total	Frequência	155	13	168
		%	92,3%	7,7%	100,0%

REEMBOLSOS E RESTITUIÇÕES

1. CONTABILIZAÇÃO DOS REEMBOLSOS E RESTITUIÇÕES DO ANO *VERSUS* LOCALIZAÇÃO

Na Tabela E.1 são apresentados os resultados da relação entre os procedimentos adoptados para contabilizar os reembolsos e restituições do ano e a localização da entidade.

Tabela E.1: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Localização.

			Contabilização dos reembolsos e restituições do ano		Total
			Redução de receita	Aumento de despesa	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	2	9	11
		%	18,2%	81,8%	100,0%
	Beja	Frequência	4	3	7
		%	57,1%	42,9%	100,0%
	Braga	Frequência	1	3	4
		%	25,0%	75,0%	100,0%
	Bragança	Frequência	1	2	3
		%	33,3%	66,7%	100,0%
	Castelo Branco	Frequência	7	2	9
		%	77,8%	22,2%	100,0%
	Coimbra	Frequência	6	7	13
		%	46,2%	53,8%	100,0%

Tabela E.1: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Localização (continuação).

			Contabilização dos reembolsos e restituições do ano		Total
			Redução de receita	Aumento de despesa	
Localização do organismo	Évora	Frequência	2	5	7
		%	28,6%	71,4%	100,0%
	Faro	Frequência	3	8	11
		%	27,3%	72,7%	100,0%
	Guarda	Frequência	4	6	10
		%	40,0%	60,0%	100,0%
	Leiria	Frequência	4	2	6
		%	66,7%	33,3%	100,0%
	Lisboa	Frequência	14	7	21
		%	66,7%	33,3%	100,0%
	Portalegre	Frequência	3	3	6
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Porto	Frequência	6	8	14
		%	42,9%	57,1%	100,0%
	Santarém	Frequência	4	4	8
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Setúbal	Frequência	3	3	6
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Viana do Castelo	Frequência	0	1	1
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Vila Real	Frequência	3	4	7
		%	42,9%	57,1%	100,0%
	Viseu	Frequência	8	5	13
		%	61,5%	38,5%	100,0%
	Açores	Frequência	6	3	9
		%	66,7%	33,3%	100,0%
	Madeira	Frequência	3	1	4
		%	75,0%	25,0%	100,0%
	Total	Frequência	84	86	170
		%	49,4%	50,6%	100,0%

2. CONTABILIZAÇÃO DOS REEMBOLSOS E RESTITUIÇÕES DO ANO *VERSUS* PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO

De modo a aferir se existem relações entre a contabilização destas operações e o plano adoptado, efectuaram-se os testes apresentados na Tabela E.2 de onde resulta existir evidência para rejeitar a hipótese de independência, ou seja, as variáveis estão associadas (uma vez que a Significância Exacta é inferior a 0,05).

Tabela E.2: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Plano de contabilidade adoptado.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	20,501 ^a	4	0,000	0,000
Likelihood Ratio	23,889	4	0,000	0,000
N of Valid Cases	171			

a. 5 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,98.

Na tabela E.3 são apresentados os resultados das medidas de associação assimétricas calculadas para as variáveis em estudo. Os *p values* associados às medidas de associação Lambda (apresentados na coluna *Approx. Sig.*) informam que as medidas Lambda simétrica e Lambda considerando o modelo com a variável “Contabilização dos reembolsos e restituições do ano” como dependente são diferentes de zero. Quanto à medida Lambda considerando o modelo com a variável “Plano adoptado” como dependente nada se pode concluir, pois os valores observados das medidas Lambda são iguais a zero, o que impede a determinação dos *p values* associados à sua significância.

Tabela E.3: Medidas de associação assimétricas - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,168	0,045	3,256	0,001	
		Contabilização dos reembolsos e restituições do ano: Dependent	0,274	0,074	3,256	0,001	
		Plano adoptado: Dependent	0,000	0,000	c	c	
	Goodman and Kruskal Tau	Contabilização dos reembolsos e restituições do ano: Dependent	0,120	0,038		0,000 ^d	0,000
		Plano adoptado: Dependent	0,063	0,028		0,000 ^d	0,000

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Cannot be computed because the asymptotic standard error equals zero.

d. Based on chi-square approximation.

Por forma a aferir acerca do grau de associação entre as variáveis em análise através das medidas de associação simétricas, as mesmas foram calculadas na Tabela E.4. Os resultados apurados denotam a presença de uma associação fraca entre as variáveis, devido aos seus baixos valores.

Tabela E.4: Medidas de associação simétricas: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Plano de contabilidade adoptado.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,346	0,000	0,000
	Cramer's V	0,346	0,000	0,000
	Contingency Coefficient	0,327	0,000	0,000
N of Valid Cases		171		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

Na Tabela E.5 apresentam-se os testes dos resíduos ajustados para as variáveis em análise.

Tabela E.5: Resíduos ajustados - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Contabilização dos reembolsos e restituições do ano	Redução receita	Frequência	8	46	24	5	1	84
		Resíduos Ajustados	2,9	-4,0	3,0	0,1	0,0	
	Aumento de despesa	Frequência	0	72	9	5	1	87
		Resíduos Ajustados	-2,9	4,0	-3,0	-0,1	0,0	
Total		Frequência	8	118	33	10	2	171

3. CONTABILIZAÇÃO DOS REEMBOLSOS E RESTITUIÇÕES DO ANO ANTERIOR *VERSUS* LOCALIZAÇÃO

A Tabela E.6 apresenta as relações existentes entre os procedimentos adoptados para movimentar os reembolsos e restituições de anos anteriores e a região em que a entidade se localiza.

Tabela E.6: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Localização.

			Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior		Total
			Redução de receita	Aumento de despesa	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	0	8	8
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Beja	Frequência	0	7	7
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Braga	Frequência	0	4	4
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Bragança	Frequência	1	2	3
		%	33,3%	66,7%	100,0%
	Castelo Branco	Frequência	2	7	9
		%	22,2%	77,8%	100,0%
	Coimbra	Frequência	1	11	12
		%	8,3%	91,7%	100,0%
	Évora	Frequência	1	6	7
		%	14,3%	85,7%	100,0%
	Faro	Frequência	1	9	10
		%	10,0%	90,0%	100,0%

Tabela E6: Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Localização (continuação).

			Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior		Total
			Redução de receita	Aumento de despesa	
Localização do organismo	Guarda	Frequência	1	8	9
		%	11,1%	88,9%	100,0%
	Leiria	Frequência	1	5	6
		%	16,7%	83,3%	100,0%
	Lisboa	Frequência	2	18	20
		%	10,0%	90,0%	100,0%
	Portalegre	Frequência	0	6	6
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Porto	Frequência	0	13	13
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Santarém	Frequência	0	8	8
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Setúbal	Frequência	2	4	6
		%	33,3%	66,7%	100,0%
	Viana do Castelo	Frequência	0	1	1
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Vila Real	Frequência	1	6	7
		%	14,3%	85,7%	100,0%
	Viseu	Frequência	4	8	12
		%	33,3%	66,7%	100,0%
	Açores	Frequência	4	4	8
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Madeira	Frequência	0	3	3
		%	0,0%	100,0%	100,0%
Total	Frequência	21	138	159	
	%	13,2%	86,8%	100,0%	

No que concerne às fontes de dependência, a análise dos resíduos ajustados consta da Tabela E.7.

Tabela E.7: Resíduos ajustados - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Localização.

			Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior		Total
			Redução de receita	Aumento de despesa	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	0	8	8
		Resíduos Ajustados	-1,1	1,1	
	Beja	Frequência	0	7	7
		Resíduos Ajustados	-1,1	1,1	
	Braga	Frequência	0	4	4
		Resíduos Ajustados	-0,8	0,8	
	Bragança	Frequência	1	2	3
		Resíduos Ajustados	1,0	-1,0	
	Castelo Branco	Frequência	2	7	9
		Resíduos Ajustados	0,8	-0,8	
	Coimbra	Frequência	1	11	12
		Resíduos Ajustados	-0,5	0,5	
	Évora	Frequência	1	6	7
		Resíduos Ajustados	0,1	-0,1	
	Faro	Frequência	1	9	10
		Resíduos Ajustados	-0,3	0,3	
	Guarda	Frequência	1	8	9
		Resíduos Ajustados	-0,2	0,2	
	Leiria	Frequência	1	5	6
		Resíduos Ajustados	0,3	-0,3	
	Lisboa	Frequência	2	18	20
		Resíduos Ajustados	-0,5	0,5	
	Portalegre	Frequência	0	6	6
		Resíduos Ajustados	-1,0	1,0	
	Porto	Frequência	0	13	13
		Resíduos Ajustados	-1,5	1,5	

Tabela E.7: Resíduos ajustados - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Localização (continuação).

			Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior		Total	
			Redução de receita	Aumento de despesa		
Localização do organismo	Santarém	Frequência	0	8	8	
		Resíduos Ajustados	-1,1	1,1		
	Setúbal	Frequência	2	4	6	
		Resíduos Ajustados	1,5	-1,5		
	Viana do Castelo	Frequência	0	1	1	
		Resíduos Ajustados	-0,4	0,4		
	Vila Real	Frequência	1	6	7	
		Resíduos Ajustados	0,1	-0,1		
	Viseu	Frequência	4	8	12	
		Resíduos Ajustados	2,1	-2,1		
	Açores	Frequência	4	4	8	
		Resíduos Ajustados	3,2	-3,2		
	Madeira	Frequência	0	3	3	
		Resíduos Ajustados	-0,7	0,7		
	Total		Frequência	21	138	159

4. CONTABILIZAÇÃO DOS REEMBOLSOS E RESTITUIÇÕES DO ANO ANTERIOR *VERSUS* CONTABILIZAÇÃO DOS REEMBOLSOS E RESTITUIÇÕES DO ANO

Por forma a complementar a análise efectuada, procedeu-se ao teste do Qui-Quadrado, apresentado na Tabela E.8. Consultando a tabela do Qui-Quadrado com 1 grau de liberdade e para o nível usual de significância 5%, a região crítica é de $[3,84; +\infty]$. Dado que o valor do teste 22,09 pertence a esta região, rejeita-se a hipótese nula, existindo evidência para afirmar que as variáveis estão associadas.

Tabela E.8: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Contabilização dos reembolsos e restituições do ano.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	22,090 ^a	1	0,000	0,000
Likelihood Ratio	25,949	1	0,000	0,000
Fisher's Exact Test				0,000
N of Valid Cases	160			

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 9,98.

Na Tabela E.9 são apresentados os resultados das medidas de associação assimétricas calculadas para as variáveis em estudo. Os *p values* associados às medidas de associação Lambda (apresentados na coluna *Approx. Sig.*) informam que as medidas Lambda simétrica e Lambda considerando o modelo com a variável “Contabilização dos reembolsos e restituições do ano” como dependente são diferentes de zero. Quanto à medida Lambda considerando o modelo com a variável “Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior” como dependente nada se pode concluir, pois os valores observados das medidas Lambda são iguais a zero, o que impede a determinação dos *p values* associados à sua significância.

Tabela E.9: Medidas de associação assimétricas - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Contabilização dos reembolsos e restituições do ano.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,196	0,034	4,389	0,000	
		Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior: Dependente	0,000	0,000	c	c	
		Contabilização dos reembolsos e restituições do ano: Dependente	0,250	0,052	4,389	0,000	
	Goodman and Kruskal Tau	Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior: Dependente	0,138	0,039		0,000 ^d	0,000
		Contabilização dos reembolsos e restituições do ano: Dependente	0,138	0,032		0,000 ^d	0,000

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Cannot be computed because the asymptotic standard error equals zero.

d. Based on chi-square approximation.

No que respeita às medidas de associação simétricas, estas são apresentadas na Tabela E.10 e revelam a presença de uma associação fraca entre as variáveis em estudo.

Tabela E.10: Medidas de associação simétricas - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Contabilização dos reembolsos e restituições do ano.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,372	0,000	0,000
	Cramer's V	0,372	0,000	0,000
	Contingency Coefficient	0,348	0,000	0,000
N of Valid Cases		160		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

Por forma a localizar as fontes de associação procedeu-se à análise dos resíduos ajustados, cujos resultados constam da Tabela E.11.

Tabela E.11: Resíduos ajustados - Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior vs. Contabilização dos reembolsos e restituições do ano.

			Contabilização dos reembolsos e restituições do ano		Total
			Redução de receita	Aumento de despesa	
Contabilização dos reembolsos e restituições do ano anterior	Redução de receita	Frequência	20	1	21
		Resíduos Ajustados	4,7	-4,7	
	Aumento de despesa	Frequência	56	83	139
		Resíduos Ajustados	-4,7	4,7	
Total		Frequência	76	84	160

DIFERENÇAS DE CÂMBIO

1. CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO FAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE DESPESA *VERSUS* LOCALIZAÇÃO

No que respeita à análise por localização, apresentam-se na Tabela F.1 os procedimentos adoptados para reconhecer as diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa.

Tabela F.1: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa vs. Localização.

			Diferença de câmbio favorável num processo de despesa		Total
			Redução de despesa	Receita na 08.01.01	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	2	1	3
		%	66,7%	33,3%	100,0%
	Beja	Frequência	0	1	1
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Braga	Frequência	0	3	3
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Castelo Branco	Frequência	1	2	3
		%	33,3%	66,7%	100,0%
	Coimbra	Frequência	5	3	8
		%	62,5%	37,5%	100,0%
	Évora	Frequência	1	1	2
		%	50,0%	50,0%	100,0%

Tabela F.1: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de despesa vs. Localização
(continuação).

			Diferença de câmbio favorável num processo de despesa		Total
			Redução de despesa	Receita na 08.01.01	
Localização do organismo	Faro	Frequência	0	5	5
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Guarda	Frequência	2	0	2
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Leiria	Frequência	1	0	1
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Lisboa	Frequência	7	3	10
		%	70,0%	30,0%	100,0%
	Portalegre	Frequência	0	1	1
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Porto	Frequência	3	4	7
		%	42,9%	57,1%	100,0%
	Santarém	Frequência	1	3	4
		%	25,0%	75,0%	100,0%
	Setúbal	Frequência	2	1	3
		%	66,7%	33,3%	100,0%
	Vila Real	Frequência	2	1	3
		%	66,7%	33,3%	100,0%
	Viseu	Frequência	2	2	4
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Açores	Frequência	1	1	2
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Madeira	Frequência	2	1	3
		%	66,7%	33,3%	100,0%
	Total	Frequência	32	33	65
		%	49,2%	50,8%	100,0%

2. CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO DESFAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE DESPESA *VERSUS* LOCALIZAÇÃO

Na Tabela F.2 apresentam-se os tratamentos adoptados para as diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de despesa por região do país.

Tabela F.2: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de despesa vs. Localização.

			Diferença de câmbio desfavorável num processo de despesa		Total
			Aumento da despesa respectiva	Despesa na económica 06.02.03	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	2	1	3
		%	66,7%	33,3%	100,0%
	Beja	Frequência	1	0	1
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Braga	Frequência	1	2	3
		%	33,3%	66,7%	100,0%
	Castelo Branco	Frequência	2	1	3
		%	66,7%	33,3%	100,0%
	Coimbra	Frequência	4	3	7
		%	57,1%	42,9%	100,0%
	Évora	Frequência	1	2	3
		%	33,3%	66,7%	100,0%
	Faro	Frequência	0	5	5
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Guarda	Frequência	2	0	2
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Leiria	Frequência	0	1	1
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Lisboa	Frequência	8	4	12
		%	66,7%	33,3%	100,0%
	Portalegre	Frequência	0	1	1
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Porto	Frequência	3	4	7
		%	42,9%	57,1%	100,0%
	Santarém	Frequência	1	3	4
		%	25,0%	75,0%	100,0%
	Setúbal	Frequência	1	1	2
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Vila Real	Frequência	2	2	4
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Viseu	Frequência	2	2	4
		%	50,0%	50,0%	100,0%
Açores	Frequência	2	0	2	
	%	100,0%	0,0%	100,0%	

Tabela F.2: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de despesa vs. Localização (continuação).

