Universidades Lusíada

Gomes, Paula
Coelho, Maria Manuela Martins Saraiva Sarmento, 1952-

A contabilidade pública em Portugal e as contas nacionais : uma perspectiva crítica

http://hdl.handle.net/11067/153

Metadados

Data de Publicação 2012

Resumo Portugal tem que apresentar as suas contas nacionais de acordo com as regras do SEC 95 tendo que proceder ao ajustamento da informação obtida nas contas públicas para as contas nacionais. Neste sentido, e não obstante as diferenças existentes entre aquelas duas contabilidades, o presente artigo pretende apresentar diversas transacções em que os efeitos na contabilidade pública se afastam dos que estão preconizados no SEC 95, não sendo os mesmos considerados nos ajustamentos efectuados para trans...

Palavras Chave Contabilidade pública - Portugal

Tipo article

Revisão de Pares Não

Coleções [ULL-FCEE] LEE, n. 14 (2012)

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-04-26T04:04:54Z com informação proveniente do Repositório

http://repositorio.ulusiada.pt

A CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL E AS CONTAS NACIONAIS: - UMA PERSPECTIVA CRÍTICA

Paula Gomes
Universidade Lusíada de Lisboa e ISCAL

Manuela Sarmento
Universidade Lusíada de Lisboa e Academia Militar

Resumo: Portugal tem que apresentar as suas contas nacionais de acordo com as regras do SEC 95 tendo que proceder ao ajustamento da informação obtida nas contas públicas para as contas nacionais. Neste sentido, e não obstante as diferenças existentes entre aquelas duas contabilidades, o presente artigo pretende apresentar diversas transacções em que os efeitos na contabilidade pública se afastam dos que estão preconizados no SEC 95, não sendo os mesmos considerados nos ajustamentos efectuados para transpor as contas públicas para as nacionais. Assim, diversas questões metodológicas se levantam pela utilização de diferentes critérios de reconhecimento e mensuração das transacções no contexto das contas públicas e das contas nacionais, limitando a convergência que se pretende e condicionando o cálculo dos agregados macroeconómicos.

Palavras-Chave: Contas Públicas, Contas Nacionais, Harmonização, Comparabilidade.

Abstract: Portugal must present their national accounts according to ESA 95 rules, making adjustments of the information obtained in the public accounts for the national accounts. Despite the differences between those two accounts, this article aims to present some transactions in which the effects on public accounts deviate from those recommended in ESA 95, and that are not being considered in the adjustments made from government to nationals accounts. Thus, several methodological issues arise from the use of different criteria for recognition and measurement of transactions in the context of public and national accounts, limiting the aimed convergence and conditioning the calculation of macroeconomic aggregates.

Keywords: Public Accounts, National Accounts, Harmonization, Comparability.

1. Introdução

Portugal tem procedido, nos últimos anos, a alterações ao nível da Contabilidade do Sector Público Administrativo (SPA) de modo a atender às necessidades de passagem das contas na óptica da contabilidade pública para a contabilidade nacional, face às exigências resultantes da aplicação do Sistema Europeu de Contas de 1995 (SEC 95). Assim, pode ler-se na introdução do Decreto-Lei que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública[1] (POCP) que um dos seus objectivos 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".

Também no classificador económico das receitas e das despesas públicas actualmente em vigor em Portugal[2] se salientou a necessidade de compatibilizar a informação prestada pelo Governo Português às instâncias comunitárias dado que se verificavam alguns desajustamentos dos anteriores classificadores face às necessidades de passagem das contas na óptica da contabilidade pública para contabilidade nacional, no âmbito das novas exigências resultantes da aplicação do SEC 95.

Deste modo, e como salienta Lüder (2000), têm vindo a verificar-se reformas na contabilidade pública na maior parte dos países as quais, de forma intencional ou não, originam distorções na informação proporcionada pelas contas nacionais, dada a tendência a que se assiste de "desarmonizar" os sistemas de contabilidade pública dentro de cada país e entre países. Esta tendência da contabilidade pública afecta, negativamente, a contabilidade nacional, originando procedimentos que se enquadram na denominada "contabilidade criativa", em virtude de existirem diferenças no que respeita às entidades informativas e às bases de contabilização de cada um dos sistemas.

Outros autores, como Montesinos e Vela (2000) e Lüder e Jones (2003), reiteram a necessidade de harmonizar os sistemas contabilísticos na óptica da contabilidade pública, nomeadamente dentro da União Europeia, devido à diversidade de procedimentos e práticas existentes.

Lüder (2000) salienta, ainda, que a necessidade de serem feitos ajustamentos à informação prestada pela contabilidade púbica, de modo a calcular os valores dos agregados macroeconómicos, como o défice orçamental ou a dívida pública, condiciona a sua comparabilidade e fiabilidade.

Neste contexto, o presente artigo pretende apresentar algumas situações em que a informação produzida pela contabilidade pública continua desajustada face às exigências europeias. Assim, serão apresentadas as questões relativas

[1] Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro.
[2] Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro.

ao tratamento contabilístico ao nível da contabilidade pública e da contabilidade nacional (SEC 95) do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), dos Encargos Assumidos e Não Pagos (EANP), das regras de mensuração das despesas de capital e da existência de um período complementar para pagar e cobrar as despesas e as receitas, respectivamente. Serão, ainda, estudadas as regras de transposição das contas públicas para as nacionais seguidas pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) respeitantes às situações apresentadas.

2. O Imposto sobre o Valor Acrescentado

Com a publicação do POCP, a legislação existente a respeito da contabilização do IVA tornou-se contraditória, situação que se manteve até 2004. De facto, a Circular Série A n.º 1101, de 21 de Agosto de 1985, da Direcção-Geral do Orçamento (DGO) definia que o IVA dedutível deveria ser considerado na classificação económica da despesa a que dizia respeito, o mesmo se devendo fazer quanto ao IVA liquidado no que concerne à receita. 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[3] veio estabelecer que a liquidação de IVA deve ser considerada como operação extra orçamental. No entanto, nada diz quanto ao que fazer no caso da entidade proceder à dedução de IVA. Apenas em Dezembro de 2004, a DGO emitiu a Circular n.º 1314, que veio revogar a circular de 1985 e estabelecer a contabilização do IVA liquidado e dedutível como operações extra orçamentais, tornando coerentes os três diplomas que tratavam este assunto.

Salienta-se que apesar de a partir de final de 2004 toda a legislação ser coerente sobre este tema existiam opiniões diferentes de uma entidade com competências normalizadoras nesta área. De facto, a opinião do Grupo de Trabalho que apoiou a aplicação do Plano das Autarquias Locais (SATAPOCAL) sobre o IVA não era coerente com a legislação em vigor, uma vez que sempre reiterou que o IVA liquidado e o dedutível deviam ter expressão orçamental nas classificações económicas associadas aos processos de receita e despesa respectivos.

Deve ter-se presente que, no âmbito da contabilidade nacional, o SEC 95 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. Deste modo, a partir de 2004 a legislação portuguesa tornou coerente a solução seguida no contexto da contabilidade pública e da nacional.

No entanto, em Janeiro de 2009, a DGO publicou a Circular Série A n.º 1345, de 6 de Janeiro de 2009, que veio revogar a Circular n.º 1314, voltando-se a in-

[3] Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro.

stituir o tratamento do IVA liquidado e dedutível como operações orçamentais. Até à data não houve qualquer alteração ao Decreto-Lei n.º 26/2002, pelo que a Circular da DGO é contraditória com aquele diploma.

Apresentam-se no Quadro 1 os tratamentos preconizados para o IVA pela diferente legislação.

Quadro 1: Contabilização do IVA.

Fonte	Contabilização do IVA	Consequência
Circular Série A n.º 1345, de 6 de Janeiro de 2009, da DGO[1]	O valor do IVA dedutível na aquisição de bens ou serviços é reconhecido na dotação orçamental que sustenta a despesa, devendo o registo do cabimento e do compromisso incidir nas rubricas correspondentes, pelo valor dos bens ou serviços adquiridos, acrescido do imposto dedutível. O valor do IVA liquidado na venda de bens ou prestação de serviços deverá ser registado no orçamento de receita, na respectiva classificação económica que suporta a transacção.	**Operações orçamentais**
Circular Série A n.º 1314, de 23 de Dezembro de 2004, da DGO[2]	O IVA dedutível é contabilizado como operação extra orçamental. O IVA liquidado na venda de bens ou prestação de serviços é registado como operação extra orçamental.	**Operações extra orçamentais**
Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro	As operações relacionadas com imposto liquidado devem ser tratadas como "Operações de tesouraria", Capítulo 17, Grupo 02, não sendo, portanto, enquadradas como receita orçamental.	**IVA liquidado como operação extra orçamental** **IVA dedutível?**
SEC 95	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.	**Operações extra orçamentais**
Circular Série A n.º 1101, de 21 de Agosto de 1985, da DGO	O IVA suportado (dedutível ou não) deveria integrar a mesma rubrica de classificação económica. O IVA liquidado seria considerado como uma receita orçamental.	**Operações orçamentais**
SATAPOCAL	A aquisição 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.	**Operações orçamentais**

Deste modo, parece que Portugal considerou terem existido alterações na natureza das operações que envolvem o IVA e que tornaram necessário mudar a política contabilística seguida a qual se encontrava, aliás, harmonizada com a solução seguida pela União Europeia (UE). Deve ter-se presente que os orçamentos que consideram os valores do IVA como receitas e despesas orçamentais, 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.

Refira-se, ainda, que os diversos boletins de execução orçamental de 2009 e de 2010 da DGO, que mostram a evolução das receitas e das despesas e fazem a análise comparativa com os períodos anteriores, não têm qualquer referência à alteração de procedimento no tratamento do IVA o que poderá condicionar a interpretação dos números relativos à execução orçamental.

Também o Inventário de Fontes e Métodos português relativo à compilação dos dados no âmbito do Procedimento dos Défices Excessivos (INE, 2007) estabelece, quanto ao IVA, apenas a necessidade de ajustar a informação apurada numa base de "caixa" para uma base de "caixa ajustada" dado que na óptica da Contabilidade Nacional se releva o momento em que o valor económico, os direitos ou obrigações são criados, transformados ou extintos e não quando ocorre o recebimento ou pagamento correspondente. Assim, a Comissão Europeia (2002: 124) estabelece que o IVA será registado nas contas nacionais no momento em que se realizou a actividade que gerou a obrigação fiscal. Deste modo, *os montantes de base caixa* registados nas contas públicas, terão um ajustamento temporal, de forma a serem afectados ao período em que se verificou a actividade que gerou a obrigação.