		Diferença de câmbio desfavorável num processo de despesa			Total
			Aumento da despesa respectiva	Despesa na económica 06.02.03	
Localização do organismo	Madeira	Frequência	2	1	3
		%	66,7%	33,3%	100,0%
Total		Frequência	25	34	33
		%	39,7%	50,7%	49,3%

3. CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO DESFAVORÁVEIS *VERSUS* FAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE DESPESA

De modo a complementar a análise das relações existentes entre as variáveis em estudo, apresentam-se na Tabela F.3 os resultados do teste do Qui-Quadrado. De acordo com a tabela do Qui-Quadrado com 1 grau de liberdade e para o nível usual de significância 5%, a região crítica é de $[3,84; +\infty]$. Dado que o valor do teste 42,416 pertence a esta região, rejeita-se a hipótese nula, existindo evidência para afirmar que as variáveis estão associadas.

Tabela F.3: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis vs. favoráveis em processos de despesa.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	42,416 ^a	1	0,000	0,000
Likelihood Ratio	49,397	1	0,000	0,000
Fisher's Exact Test				0,000
N of Valid Cases	64			

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 15,00.

Na Tabela F.4 são apresentadas as medidas de associação assimétricas para as variáveis em análise. Todas as medidas apresentadas na tabela são significativamente diferentes de zero,

revelando que o modelo de predição faz todo o sentido na caracterização da dependência entre as variáveis.

Tabela F.4: Medidas de associação assimétricas - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis vs. favoráveis em processos de despesa.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,806	0,079	5,628	0,000	
		Diferenças de câmbio desfavoráveis em	0,800	0,084	5,004	0,000	
		Diferenças de câmbio favoráveis em despesa:	0,813	0,074	5,897	0,000	
	Goodman and Kruskal Tau	Diferenças de câmbio desfavoráveis em	0,663	0,117		0,000 ^c	0,000
		Diferenças de câmbio favoráveis em despesa:	0,663	0,116		0,000 ^c	0,000

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on chi-square approximation.

No que concerne às medidas de associação simétricas, constantes da Tabela F.5, também estas revelam a existência de uma associação forte entre as variáveis.

Tabela F.5: Medidas de associação simétricas - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis vs. favoráveis em processos de despesa.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,814	0,000	0,000
	Cramer's V	0,814	0,000	0,000
	Contingency Coefficient	0,631	0,000	0,000
N of Valid Cases		64		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

Os testes dos resíduos ajustados, apresentados na Tabela F.6, reforçam as conclusões anteriores.

Tabela F.6: Resíduos ajustados - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis vs. favoráveis em processos de despesa.

			Diferença de câmbio favorável num processo de despesa		Total
			Redução de despesa	Receita na económica 08.01.01	
Diferença de câmbio desfavorável num processo de despesa	Aumento da despesa respectiva	Frequência	30	4	34
		Resíduos Ajustados	6,5	-6,5	
	Despesa na económica 06.02.03	Frequência	2	28	30
		Resíduos Ajustados	-6,5	6,5	
Total		Frequência	32	32	64

4. CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO FAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE RECEITA *VERSUS* LOCALIZAÇÃO

Na Tabela F.7 apresentam-se as relações entre a contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita e as regiões em que se situam as entidades respondentes.

Tabela F.7: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. Localização.

			Diferença de câmbio favorável num processo de receita		Total
			Aumento da receita respectiva	Receita na económica 08.01.01	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	2	2	4
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Beja	Frequência	0	1	1
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Braga	Frequência	1	2	3
		%	33,3%	66,7%	100,0%
	Castelo Branco	Frequência	1	2	3
		%	33,3%	66,7%	100,0%
	Coimbra	Frequência	2	4	6
		%	33,3%	66,7%	100,0%

Tabela F.7: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. Localização
(continuação).

			Diferença de câmbio favorável num processo de receita		Total
			Aumento da receita respectiva	Receita na económica 08.01.01	
Localização do organismo	Évora	Frequência	0	2	2
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Faro	Frequência	0	5	5
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Guarda	Frequência	2	0	2
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Leiria	Frequência	1	0	1
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Lisboa	Frequência	5	4	9
		%	55,6%	44,4%	100,0%
	Portalegre	Frequência	0	1	1
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Porto	Frequência	3	4	7
		%	42,9%	57,1%	100,0%
	Santarém	Frequência	1	3	4
		%	25,0%	75,0%	100,0%
	Setúbal	Frequência	1	1	2
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Vila Real	Frequência	2	2	4
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Viseu	Frequência	2	2	4
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Açores	Frequência	1	1	2
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Madeira	Frequência	1	2	3
		%	33,3%	66,7%	100,0%
	Total	Frequência	25	38	63
		%	39,7%	60,3%	100,0%

5. CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO DESFAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE RECEITA *VERSUS* LOCALIZAÇÃO

No que respeita à análise por região, constante da Tabela F.8, é visível que não existe uma selecção clara de uma ou outra solução.

Tabela F.8: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. Localização.

			Diferença de câmbio desfavorável num processo de receita		Total
			Redução de Receita	Despesa na económica 06.02.03	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	2	2	4
		%	50,0%	50,0%	100,0%
	Beja	Frequência	1	0	1
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Braga	Frequência	1	2	3
		%	33,3%	66,7%	100,0%
	Castelo Branco	Frequência	1	2	3
		%	33,3%	66,7%	100,0%
	Coimbra	Frequência	2	3	5
		%	40,0%	60,0%	100,0%
	Évora	Frequência	0	2	2
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Faro	Frequência	1	4	5
		%	20,0%	80,0%	100,0%
	Guarda	Frequência	2	0	2
		%	100,0%	0,0%	100,0%
	Leiria	Frequência	0	1	1
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Lisboa	Frequência	5	4	9
		%	55,6%	44,4%	100,0%
	Portalegre	Frequência	0	1	1
		%	0,0%	100,0%	100,0%
	Porto	Frequência	3	4	7
		%	42,9%	57,1%	100,0%
	Santarém	Frequência	1	3	4
		%	25,0%	75,0%	100,0%
	Setúbal	Frequência	1	1	2
		%	50,0%	50,0%	100,0%

Tabela F.8: Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. Localização (continuação).

			Diferença de câmbio desfavorável num processo de receita		Total	
			Redução da Receita	Despesa na económica 06.02.03		
Localização do organismo	Vila Real	Frequência	1	3	4	
		%	25,0%	75,0%	100,0%	
	Viseu	Frequência	1	3	4	
		%	25,0%	75,0%	100,0%	
	Açores	Frequência	1	1	2	
		%	50,0%	50,0%	100,0%	
	Madeira	Frequência	1	2	3	
		%	33,3%	66,7%	100,0%	
	Total		Frequência	24	38	62
			%	38,7%	61,3%	100,0%

6. CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO FAVORÁVEIS *VERSUS* DESFAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE RECEITA

Por forma a aferir sobre as relações existentes entre as variáveis em estudo, apresentam-se na Tabela F.9 os resultados do teste do Qui-Quadrado. De acordo com a tabela do Qui-Quadrado com 1 grau de liberdade e para o nível usual de significância 5%, a região crítica é de $[3,84; +\infty]$. Dado que o valor do teste 25,651 pertence a esta região, rejeita-se a hipótese nula, existindo evidência para afirmar que as variáveis estão associadas.