Neste sentido, pode ler-se no relatório do Conselho Superior de Estatística (2003: 9) que "por razões que se prendem com falta de informação alternativa fiável, as Contas Nacionais têm vindo a adoptar os valores "caixa", cobrados pela Administração Pública, para a totalidade dos impostos sobre os produtos. Não obstante, após analisar a realidade subjacente ao momento de ocorrência do facto gerador e a efectiva liquidação dos principais impostos, concluiu-se pela necessidade de proceder ao ajustamento temporal do IVA, uma vez que o montante cobrado em Janeiro de n+1 diz respeito à actividade económica ocorrida em Dezembro de n. Tomando como referência o prazo legal de apresentação do documento de auto-liquidação do IVA, adoptou-se como critério de ajustamento adicionar ao valor de IVA cobrado, 75% da diferença do total das receitas de IVA referentes a Janeiro e Fevereiro de n+1 e as receitas de Janeiro e Fevereiro de n".

Deste modo, considera-se que não se prevêem quaisquer ajustamentos decorrentes do facto de a informação referente às despesas e receitas ser apurada com IVA incluído (quer liquidado, quer o dedutível) quando tem que ser reportada à UE líquida daqueles valores.

A Comissão Europeia (2002: 123) salienta que a forma como os impostos são registados no quadro do SEC 95, para efeitos do procedimento dos défices

excessivos, "é uma questão crucial: o método tem de ser transparente e o impacto sobre o défice das administrações públicas comparável".

3. OS ENCARGOS ASSUMIDOS E NÃO PAGOS

A contabilidade pública e a nacional assentam em bases diferentes sendo os fluxos relativos às administrações públicas frequentemente registados numa base de caixa, enquanto que para as contas nacionais os fluxos devem ser contabilizados numa óptica de acréscimo. No entanto, o próprio SEC 95 salienta a necessidade de flexibilidade no que respeita ao momento do registo dado que por vezes é difícil executar uma transformação exacta daqueles fluxos, passando-os de uma base caixa para uma base de especialização económica. Nestes casos pode, pois, ser necessário recorrer a aproximações (SEC 95, § 1.57).

Os diversos Decretos-Lei de Execução Orçamental estabelecem a obrigação, por parte dos serviços, de prestar informação respeitante aos "encargos assumidos e não pagos" (EANP) dada a necessidade de ajustar a informação contabilística prestada numa base de caixa para uma base de acréscimo. No entanto, aquele conceito tem-se revestido de enorme dificuldade dado que a legislação portuguesa apresenta definições diferentes para aquelas despesas.

De acordo com o relatório da Comissão para a análise das contas públicas (Banco de Portugal, INE e DGO, 2002), o Orçamento de Estado para 2002 foi revisto de modo a contemplar o pagamento de todas as despesas 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) no sentido de aqueles montantes deverem ser contabilizados, em contabilidade nacional, na despesa dos anos a que se referem os compromissos apesar de constituírem despesa do corrente ano em termos de contabilidade pública.

Deste modo, para a elaboração da alteração ao Orçamento de 2002 a DGO solicitou a todos os Serviços do Estado *"... o apuramento dos compromissos assumidos em anos anteriores e que constituirão pagamentos no presente ano económico, por conta das verbas inscritas no Orçamento do Estado para 2002"* (Banco de Portugal, INE e DGO, 2002: p. 22).

Esta solicitação aos Serviços manteve-se ao longo dos anos até que, em 2004, foi formulada de forma diferente. De facto, a Circular Série A n.º 1306 da DGO[4], refere que até 2003 se utilizava a actividade 198 "despesas de anos anteriores"

[4] Circular de 5 de Janeiro de 2004.

para evidenciar o pagamento das despesas relativas a compromissos de anos anteriores, passando a determinar-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". Estabeleceu-se, ainda, a utilização de uma subalínea da classificação económica da despesa cuja segunda posição do campo será necessariamente "9" sempre que esteja em causa o pagamento de dívidas transitadas de 2003. 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.

Salienta-se que, de acordo com o POCP, o compromisso consiste na assunção, face a terceiros, da responsabilidade de realizar determinada despesa tendo como suporte uma requisição oficial, uma nota de encomenda, um contrato ou equivalente. Deste modo, o compromisso deverá ocorrer em momento anterior à factura, pelo que os compromissos por pagar serão, em princípio, superiores ao valor das facturas vencidas e não pagas.

No entanto, na Circular Série A n.º 1333[5] a DGO estabelece que "os serviços e organismos deverão assegurar o adequado registo de pagamentos que respeitem a compromissos assumidos em anos anteriores com a devida especificação, em termos de classificação económica, oportunamente divulgada pela Circular Série A n.º 1306".

Em 2008, com a Circular Série A n.º 1339, a DGO alterou de novo o conceito de encargos de anos anteriores preconizando que se entende por "Encargos assumidos e não pagos, a assunção, face a terceiros, da responsabilidade de realizar determinada despesa, desde que seja certa - porque já foi reconhecida pelo devedor e não se encontra condicionada à ocorrência de qualquer acontecimento futuro, e, quer se encontre vencida - porque já expirou o prazo de pagamento, quer se encontre vincenda - porque o prazo de pagamento ainda não expirou".

Deste modo, a definição de despesa de anos anteriores assenta na existência de factura (ou documento equivalente) e não na existência de compromisso. No entanto, a mesma Circular salienta que se verifica uma alteração no conceito a utilizar de "Encargos Assumidos e Não Pagos" considerando-se, doravante, como o valor de todos os compromissos assumidos até à data, vencidos ou vincendos. A referida Circular estabelece, ainda, que se deve assegurar a rigorosa coerência entre o registo dos encargos assumidos e não pagos e a informação reflectida nos mapas de execução orçamental da despesa, na coluna relativa a "Despesa pagas – Anos anteriores".

Refira-se que o POCP preconiza que as despesas pagas de anos anteriores respeitam aos pagamentos efectuados no exercício relativos a obrigações assumidas em exercícios anteriores. Aquele diploma estabelece, ainda, que as obrigações constituídas correspondem aos compromissos assumidos. Deste modo, não

[5] Circular de 11 de Abril de 2007.

se afigura possível assegurar a coerência entre as despesas pagas de anos anteriores e os EANP se estes assentarem em dívidas e não em compromissos, a não ser que não se respeite o preceituado no Decreto-Lei do POCP.

É de salientar que a Circular Série A n.º 1364 de 2011 revogou, entretanto, a Circular n.º 1339 mantendo, no entanto, o mesmo conceito de EANP, deixando de fazer referência aos compromissos assumidos e à coerência com as despesas pagas de anos anteriores.

A confusão de conceitos mantém-se na Circular Série A n.º 1359 de 2010, quando a DGO estabelece que no respeitante aos "encargos assumidos certos e exigíveis" os serviços integrados devem proceder ao registo dos compromissos assumidos a satisfazer por dotações orçamentais de 2010 no SIC[6] ou no RIGORE[7], conforme aplicável, logo que seja emitida a nota de encomenda, ou a requisição oficial, ou quando o compromisso (que pode, nomeadamente, ser resultante da execução de contratos, tratados ou leis) se torne certo e exigível. Também os serviços e fundos autónomos devem registar os compromissos nos respectivos sistemas de contabilidade, assegurando que a informação reportada através do SIGO-SFA[8] contém esta componente. Refira-se que esta nomenclatura continua a ser utilizada em 2011 na Circular n.º 1363.

Não pode deixar-se de referir que a Secretaria-Geral do Ministério da Saúde emitiu, em 2008, a Circular Informativa n.º 20, na qual transcreve o teor de um ofício da DGO a respeito da definição de EANP, onde se estabelece que se pretende que aqueles encargos correspondam aos valores que estão efectivamente em dívida pelo serviço e que se aproximem aos registos de uma contabilidade numa óptica patrimonial, com um critério de responsabilidade assumida e de especialização económica. Reforça-se, ainda, que o conceito de EANP em vigor não corresponde à figura de "Compromisso" do SIC ou do SIGO-SFA. Os valores de ambas podem eventualmente corresponder mas não são necessariamente equivalentes, uma vez que o compromisso assumido no SIGO-SFA ocorre e está vocacionado para o controlo segundo uma óptica orçamental. Ora, se se está de acordo que a DGO parece pretender que os EANP respeitem aos valores em dívida, já não se compreende a razão de a própria DGO continuar a utilizar em diversas Circulares o conceito de compromisso de anos anteriores associado aos EANP se aqueles não são equivalentes.

Os diversos Decretos-Lei de Execução Orçamental têm estabelecido a obrigatoriedade de os serviços e os organismos manterem actualizadas as suas dotações orçamentais com o registo dos encargos assumidos, de acordo com o disposto no artigo 45.º da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), e no artigo 10.º do

[6] Sistema de Informação Contabilística utilizado pelos Serviços Integrados que apenas dispõem de contabilidade orçamental.

[7] Rede Integrada de Gestão Orçamental e dos Recursos do Estado (RIGORE).

[8] Sistema de Informação de Gestão Orçamental utilizado pelos Serviços e Fundos Autónomos.

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho. Refira-se que artigo 45.º da LEO respeita à assunção de compromissos e o artigo 10.º refere-se à contabilidade de compromissos ou encargos assumidos.

Salienta-se que o Decreto-Lei que estabelece as normas de execução do OE para 2011[9] não utiliza a expressão "encargos assumidos" mas sim "compromissos" reforçando, no artigo 11.º, a necessidade de os serviços e organismos da administração central registarem todos os compromissos correspondentes a despesas certas, líquidas e exigíveis programadas para o ano de 2011, nos termos dos artigos 10.º e 11.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, ainda que a obrigação de pagamento não tenha ainda sido gerada.

No entanto, também estes Decretos-Lei não ajudam a esclarecer a questão dado que preconizam que os serviços integrados e os serviços e fundos autónomos são responsáveis por proceder ao registo da informação sobre os EANP, incluindo o saldo das dívidas inicial e a transitar. O Decreto-Lei n.º 29-A/2011 no artigo 44.º n.º 4 acrescenta, ainda, que a "informação prestada nos termos do presente artigo deve ser consistente com o registo de compromissos a que se refere o artigo 11.º".

A Circular n.º 1339 salienta que a informação referente aos EANP se destina a ser utilizada na compilação das contas das Administrações Públicas para efeitos do Procedimento dos Défices Excessivos, bem como a dar cumprimento ao Programa "Pagar a Tempo e Horas", o qual estabelece um conjunto de medidas visando a diminuição do prazo médio de pagamento a fornecedores.