Tabela F.9: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis vs. desfavoráveis em processos de receita.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	25,651 ^a	1	0,000	0,000
Likelihood Ratio	27,238	1	0,000	0,000
Fisher's Exact Test				0,000
N of Valid Cases	63			

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 10,32.

Na Tabela F.10 são apresentadas as medidas de associação assimétricas para as variáveis em análise. Os valores observados das medidas de associação assimétricas (medidas Lambda) são superiores a 0,5 pelo que se considera que o modelo de predição faz sentido na caracterização da dependência entre as variáveis.

Tabela F.10: Medidas de associação assimétricas: Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis vs. desfavoráveis em processos de receita.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,569	0,127	3,291	0,001	
		Diferenças de câmbio favoráveis em receita: Dependent	0,577	0,125	3,240	0,001	
		Diferenças de câmbio desfavoráveis em receita: Dependent	0,560	0,135	2,926	0,003	
	Goodman and Kruskal Tau	Diferenças de câmbio favoráveis em receita: Dependent	0,407	0,126		0,000 ^c	0,000
		Diferenças de câmbio desfavoráveis em receita: Dependent	0,407	0,126		0,000 ^c	0,000

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on chi-square approximation.

No que respeita às medidas de associação simétricas, apresentadas na Tabela F.11, também estas revelam a existência de uma associação forte entre as variáveis.

Tabela F.11: Medidas de associação simétricas - Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis vs. desfavoráveis em processos de receita.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,638	0,000	0,000
	Cramer's V	0,638	0,000	0,000
	Contingency Coefficient	0,538	0,000	0,000
N of Valid Cases		63		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

A análise dos resíduos ajustados, constantes na Tabela F.12, reforçam as conclusões anteriores na medida em que revelam a existência de uma associação positiva entre considerar as diferenças cambiais favoráveis como aumento da respectiva económica de

receita e contabilizar na mesma classificação os câmbios desfavoráveis. Pode, ainda, verificar-se uma associação positiva entre utilizar a classificação 06.02.03 nas diferenças desfavoráveis e registar na 08.01.01 nas favoráveis. Deve notar-se que uma vez que ambas as variáveis podem assumir o papel de predictoras, todas as conclusões apresentadas são igualmente válidas no sentido inverso.

Tabela F.12: Resíduos ajustados - Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis vs. desfavoráveis em processos de receita.

			Diferença de câmbio desfavorável num processo de receita		Total
			Redução de receita	Despesa na económica 06.02.03	
Diferença de câmbio favorável num processo de receita	Aumento da receita respectiva	Frequência	20	6	26
		Resíduos Ajustados	5,1	-5,1	
	Receita na económica 08.01.01	Frequência	5	32	37
		Resíduos Ajustados	-5,1	5,1	
Total		Frequência	25	38	63

7. CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO FAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE RECEITA *VERSUS* EM PROCESSOS DE DESPESA

Pretendeu-se analisar as relações existentes entre as variáveis em estudo, apresentando-se na Tabela F.13 os resultados do teste do Qui-Quadrado. De acordo com a tabela do Qui-Quadrado com 1 grau de liberdade e para o nível usual de significância 5%, a região crítica é de $[3,84; + \infty]$. Dado que o valor do teste 42,816 pertence a esta região, rejeita-se a hipótese nula, existindo evidência para afirmar que as variáveis estão associadas.

Tabela F.13: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	42,816 ^a	1	0,000	0,000
Likelihood Ratio	50,641	1	0,000	0,000
Fisher's Exact Test				0,000
N of Valid Cases	61			

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 11,48.

Anexo F: Diferenças de Câmbio

Na Tabela F.14 constam os resultados dos testes das medidas de associação assimétricas, sendo todas significativamente diferentes de zero.

Tabela F.14: Medidas de associação assimétricas - Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,811	0,084	5,114	0,000	
		Diferenças de câmbio favoráveis em despesa: Dependent	0,821	0,075	5,692	0,000	
		Diferenças de câmbio favoráveis em receita: Dependent	0,800	0,095	4,319	0,000	
	Goodman and Kruskal Tau	Diferenças de câmbio favoráveis em despesa: Dependent	0,702	0,112		0,000 ^c	0,000
		Diferenças de câmbio favoráveis em receita: Dependent	0,702	0,113		0,000 ^c	0,000

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on chi-square approximation.

As medidas de associação simétrica constantes da Tabela F.15 revelam a existência de uma associação forte entre as variáveis, reforçando as conclusões anteriores.

Tabela F.15: Medidas de associação simétricas - Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,838	0,000	0,000
	Cramer's V	0,838	0,000	0,000
	Contingency Coefficient	0,642	0,000	0,000
N of Valid Cases		61		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

No que respeita à localização das fontes de dependência, a Tabela F.16 apresenta os testes dos resíduos ajustados.

Tabela F.16: Resíduos ajustados - Contabilização das diferenças de câmbio favoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.

			Diferença de câmbio favorável num processo de receita		Total
			Aumento da receita na económica respectiva	Receita na económica 08.01.01	
Diferença de câmbio favorável num processo de despesa	Redução da despesa na económica respectiva	Frequência	24	4	28
		Resíduos Ajustados	6,5	-6,5	
	Receita na económica 08.01.01	Frequência	1	32	33
		Resíduos Ajustados	-6,5	6,5	
Total		Frequência	25	36	61

8. CONTABILIZAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE CÂMBIO DESFAVORÁVEIS EM PROCESSOS DE RECEITA *VERSUS* EM PROCESSOS DE DESPESA

Os resultados do teste do Qui-Quadrado são apresentados na Tabela F.17, existindo evidência para afirmar que as variáveis estão associadas uma vez que o valor do teste (29,370) pertence à região crítica determinada a partir da Tabela do Qui-Quadrado.

Tabela F.17: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	29,370 ^a	1	0,000	0,000
Likelihood Ratio	33,004	1	0,000	0,000
Fisher's Exact Test				0,000
N of Valid Cases	62			

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 11,61.

A significância das medidas de associação assimétricas (medidas Lambda) apresentadas na Tabela F.18 mostram que as medidas são significativamente diferentes de zero (para um nível usual de 5%).

Tabela F.18: Medidas de associação assimétricas - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,630	0,115	3,817	0,000	
		Diferenças de câmbio desfavoráveis em receita: Dependent	0,583	0,147	2,702	0,007	
		Diferenças de câmbio desfavoráveis em despesa: Dependent	0,667	0,094	4,774	0,000	
	Goodman and Kruskal Tau	Diferenças de câmbio desfavoráveis em receita: Dependent	0,474	0,119		0,000 ^c	0,000
		Diferenças de câmbio desfavoráveis em despesa: Dependent	0,474	0,118		0,000 ^c	0,000

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on chi-square approximation.

As medidas de associação simétrica constantes da Tabela F.19 revelam a existência de uma associação forte entre as variáveis, reforçando as conclusões anteriores.

Tabela F.19: Medidas de associação simétricas - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,688	0,000	0,000
	Cramer's V	0,688	0,000	0,000
	Contingency Coefficient	0,567	0,000	0,000
N of Valid Cases		62		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

A análise dos resíduos ajustados, apresentados na Tabela F.20, permite localizar as fontes de dependência entre as variáveis.

Tabela F.20: Resíduos ajustados - Contabilização das diferenças de câmbio desfavoráveis em processos de receita vs. em processos de despesa.

			Diferença de câmbio desfavorável num processo de despesa		Total
			Aumento da despesa respectiva	Despesa na económica 06.02.03	
Diferença de câmbio desfavorável num processo de receita	Redução da receita respectiva	Frequência	22	2	24
		Resíduos Ajustados	5,4	-5,4	
	Despesa na económica 06.02.03	Frequência	8	30	38
		Resíduos Ajustados	-5,4	5,4	
Total		Frequência	30	32	62

IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

1. CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DO IVA LIQUIDADO *VERSUS* PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO

De modo a complementar a análise procederam-se aos testes de independência do Qui-Quadrado constantes da Tabela G.1. Há evidência para afirmar que as variáveis estão associadas, ou seja, o plano adoptado está de alguma forma associado ao tratamento dado ao IVA liquidado. De facto, rejeita-se a hipótese de independência entre as variáveis para o nível usual de significância 5%, pois a Significância Exacta é inferior a 0,05.