Mais uma vez está criada a confusão quanto ao que se entende por encargos assumidos. De facto, no âmbito do Programa "Pagar a Tempo e Horas"[10] os EANP correspondem às dívidas de curto prazo a fornecedores. No entanto, o Inventário de Fontes e Métodos português relativo à compilação dos dados no âmbito do Procedimento dos Défices Excessivos (INE, 2007) estabelece a necessidade de ajustar a informação numa base de caixa para uma base de acréscimo dado que nem todos os serviços implementaram o POCP, o que é feito através de informação recolhida de Entidades Estatais. Os principais ajustamentos efectuados na despesa para a aproximar à especialização do exercício são efectuados adicionando à despesa paga os compromissos assumidos a pagar e retirando os pagamentos de compromissos assumidos em anos anteriores.

De acordo com o INE (2007) tem que se passar de uma base de caixa para uma de compromissos, estabelecendo-se que os compromissos de anos anteriores correspondem às obrigações vencidas em anos anteriores. Apesar da referência a "compromissos" parece assumir-se a definição estabelecida em 2004 respeitante a dívidas vencidas e não pagas. No entanto, salienta-se que estes são os procedimentos actualmente em vigor e o conceito actual da DGO já não é o de dívidas vencidas, incluindo-se também as vincendas, pelo que se sugere uma

[9] Decreto-Lei n.º 29-A/2011, de 1 de Março.

[10] Resolução do Conselho de Ministros n.º 34/2008, de 22 de Fevereiro.

actualização dos conceitos por parte do INE.

A informação prestada nos diversos Relatórios referentes aos Orçamentos do Estado e Contas Gerais do Estado (CGE) também não contribui para a clareza dos conceitos dado que os dados relatados referentes às despesas de anos anteriores se reportam ao pagamento de compromissos de anos anteriores. Pode ler-se, por exemplo, no Relatório da CGE de 2007 (2007: 153) que a informação apresentada traduz o novo conceito de "encargos assumidos e não pagos", adoptado no âmbito do "Programa Pagar a Tempo e Horas", que considera o valor de todos os compromissos assumidos, independentemente de se encontrarem vencidos ou vincendos, enquanto que anteriormente apenas se tinha em conta o valor da dívida assumida, cujo prazo de pagamento já tivesse expirado.

Apresenta-se no Quadro 2 um resumo dos conceitos de "Despesas de anos anteriores" ou de "Encargos assumidos e não pagos" apresentados em diversas fontes.

Quadro 2: Conceito de encargos assumidos e não pagos.

Fonte	Encargos assumidos e não pagos	Critério de reconhecimento
Circular Série A n.º 1364, de 11 de Março de 2011, DGO[3]	"Entende-se por encargos assumidos e não pagos a assunção, face a terceiros, da responsabilidade de realizar determinada despesa, desde que seja certa – porque já foi reconhecida pelo devedor e não se encontra condicionada à ocorrência de qualquer acontecimento futuro –, e quer se encontre vencida – porque já expirou o prazo de pagamento - quer se encontre vincenda – porque o prazo de pagamento ainda não expirou".	**Facturas vencidas e vincendas (Dívida)**
Circular Série A n.º 1363, de 9 de Março de 2011, DGO	Os serviços e organismos da Administração Central são responsáveis por registar todos os compromissos correspondentes a despesas certas, líquidas e exigíveis programadas para 2011, mantendo este registo permanentemente actualizado, ainda que a obrigação de pagamento não tenha ainda sido gerada. Os serviços e organismos registam os pagamentos relativos a compromissos assumidos em anos anteriores preenchendo com "9" a segunda posição da subalínea da classificação económica da despesa.	**Compromissos**

Quadro 2: Conceito de encargos assumidos e não pagos (continuação).

Fonte	Encargos assumidos e não pagos	Critério de reconhecimento
Artigo 11.º Decreto-Lei n.º 69-A/2009, de 24 de Março	Os serviços e organismos da administração central registam todos os compromissos correspondentes a despesas certas, líquidas e exigíveis programadas para o ano de 201, ainda que a obrigação de pagamento não tenha ainda sido gerada.	**Compromissos**
Artigo 44.º Decreto-Lei n.º 69-A/2009, de 24 de Março	Os serviços integrados e os serviços e fundos autónomos são responsáveis por proceder ao registo da informação sobre os encargos assumidos e não pagos, incluindo o saldo da dívida inicial, o movimento no trimestre e o saldo da dívida a transitar para o trimestre seguinte. A informação prestada nos termos do presente artigo deve ser consistente com o registo de compromissos a que se refere o artigo 11.º.	**Dívida?** **Compromissos?**
Circular Série A n.º 1360, de 12 de Agosto de 2010, DGO	As despesas do exercício e as respeitantes a compromissos assumidos em anos anteriores são obrigatoriamente segregadas. A identificação de «Despesas de Anos Anteriores» é efectuada, à semelhança do que já acontece na execução orçamental, pela utilização da subalínea da classificação económica da despesa cuja segunda posição do campo será necessariamente 9.	**Compromissos**
Circular Série A n.º 1359, de 23 de Junho de 2010, DGO	Encargos assumidos certos e exigíveis - Os serviços procedem ao registo dos compromissos assumidos logo que seja emitida a nota de encomenda, ou a requisição oficial, ou quando o compromisso (que pode nomeadamente ser resultante da execução de contratos, tratados ou leis) se torne certo e exigível.	**Compromissos**
Circular Série A n.º 1354, de 4 de Dezembro de 2009, DGO	Os serviços e organismos da Administração Central devem inscrever separadamente as despesas do exercício e as respeitantes a compromissos assumidos em anos anteriores.	**Compromissos**

Quadro 2: Conceito de encargos assumidos e não pagos (continuação).