Tabela G.1: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização orçamental do IVA liquidado vs. Plano de contabilidade adoptado.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	74,066 ^a	8	0,000	0,000
Likelihood Ratio	68,491	8	0,000	0,000
N of Valid Cases	149			

a. 10 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,07.

A significância das medidas de associação assimétricas (medidas Lambda) apresentadas na Tabela G.2 permite concluir que o modelo de predição faz sentido na caracterização da dependência entre as variáveis em estudo, ou seja, o conhecimento da categoria de uma das variáveis auxilia a predição da categoria na outra variável pelo que se pode considerar a presença de uma associação assimétrica entre as variáveis em estudo.

Tabela G.2: Medidas de associação assimétricas - Contabilização orçamental do IVA liquidado vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,375	0,098	3,128	0,002	
		Contabilização orçamental do IVA liquidado: Dependent	0,432	0,098	3,436	0,001	
		Plano adoptado: Dependent	0,306	0,120	2,150	0,032	
	Goodman and Kruskal Tau	Contabilização orçamental do IVA liquidado: Dependent	0,364	0,077		0,000 ^c	0,000
		Plano adoptado: Dependent	0,333	0,074		0,000 ^c	0,000

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on chi-square approximation.

Dado que os valores das medidas assimétricas não são muito elevadas, deve complementar-se aquela análise com as medidas de associação simétricas, apresentadas na Tabela G.3, as quais revelam a presença de uma associação forte entre as variáveis.

Tabela G.3: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental do IVA liquidado vs. Plano de contabilidade adoptado.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,705	0,000	0,000
	Cramer's V	0,499	0,000	0,000
	Contingency Coefficient	0,576	0,000	0,000
N of Valid Cases		149		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

A análise dos resíduos ajustados, constantes da Tabela G.4, permite identificar as fontes de dependência responsáveis pela associação verificada entre as variáveis em estudo.

Tabela G.4: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental do IVA liquidado vs. Plano adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Contabilização orçamental do IVA liquidado	Receita extraorçamental	Frequência	5	8	19	2	0	34
		Resíduos ajustados	3,1	-8,1	6,9	1,8	-0,5	
	Receita orçamental	Frequência	2	97	5	0	1	105
		Resíduos ajustados	-2,5	7,3	-6,1	-2,7	0,6	
	Receita, sem económica	Frequência	0	8	1	1	0	10
		Resíduos ajustados	-0,7	0,3	-0,6	1,9	-0,3	
Total		Frequência	7	113	25	3	1	149

2. CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DO IVA DEDUTÍVEL *VERSUS* PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO

De acordo com os testes do Qui-Quadrado apresentados na Tabela G.5, há evidência para afirmar que as variáveis estão associadas. De facto, rejeita-se a hipótese de independência entre as variáveis em estudo para o nível usual de significância 5%, pois a Significância Exacta (consultar coluna *Exact. Sig.*) é inferior a 0,05.

Tabela G.5: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. Plano de contabilidade adoptado.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	80,398 ^a	8	0,000	0,000
Likelihood Ratio	63,610	8	0,000	0,000
N of Valid Cases	138			

a. 11 cells (73,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,07.

No que concerne às medidas de associação assimétricas (medidas Lambda), apresentadas na Tabela G.6, mostram que as medidas são diferentes de zero (para um nível usual de 5%).

Tabela G.6: Medidas de associação assimétricas: Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,429	0,113	2,914	0,004	
		Contabilização orçamental do IVA dedutível: Dependent	0,419	0,118	2,786	0,005	
		Plano adoptado: Dependent	0,440	0,130	2,584	0,010	
	Goodman and Kruskal Tau	Contabilização orçamental do IVA dedutível: Dependent	0,382	0,091		0,000 ^c	0,000
		Plano adoptado: Dependent	0,438	0,097		0,000 ^c	0,000

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on chi-square approximation.

As medidas de associação simétricas, apresentadas na Tabela G.7, são todas elas significativamente diferentes de zero (para um nível usual de significância 0,05), de onde se conclui que revelam a presença de uma associação forte entre as variáveis.

Tabela G.7: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. Plano de contabilidade adoptado.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,763	0,000	0,000
	Cramer's V	0,540	0,000	0,000
	Contingency Coefficient	0,607	0,000	0,000
N of Valid Cases		138		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

Os resíduos ajustados, constantes da Tabela G.8, permitem identificar as fontes de dependência responsáveis pela associação verificada entre as variáveis.

Tabela G.8: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Contabilização orçamental do IVA dedutível	Despesa extraorçamental	Frequência	3	4	15	0	0	22
		Resíduos ajustados	3,3	-8,5	8,1	-0,4	-0,4	
	Despesa orçamental	Frequência	1	100	4	1	1	107
		Resíduos ajustados	-2,6	6,6	-6,4	0,5	0,5	
	Despesa, sem económica	Frequência	0	9	0	0	0	9
		Resíduos ajustados	-0,5	1,5	-1,2	-0,3	-0,3	
Total		Frequência	4	113	19	1	1	138

3. CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DO IVA DEDUTÍVEL *VERSUS* IVA LIQUIDADO

De modo a complementar a análise destas variáveis obtiveram-se os resultados do teste do Qui-Quadrado, apresentados na Tabela G.9, os quais permitem rejeitar a hipótese de independência entre as variáveis para o nível usual de significância 5%, pois a Significância Exacta (consultar coluna *Exact. Sig.*) é inferior a 0,05.

Tabela G.9: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. IVA liquidado.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	117,467 ^a	4	0,000	0,000
Likelihood Ratio	121,405	4	0,000	0,000
N of Valid Cases	135			

a.4 cells (44,4%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,47.

As medidas de associação assimétricas apresentadas na Tabela G.10 revelam que as medidas são significativamente diferentes de zero (para um nível usual de significância de 5%). Deste modo, pode concluir-se que o conhecimento da categoria de uma das variáveis auxilia largamente a predição da categoria na outra variável pelo que se pode considerar a presença de uma associação assimétrica entre as variáveis em estudo.

Tabela G.10: Medidas de associação assimétricas - Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. IVA liquidado.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,714	0,094	4,456	0,000	
		Contabilização orçamental do IVA dedutível: Dependent	0,700	0,105	3,851	0,000	
		Contabilização orçamental do IVA liquidado: Dependent	0,727	0,087	4,731	0,000	
	Goodman and Kruskal Tau	Contabilização orçamental do IVA dedutível: Dependent	0,684	0,090		0,000 ^c	0,000
		Contabilização orçamental do IVA liquidado: Dependent	0,707	0,072		0,000 ^c	0,000

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on chi-square approximation.

Na Tabela G.11 constam as medidas de associação simétricas que reforçam as conclusões retiradas anteriormente em relação às variáveis em estudo, uma vez que revelam uma associação forte entre elas.

Tabela G.11: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. IVA liquidado.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	1,147	0,000	0,000
	Cramer's V	0,811	0,000	0,000
	Contingency Coefficient	0,754	0,000	0,000
N of Valid Cases		135		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

Podem observar-se na Tabela G.12, as fontes de dependência responsáveis pela associação verificada entre as variáveis.

Tabela G.12: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental do IVA dedutível vs. IVA liquidado.

			Contabilização orçamental do IVA liquidado			Total
			Receita extraorçamental	Receita orçamental	Receita, sem económica	
Contabilização orçamental do IVA dedutível	Despesa extraorçamental	Frequência	21	0	0	21
		Resíduos Ajustados	10,2	-8,8	-1,2	
	Despesa orçamental	Frequência	5	99	1	105
		Resíduos Ajustados	-8,0	9,5	-4,1	
	Despesa, sem económica	Frequência	0	3	6	9
		Resíduos Ajustados	-1,5	-3,1	8,6	
Total		Frequência	26	102	7	135

DESCONTOS E RETENÇÕES (OPERAÇÕES EXTRAORÇAMENTAIS)

1. CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS VERSUS PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO

Na Tabela H.1 são apresentados os resultados do teste do Qui-Quadrado, os quais permitem rejeitar a hipótese de independência entre as variáveis para o nível usual de significância 5%.

Tabela H.1: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	23,675 ^a	8	0,003	0,005
Likelihood Ratio	22,832	8	0,004	0,002
N of Valid Cases	161			

a. 9 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,11.

Os valores observados das medidas Lambda, constantes da Tabela H.2, são iguais a zero, o que impede a determinação dos *p values* associados à sua significância. Desta forma, nada

se pode concluir quanto ao grau de associação das variáveis em causa através destas medidas de associação.

Tabela H.2: Medidas de associação assimétricas - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,000	0,000	b	b	
		Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,000	0,000	b	b	
		Plano adoptado: Dependent	0,000	0,000	b	b	
	Goodman and Kruskal Tau	Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,071	0,036		0,004 ^c	0,006
		Plano adoptado: Dependent	0,069	0,037		0,000 ^c	0,001

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Cannot be computed because the asymptotic standard error equals zero.

c. Based on chi-square approximation.

Os valores observados na Tabela H.3 (com um nível de Significância de 5%) revelam a presença de uma associação fraca entre as variáveis.

Tabela H.3: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,383	0,003	0,005
	Cramer's V	0,271	0,003	0,005
	Contingency Coefficient	0,358	0,003	0,005
N of Valid Cases		161		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

Os resíduos ajustados permitem identificar as fontes de associação entre as variáveis e constam da Tabela H.4.

Tabela H.4: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos	Receita extraorçamental	Frequência	4	87	15	4	1	111
		Resíduos ajustados	-1,2	2,4	-2,2	-0,1	0,7	
	Despesa orçamental	Frequência	4	16	13	0	0	33
		Resíduos ajustados	2,1	-3,5	3,6	-1,3	-0,5	
	Receita, sem económica	Frequência	0	14	1	2	0	17
		Resíduos ajustados	-1,0	0,9	-1,4	1,9	-0,3	
Total		Frequência	8	117	29	6	1	161

2. CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS VERSUS LOCALIZAÇÃO

A Tabela H.5 apresenta as relações entre a região em que se localiza a entidade e os procedimentos adoptados para espelhar orçamentalmente as retenções sobre vencimentos.

Tabela H.5: Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Localização.

			Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos			Total
			Receita extraorçamental	Despesa orçamental	Receita, sem económica	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	8	3	0	11
		%	72,7%	27,3%	0,0%	100,0%
	Beja	Frequência	3	3	0	6
		%	50,0%	50,0%	0,0%	100,0%
	Braga	Frequência	4	0	0	4
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Bragança	Frequência	2	0	0	2
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Castelo Branco	Frequência	5	3	0	8
		%	62,5%	37,5%	0,0%	100,0%
	Coimbra	Frequência	8	3	1	12
		%	66,7%	25,0%	8,3%	100,0%

Tabela H.5: Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. Localização (continuação).

			Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos			Total
			Receita extraorçamental	Despesa orçamental	Receita, sem económica	
Localização do organismo	Évora	Frequência	4	2	1	7
		%	57,1%	28,6%	14,3%	100,0%
	Faro	Frequência	9	2	1	12
		%	75,0%	16,7%	8,3%	100,0%
	Guarda	Frequência	7	1	2	10
		%	70,0%	10,0%	20,0%	100,0%
	Leiria	Frequência	3	1	2	6
		%	50,0%	16,7%	33,3%	100,0%
	Lisboa	Frequência	12	6	1	19
		%	63,2%	31,6%	5,3%	100,0%
	Portalegre	Frequência	4	2	1	7
		%	57,1%	28,6%	14,3%	100,0%
	Porto	Frequência	9	0	1	10
		%	90,0%	0,0%	10,0%	100,0%
	Santarém	Frequência	6	2	0	8
		%	75,0%	25,0%	0,0%	100,0%
	Setúbal	Frequência	5	0	0	5
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Viana do Castelo	Frequência	1	0	0	1
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Vila Real	Frequência	6	0	0	6
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Viseu	Frequência	8	3	2	13
		%	61,5%	23,1%	15,4%	100,0%
	Açores	Frequência	5	1	4	10
		%	50,0%	10,0%	40,0%	100,0%
	Madeira	Frequência	1	1	1	3
		%	33,3%	33,3%	33,3%	100,0%
Total	Frequência	110	33	17	160	
	%	68,8%	20,6%	10,6%	100,0%	

3. CONTABILIZAÇÃO PATRIMONIAL DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS VERSUS PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO

A Tabela H.6 apresenta os resultados dos testes de independência do Qui-Quadrado, os quais permitem concluir que as variáveis em estudo se encontram relacionadas, para o nível usual de significância 5%.

Tabela H.6: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	42,248 ^a	4	0,000	0,000
Likelihood Ratio	34,963	4	0,000	0,000
N of Valid Cases	169			

a. 5 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,27.

No entanto, dados os valores apurados para as medidas de associação assimétricas constantes da Tabela H.7, não é possível retirar conclusões sobre esta associação entre a contabilização patrimonial das retenções e o plano de contabilidade adoptado.

Tabela H.7: Medidas de associação assimétricas - Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,097	0,067	1,354	0,176	
		Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,087	0,131	0,633	0,527	
		Plano adoptado: Dependent	0,102	0,080	1,218	0,223	
	Goodman and Kruskal Tau	Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,250	0,082		0,000 ^c	0,000
		Plano adoptado: Dependent	0,113	0,041		0,000 ^c	0,000

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on chi-square approximation.

As medidas de associação simétricas revelam a presença de uma associação forte entre as variáveis em estudo, como se pode observar na Tabela H.8.

Tabela H.8: medidas de associação simétricas: Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,500	0,000	0,000
	Cramer's V	0,500	0,000	0,000
	Contingency Coefficient	0,447	0,000	0,000
N of Valid Cases		169		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

Procurou-se identificar as fontes de dependência através da análise dos resíduos ajustados, apresentados na Tabela H.9.

Tabela H.9: Resíduos ajustados - Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos	Utiliza a conta 251	Frequência	5	6	11	0	1	23
		Resíduos ajustados	4,1	-5,1	4,2	-1,3	1,5	
	Utiliza apenas as contas 24	Frequência	3	114	18	10	1	146
		Resíduos ajustados	-4,1	5,1	-4,2	1,3	-1,5	
Total		Frequência	8	120	29	10	2	169

4. CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DA ENTREGA DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS *VERSUS* PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO

O teste da Significância Exacta do Qui-Quadrado permite concluir que existe dependência entre as variáveis em análise, como se pode constatar pela Tabela H.10.

Tabela H.10: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	29,549 ^a	8	0,000	0,001
Likelihood Ratio	26,496	8	0,001	0,000
N of Valid Cases	160			

a. 9 cells (60,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,24.

As medidas Lambda, calculadas na Tabela H.11, não permitem concluir sobre a associação assimétrica entre esta variáveis, uma vez que os valores observados das medidas Lambda são iguais a zero, o que impede a determinação dos *p values* associados à sua significância.

Tabela H.11: Medidas de associação assimétricas - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,037	0,046	0,776	0,438	
		Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,000	0,000	c	c	
		Plano adoptado: Dependent	0,070	0,087	0,776	0,438	
	Goodman and Kruskal Tau	Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,069	0,035		0,005 ^d	0,012
		Plano adoptado: Dependent	0,093	0,041		0,000 ^d	0,000

- a. Not assuming the null hypothesis.
- b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.
- c. Cannot be computed because the asymptotic standard error equals zero.
- d. Based on chi-square approximation.