Fonte	Encargos assumidos e não pagos	Critério de reconhecimento
Circular Série A n.º 1351, de 14 de Maio de 2009, DGO	Os serviços e organismos devem assegurar o adequado registo de pagamentos que respeitem a compromissos assumidos em anos anteriores.	**Compromissos**
Artigo 52.º Decreto-Lei n.º 69-A/2009, de 24 de Março	Os serviços integrados e os serviços e fundos autónomos são responsáveis por proceder ao registo da informação sobre os encargos assumidos e não pagos, incluindo o saldo da dívida inicial, o movimento no trimestre e o saldo da dívida a transitar para o trimestre seguinte.	**Dívida (factura)**
Circular Série A n.º 1339, de 1 de Abril de 2008, DGO	Verifica-se uma alteração no conceito a utilizar de "Encargos Assumidos e Não Pagos" considerando-se, doravante, como o valor de todos os compromissos assumidos até à data, vencidos ou vincendos. "Entende-se por encargos assumidos e não pagos a assunção, face a terceiros, da responsabilidade de realizar determinada despesa, desde que seja certa – porque já foi reconhecida pelo devedor e não se encontra condicionada à ocorrência de qualquer acontecimento futuro –, e quer se encontre vencida – porque já expirou o prazo de pagamento - quer se encontre vincenda – porque o prazo de pagamento ainda não expirou".	**Compromissos?** **Facturas vencidas e vincendas?**
INE: Inventário de Fontes e Métodos relativo à compilação dos dados no âmbito do Procedimento dos Défices Excessivos	Information from budget reporting is used to bring cash basis closer to accrual basis, by deducting from the expenditure paid in year (n), the payments relative to previous years' commitments, and adding the expenditure of year (n) which will remain outstanding for the year (n+1). A previous year commitment is an obligation with payment due in prior years.	**Compromissos?** **Facturas vencidas?**

Quadro 2: Conceito de encargos assumidos e não pagos (continuação).

Fonte	Encargos assumidos e não pagos	Critério de reconhecimento
Circular Série A n.º 1333, de 11 de Abril de 2007, DGO	Os serviços e organismos deverão assegurar o adequado registo de pagamentos que respeitem a compromissos assumidos em anos anteriores, com a devida especificação, em termos de classificação económica, oportunamente divulgada pela Circular Série A n.º 1306, de 5 de Janeiro de 2004.	**Compromissos**
Circular Série A n.º 1306, de 5 de Janeiro de 2004, DGO	Até 2003 utilizava-se a actividade 198 "Despesas de anos anteriores" para evidenciar o pagamento das despesas relativas a compromissos de anos anteriores. 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.	**Facturas vencidas**
Circular Série A n.º 1297, de 4 de Novembro de 2002, DGO	"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".	**Compromissos**
Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro	As despesas pagas de anos anteriores são aquelas cujas obrigações foram assumidas em exercícios anteriores.	**Compromissos**
Artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho	A contabilidade de compromissos ou encargos assumidos consiste no lançamento das obrigações constituídas.	**Compromissos**

4. Classificação Económica das Despesas

O classificador económico das despesas e receitas públicas[11] 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

[11] Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro.

económica e social". A substituição dos anteriores classificadores[12] 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.

A nível nacional, a Administração Pública (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). 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.

Neste sentido, o âmbito de abrangência do Agrupamento de classificação económica de despesa 07.00.00 "Aquisição de bens de capital" foi significativamente alargado, aproximando-se do conceito de formação bruta de capital fixo, na óptica da contabilidade nacional (SEC 95) e de imobilizado, na óptica da contabilidade patrimonial.

Assim, o Decreto-Lei n.º 26/2002 estabelece que "não obstante as várias acepções em que o termo «investimento» pode teoricamente ser tomado, salienta-se que, para efeitos do presente classificador, o mesmo é encarado segundo uma óptica de estrita natureza de investimento, pelo que, no âmbito daquele su-

[12] 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.

bagrupamento, se compreenderão, exclusivamente, as despesas com a aquisição (e também as grandes reparações) dos bens que contribuam para a formação de «capital fixo», isto é, os bens duradouros utilizados, pelo menos, durante um ano, na produção de bens ou serviços, sem que dessa utilização resulte alteração significativa da sua estrutura técnica (máquinas, equipamentos, material de transporte, edifícios, outras construções, etc.)".

Esta definição é bastante semelhante à apresentada pelo Decreto-Lei n.º 232/97 quanto ao "imobilizado" o qual "inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinam a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade". Também o SEC 95 apresenta o conceito de "formação bruta de capital fixo" como englobando as aquisições de activos fixos sendo estes os "activos corpóreos ou incorpóreos resultantes de processos de produção, que são por sua vez utilizados, de forma repetida ou continuada, em processos de produção por um período superior a um ano" (SEC 95: § 3.102).

No entanto, apesar de os conceitos estarem bastante próximos, considera-se que ainda existem situações em que não se encontram totalmente compatibilizados limitando a obtenção de informação harmonizada e condicionando o apuramento do agregado relativo à "formação bruta de capital fixo".

De facto, os imobilizados podem não englobar apenas despesas de capital, mas também despesas correntes. Assim, 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. De facto, a contabilização orçamental das despesas associadas à aquisição não parece estar harmonizada com o tratamento patrimonial e com o preconizado pelas contas nacionais. Nos critérios de valorimetria, o POCP estabelece que se considera como "custo de aquisição de um activo a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para o colocar no seu estado actual". Também no âmbito do SEC 95 se considera que "a formação bruta de capital fixo é avaliada ao preço de aquisição, incluindo as despesas de instalação e os demais custos da transferência de propriedade" (§3.113). Apenas o classificador orçamental estabelece apenas que os investimentos compreendem as despesas com a aquisição dos bens duradouros, não fazendo referência ao que considera como "despesas com a aquisição", ou seja, não estabelecendo de forma clara que incluem os gastos com a compra (ao contrário do que acontece, por exemplo, com as grandes

reparações e benfeitorias). Tem sido prática corrente considerar as despesas associadas à compra como despesas correntes pelo que o valor contabilizado em despesas de capital e em imobilizado não será coincidente.

5. O Período Complementar

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 Orçamental[13] (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[14], 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 II[15] da presente lei".

Uma das regras orçamentais constantes da LEO é a **regra da anualidade** (regulamentada pelo artigo 106.º, n.º 1, da CRP e pelo artigo 4.º da LEO) a qual 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.

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

[13] Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto e alterações posteriores.
[14] Serviços integrados (SI).
[15] Respeita aos princípios e regras orçamentais.

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 obrigações 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 plurianuais[16].

Apesar de o orçamento ser anual a lei admite a possibilidade de se considerar um período complementar[17] para efectivação dos pagamentos e dos créditos originados ou autorizados no respectivo ano económico (este último só será aplicável aos serviços integrados (SI)[18]), 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 orçamento[19] 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 19 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 19 de Janeiro será aplicável a este tipo de recei-

[16] Artigo 4.º, n.º 3, da LEO.

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

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

[19] Para a e**xecução orçamental de 2011 foi publicado o** Decreto-Lei **n.º 29-A/2011, de 1 de Março.**

tas (Melo e Porto, 2003).

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. Esta situação consiste numa incoerência do sistema financeiro conduzindo a que, nas contas nacionais, se considerem valores de receitas e despesas que não correspondem ao mesmo período de tempo.

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.

6. Conclusões

Actualmente temos legislação em vigor que estabelece a contabilização do IVA como operação orçamental e como extra orçamental. A 1.ª solução resulta contraditória, também, com o tratamento patrimonial preconizado pelo POCP e com a solução preconizada pelo SEC 95. Deste modo, à questão da substância da operação em causa acresce a questão da legalidade da mesma, uma vez que os diplomas actualmente em vigor são incoerentes entre si. Acresce, ainda, o facto de o INE não proceder a qualquer ajustamento do IVA em virtude de tratar valores de despesa com IVA dedutível e de receita com IVA liquidado (quando para efeitos de apuramento das contas nacionais deveriam estar líquidos daqueles valores).

O conceito de "compromisso" sempre foi relevante para efeitos de contabilidade orçamental sendo os serviços obrigados a possuir uma contabilidade de compromissos resultantes das obrigações assumidas. Quando se pretende utilizar o conceito de encargos assumidos para recolher informação para o "Programa Pagar a Tempo e Horas", onde se pretende calcular prazos de pagamento de facturas, está-se a utilizar um conceito orçamental para apurar informação

patrimonial.

Em simultâneo, a compilação das contas das Administrações Públicas para efeitos do Procedimento dos Défices Excessivos tem-se baseado na necessidade de serem efectuados um conjunto de ajustamentos à informação reportada numa base de caixa (dado que muitos serviços ainda não adoptaram a contabilidade patrimonial) de modo a ajustá-la a uma base de acréscimo. No entanto, o INE utiliza a informação recolhida com base no conceito de EANP para proceder àqueles ajustamentos, quando as regras estabelecidas indicam que a correcção a efectuar deveria basear-se nos compromissos que ficam por pagar (que devem ser somados à despesa paga) e nos compromissos pagos de anos anteriores (que deve ser retirada àquela despesa). As próprias fontes do INE são confusas dado que parecem ter tentado integrar a alteração introduzida pela DGO com a Circular n.º 1306, no sentido de considerar apenas as facturas vencidas e não pagas. No entanto, aquele conceito já foi alterado pela Circular n.º 1339 e não se procedeu a qualquer alteração daquele documento metodológico. Acresce ainda o facto de aquele documento manter o conceito de compromissos quando não é esta a informação que tem sido recolhida pela DGO quanto aos EANP, apesar de ela própria parecer confundir constantemente os conceitos de compromissos com o de EANP, quando "claramente" estabeleceu que o segundo se reporta aos valores efectivamente em dívida pelos serviços.

Salienta-se que a informação reportada pelos Relatórios do Orçamentos do Estado e das Contas Gerais do Estado não é clara dado que os valores apresentados como referentes a despesas pagas de anos anteriores e contribuindo para o ajustamento das contas públicas para as contas nacionais respeitam a compromissos de anos anteriores, quando não é certo (e, até, muito pouco provável) que seja essa a base daquela informação.