De acordo com as medidas de associação simétricas, existe uma associação fraca entre a classificação orçamental das entregas de retenções e o plano adoptado, como se pode observar na Tabela H.12.

Tabela H.12: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,430	0,000	0,001
	Cramer's V	0,304	0,000	0,001
	Contingency Coefficient	0,395	0,000	0,001
N of Valid Cases		160		

- a. Not assuming the null hypothesis.
- b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

Dados os resultados anteriores, pretendeu-se identificar as fontes de associação que justificam a dependência verificada na Tabela H.13.

Tabela H.13: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total	
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS		
Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos	Despesa extraorçamental	Frequência	5	94	16	5	1	121	
		Resíduos ajustados	-0,9	2,3	-1,8	-0,3	-0,8		
	Despesa orçamental	Frequência	3	6	9	0	1	19	
		Resíduos ajustados	2,3	-4,4	3,9	-1,0	1,7		
	Despesa, sem económica	Frequência	0	17	1	2	0	20	
		Resíduos ajustados	-1,1	1,3	-1,5	1,3	-0,5		
	Total		Frequência	8	117	26	7	2	160

5. CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DA ENTREGA DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS *VERSUS* LOCALIZAÇÃO

Na Tabela H.14 espelham-se as relações existentes entre a contabilização orçamental que é efectuada quanto às entregas de retenções e a região em que se situa a entidade.

Tabela H.14: Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Localização.

			Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos			Total
			Despesa extraorçamental	Despesa orçamental	Despesa, sem económica	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	9	2	0	11
		%	81,8%	18,2%	0,0%	100,0%
	Beja	Frequência	4	0	1	5
		%	80,0%	0,0%	20,0%	100,0%
	Braga	Frequência	4	0	0	4
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Bragança	Frequência	2	0	0	2
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Castelo Branco	Frequência	6	2	1	9
		%	66,7%	22,2%	11,1%	100,0%

Tabela H.14: Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Localização (continuação).

			Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos			Total
			Despesa extraorçamental	Despesa orçamental	Despesa, sem económica	
Localização do organismo	Coimbra	Frequência	11	0	1	12
		%	91,7%	0,0%	8,3%	100,0%
	Évora	Frequência	5	1	1	7
		%	71,4%	14,3%	14,3%	100,0%
	Faro	Frequência	10	1	1	12
		%	83,3%	8,3%	8,3%	100,0%
	Guarda	Frequência	7	0	2	9
		%	77,8%	0,0%	22,2%	100,0%
	Leiria	Frequência	4	0	2	6
		%	66,7%	0,0%	33,3%	100,0%
	Lisboa	Frequência	12	6	2	20
		%	60,0%	30,0%	10,0%	100,0%
	Portalegre	Frequência	5	2	1	8
		%	62,5%	25,0%	12,5%	100,0%
	Porto	Frequência	10	0	1	11
		%	90,9%	0,0%	9,1%	100,0%
	Santarém	Frequência	6	1	0	7
		%	85,7%	14,3%	0,0%	100,0%
	Setúbal	Frequência	4	0	0	4
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Viana do Castelo	Frequência	1	0	0	1
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Vila Real	Frequência	6	0	0	6
		%	100,0%	0,0%	0,0%	100,0%
	Viseu	Frequência	8	3	2	13
		%	61,5%	23,1%	15,4%	100,0%
	Açores	Frequência	4	1	4	9
		%	44,4%	11,1%	44,4%	100,0%
	Madeira	Frequência	2	0	1	3
		%	66,7%	0,0%	33,3%	100,0%
	Total	Frequência	120	19	20	159
		%	75,5%	11,9%	12,6%	100,0%

Os resíduos ajustados referentes às variáveis em estudo constam da Tabela H.15.

Tabela H.15: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Localização.

			Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos			Total
			Despesa extraorçamental	Despesa orçamental	Despesa, sem económica	
Localização do organismo	Aveiro	Frequência	9	2	0	11
		Resíduos Ajustados	0,5	0,7	-1,3	
	Beja	Frequência	4	0	1	5
		Resíduos Ajustados	0,2	-0,8	0,5	
	Braga	Frequência	4	0	0	4
		Resíduos Ajustados	1,2	-0,7	-0,8	
	Bragança	Frequência	2	0	0	2
		Resíduos Ajustados	0,8	-0,5	-0,5	
	Castelo Branco	Frequência	6	2	1	9
		Resíduos Ajustados	-0,6	1,0	-0,1	
	Coimbra	Frequência	11	0	1	12
		Resíduos Ajustados	1,4	-1,3	-0,5	
	Évora	Frequência	5	1	1	7
		Resíduos Ajustados	-0,3	0,2	0,1	
	Faro	Frequência	10	1	1	12
		Resíduos Ajustados	0,7	-0,4	-0,5	
	Guarda	Frequência	7	0	2	9
		Resíduos Ajustados	0,2	-1,1	0,9	
	Leiria	Frequência	4	0	2	6
		Resíduos Ajustados	-0,5	-0,9	1,6	
Lisboa	Frequência	12	6	2	20	
	Resíduos Ajustados	-1,7	2,7	-0,4		

Tabela H.15: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Localização (continuação).

			Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos			Total	
			Despesa extraorçamental	Despesa orçamental	Despesa, sem económica		
Localização do organismo	Portalegre	Frequência	5	2	1	8	
		Resíduos Ajustados	-0,9	1,2	0,0		
	Porto	Frequência	10	0	1	11	
		Resíduos Ajustados	1,2	-1,3	-0,4		
	Santarém	Frequência	6	1	0	7	
		Resíduos Ajustados	0,6	0,2	-1,0		
	Setúbal	Frequência	4	0	0	4	
		Resíduos Ajustados	1,2	-0,7	-0,8		
	Viana do Castelo	Frequência	1	0	0	1	
		Resíduos Ajustados	0,6	-0,4	-0,4		
	Vila Real	Frequência	6	0	0	6	
		Resíduos Ajustados	1,4	-0,9	-0,9		
	Viseu	Frequência	8	3	2	13	
		Resíduos Ajustados	-1,2	1,3	0,3		
	Açores	Frequência	4	1	4	9	
		Resíduos Ajustados	-2,2	-0,1	3,0		
	Madeira	Frequência	2	0	1	3	
		Resíduos Ajustados	-0,4	-0,6	1,1		
	Total		Frequência	120	19	20	159

6. CONTABILIZAÇÃO PATRIMONIAL DA ENTREGA DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS *VERSUS* PLANO DE CONTABILIDADE ADOPTADO

O teste de Significância Exacta, apresentado na Tabela H.16, permite rejeitar a hipótese de independência das variáveis em estudo, dado que o seu valor é inferior a 0,05.

Tabela H.16: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	67,719 ^a	8	0,000	0,000
Likelihood Ratio	55,004	8	0,000	0,000
N of Valid Cases	170			

a. 5 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,28.

Os valores associados às medidas de associação Lambda revelam que a medida simétrica e a que considera o modelo com a variável “Plano adoptado” como dependente são diferentes de zero, como se pode observar na Tabela H.17. Quanto à medida Lambda considerando o modelo com a variável “Contabilização patrimonial da entrega das retenções” como dependente nada se pode concluir, pois a sua significância é superior a 0,05.

Tabela H.17: Medidas de associação assimétricas - Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,189	0,056	2,809	0,005	
		Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,250	0,114	1,918	0,055	
		Plano adoptado: Dependent	0,160	0,073	2,024	0,043	
	Goodman and Kruskal Tau	Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,398	0,080		0,000 ^c	0,000
		Plano adoptado: Dependent	0,159	0,043		0,000 ^c	0,000

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on chi-square approximation.

Na Tabela H.18 apresentam-se as medidas de associação simétricas, as quais revelam uma associação forte entre as variáveis em estudo.

Tabela H.18: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,631	0,000	0,000
	Cramer's V	0,631	0,000	0,000
	Contingency Coefficient	0,534	0,000	0,000
N of Valid Cases		170		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

A localização das fontes de dependência assentou nos testes dos resíduos ajustados, constantes da Tabela H.19.

Tabela H.19: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos vs. Plano de contabilidade adoptado.

			Plano de contabilidade adoptado					Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS	
Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos	Utiliza a conta 252	Frequência	6	4	12	0	2	24
		Resíduos Ajustados	5,1	-6,3	4,6	-1,4	3,5	
	Utiliza apenas as contas 24	Frequência	2	116	17	11	0	146
		Resíduos Ajustados	-5,1	6,3	-4,6	1,4	-3,5	
Total		Frequência	8	120	29	11	2	170

7. CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL *VERSUS* PATRIMONIAL DA ENTREGA DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS

A aplicação do teste do Qui-Quadrado constante da Tabela H.20 permitiu apurar a existência de dependência entre as variáveis em análise, uma vez que o teste de Significância Exacta é inferior a 0,05.

Tabela H.20: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização orçamental vs. patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10,799 ^a	2	0,005	0,006
Likelihood Ratio	11,817	2	0,003	0,003
N of Valid Cases	156			

a. 2 cells (33,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,80.

Os valores calculados para as medidas lambda, observáveis na Tabela H.21, não permitem concluir sobre o grau de associação entre as variáveis em causa, uma vez que sendo iguais a zero impedem a determinação dos *p values* associados à sua significância.

Tabela H.21: Medidas de associação assimétricas - Contabilização orçamental vs. patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,000	0,000	b	b	
		Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,000	0,000	b	b	
		Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,000	0,000	b	b	
	Goodman and Kruskal Tau	Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,069	0,044		0,005 ^c	0,006
		Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,023	0,017		0,030 ^c	0,040

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Cannot be computed because the asymptotic standard error equals zero.

c. Based on chi-square approximation.

A análise da Tabela H.22 revela a presença de uma associação fraca entre as variáveis em estudo, uma vez que os valores apurados não são significativamente diferentes de zero.

Tabela H.22: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental vs. patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,263	0,005	0,006
	Cramer's V	0,263	0,005	0,006
	Contingency Coefficient	0,254	0,005	0,006
N of Valid Cases		156		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

Por forma a localizar as fontes de dependência determinaram-se os resíduos ajustados, constantes da Tabela H.23.

Tabela H.23: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental vs. patrimonial das retenções sobre vencimentos.

			Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos			Total
			Como despesa extraorçamental	Como despesa orçamental	Como despesa, sem económica	
Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos	Utiliza a conta 252	Frequência	16	7	0	23
		Resíduos ajustados	-0,7	2,9	-1,9	
	Utiliza apenas as contas 24	Frequência	102	12	19	133
		Resíduos ajustados	0,7	-2,9	1,9	
Total		Frequência	118	19	19	156

8. CONTABILIZAÇÃO ORÇAMENTAL DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS VERSUS RESPECTIVA ENTREGA

Dado que o teste de Significância Exacta do Qui-Quadrado de Pearson apresenta um valor inferior a 0,05, pode concluir-se que existe dependência entre as variáveis em estudo, como se pode observar na Tabela H.24.

Tabela H.24: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. respectiva entrega.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	181,750 ^a	4	0,000	0,000
Likelihood Ratio	135,278	4	0,000	0,000
N of Valid Cases	155			

a. 4 cells (44,4%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,97.

As medidas Lambda, apresentadas na Tabela H.25, revelam que os valores apurados são significativamente diferentes de zero.

Tabela H.25: Medidas de associação assimétricas - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. respectiva entrega.

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,595	0,093	4,457	0,000	
		Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,630	0,078	5,333	0,000	
		Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,553	0,115	3,314	0,001	
	Goodman and Kruskal Tau	Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,572	0,076		0,000 ^c	0,000
		Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,619	0,061		0,000 ^c	0,000

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on chi-square approximation.

As medidas de associação simétricas, constantes da Tabela H.26, permitem aferir que existe uma associação forte entre as variáveis em estudo, o que reforça as conclusões apresentadas anteriormente.

Tabela H.26: Medidas de associação simétricas - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. respectiva entrega.

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	1,083	0,000	0,000
	Cramer's V	0,766	0,000	0,000
	Contingency Coefficient	0,735	0,000	0,000
N of Valid Cases		155		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

A análise dos resíduos ajustados, apresentados na Tabela H.27, permitem localizar as fontes de dependência.

Tabela H.27: Resíduos ajustados - Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos vs. respectiva entrega.

			Contabilização orçamental da entrega das retenções sobre vencimentos			Total
			Despesa extraorçamental	Despesa orçamental	Despesa, sem económica	
Contabilização orçamental das retenções sobre vencimentos	Receita extraorçamental	Frequência	106	1	2	109
		Resíduos ajustados	9,7	-6,4	-6,3	
	Despesa orçamental	Frequência	11	16	2	29
		Resíduos ajustados	-5,2	8,1	-1,1	
	Receita, sem económica	Frequência	0	1	16	17
		Resíduos ajustados	-7,7	-0,8	10,6	
Total		Frequência	117	18	20	155

9. CONTABILIZAÇÃO PATRIMONIAL DA RETENÇÃO *VERSUS* ENTREGA DAS RETENÇÕES SOBRE VENCIMENTOS

O teste do Qui-Quadrado, apresentado na Tabela H.28, permite concluir que existe dependência entre as variáveis em estudo, uma vez que o teste de Significância Exacta apresenta uma valor inferior a 0,05.

Tabela H.28: Teste do Qui-Quadrado (χ^2) - Contabilização patrimonial da retenção vs. Entrega das retenções sobre vencimentos .

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	129,897 ^a	1	0,000	0,000
Likelihood Ratio	95,268	1	0,000	0,000
Fisher's Exact Test				0,000
N of Valid Cases	169			

a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 3,27.

Na Tabela H.29 são apresentadas as medidas Lambda, as quais evidenciam valores significativamente diferentes de zero.

Tabela H.29: Medidas de associação assimétricas - Contabilização patrimonial da retenção vs. Entrega das retenções sobre vencimentos .

			Value	Asymp. Std. Error ^a	Approx. T ^b	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Lambda	Symmetric	0,787	0,095	4,114	0,000	
		Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,783	0,099	3,830	0,000	
		Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,792	0,091	4,160	0,000	
	Goodman and Kruskal Tau	Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,769	0,094		0,000 ^c	0,000
		Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos: Dependent	0,769	0,093		0,000 ^c	0,000

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

c. Based on chi-square approximation.

Apresentam-se na Tabela H.30 os valores das medidas de associação simétricas que revelam que existe uma associação forte entre as variáveis em estudo reforçando, assim, as conclusões anteriores.

Tabela H.30: Medidas de associação simétricas - Contabilização patrimonial da retenção vs. Entrega das retenções sobre vencimentos .

		Value	Approx. Sig.	Exact Sig.
Nominal by Nominal	Phi	0,877	0,000	0,000
	Cramer's V	0,877	0,000	0,000
	Contingency Coefficient	0,659	0,000	0,000
N of Valid Cases		169		

a. Not assuming the null hypothesis.

b. Using the asymptotic standard error assuming the null hypothesis.

A análise dos resíduos ajustados, apresentados na Tabela H.31, permitem localizar as seguintes fontes de dependência (as conclusões podem ser retiradas nos dois sentidos).

Tabela H.31: Resíduos ajustados - Contabilização patrimonial da retenção vs. Entrega das retenções sobre vencimentos .

			Contabilização patrimonial da entrega das retenções sobre vencimentos		Total
			Utiliza a conta 252	Utiliza apenas as contas 24	
Contabilização patrimonial das retenções sobre vencimentos	Utiliza a conta 251	Frequência	21	2	23
		Resíduos ajustados	11,4	-11,4	
	Utiliza apenas as contas 24	Frequência	3	143	146
		Resíduos ajustados	-11,4	11,4	
Total		Frequência	24	145	169