Também o documento metodológico do INE deve estabelecer de forma clara quais são os métodos de conversão da despesa pública em despesa nacional dado que não existe correspondência entre a metodologia estabelecida e a informação recolhida e utilizada para efectuar aqueles ajustamentos.

Continuam a verificar-se situações em que os valores dos imobilizados não estão reconhecidos como despesas de capital (mas em despesas correntes) o que limita a determinação do valor de "formação bruta de capital fixo" ao nível das contas nacionais. Tenha-se presente que ainda existem muitas entidades cuja informação financeira se limita à contabilidade orçamental.

A existência de um período complementar para efectivar pagamentos e recebimentos, com datas diferentes para cada um deles e aplicáveis apenas a determinados organismos do SPA traduz-se numa incoerência do sistema financeiro dado que movimentos entre entidades do SPA podem ser reportados em anos económicos diferentes. Acresce ainda o facto de o período complementar não ser aplicável às regiões autónomas ou às autarquias locais o que poderá conduzir a que, nas contas nacionais, sejam consideradas valores de receitas e despesas que não respeitam ao mesmo período de tempo.

A contabilidade pública portuguesa tem sido alvo de grandes alterações, sendo que algumas delas são de tal modo frequentes que se considera que condicionam o apuramento de informação comparável.

As sucessivas alterações ao nível da legislação, as incoerências existentes entre diversa legislação nacional e entre esta e a comunitária, as diferenças de valorimetria entre a contabilidade orçamental, a patrimonial e a nacional e a existência de diferentes períodos de prestação de contas originam distorções na informação proporcionada pelas contas públicas e, em consequência, pelas contas nacionais.

Não nos podemos esquecer que Portugal tem que respeitar o SEC 95, o que permite comparar estatísticas de países diferentes, e que não é possível assegurar a coerência internacional se os conceitos não forem os mesmos nos diversos países, nem se pode garantir a comparabilidade no tempo daqueles conceitos se eles não se mantiverem constantes.

Neste sentido, considera-se que a falta de clareza e mesma alguma confusão que parece estar patente em diversa legislação poderá ter repercussões na harmonização e comparabilidade da informação, mesmo a nível nacional, condicionando o princípio contabilístico da consistência e não contribuindo para o reporte de informação útil para o utente. Do mesmo modo, não se garante a correcta recolha de informação para efeitos do cálculo do défice das contas nacionais limitando a comparabilidade da informação prestada e condicionando a convergência entre a Contabilidade Nacional com a reportada pelos restantes Estados-membros.

Referências

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>. [Acedido em 6 de Fevereiro de 2007].

COMISSÃO EUROPEIA. (2002). Manual do SEC 95 sobre o Défice e a Dívida das Administrações Públicas. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias. Disponível na Internet em <http://epp.eurostat.ec.europa.eu >. [Acedido em 15 de Setembro de 2010].

CONSELHO SUPERIOR DE ESTATÍSTICA. (2003). O Tratamento dos Impostos e Subsídios sobre os Produtos e Produção, nas Contas Nacionais. Grupo de Trabalho sobre Contas Nacionais e Regionais, Junho, Disponível na Internet em <http://www.cse. ine.pt>. [Acedido em 3 de Fevereiro de 2011].

LÜDER, K. (2000), National Accounting, Governmental Accounting and cross-country Comparisons of Governmental Financial Condition, *Financial Accountability and Management,* 16 (2), 117-128.

LÜDER, K. e JONES, R. (2003), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Price Waterhouse Coopers, Frankfurt.

MELO, A. B. & PORTO, M. L. (2003). A Regra da Anualidade na Contabilidade

Pública Portuguesa. "Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra", nº 75, 985-1009.

MINISTÉRIOS DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. (2007). *Relatório da Conta Geral do Estado de 2007. Volume I.* Disponível na Internet em <http://www.dgo.pt/cge/cge2007/CGE_2007_vol1.pdf>. [Acedido em 20 de Novembro de 2010].

MONTESINOS, V. e VELA, M. (2000). Governmental Accounting in Spain and the European Monetary Union: a critical perspective, *Financial Accountability and Management,* 16(2), 129-150.

INE – Instituto Nacional de Estatística. (2007). *EDP Consolidated Inventory of Sources and Methods – Inventário de Fontes e Métodos relativo à compilação dos dados no âmbito do Procedimento dos Défices Excessivos*, Departamento de Contas Nacionais do INE, Setembro, Disponível na Internet em <http://www.ine.pt>. [Acedido em 3 de Setembro de 2010].

PINTO, A. C. & SANTOS, P. (2005). "Gestão Orçamental Pública". Lisboa: Publisher Team.

SATAPOCAL. "Perguntas e Respostas". Disponível na Internet em http://www.dgaa.pt/pocal-web/index.html, em 3 de Janeiro de 2009.

Legislação

Circular Série A n.º 1364, de 11 de Março de 2011. DGO. Instruções sobre a forma de prestação da informação respeitante aos Encargos Assumidos e Não Pagos.

Circular Série A n.º 1363, de 9 de Março de 2011. DGO. Instruções complementares ao Decreto-Lei de Execução Orçamental para 2011.

Circular Informativa n.º 20/SG, de 1 de Agosto de 2008. Secretaria-Geral do Ministério da Saúde. Encargos Assumidos e Não Pagos.

Circular Série A n.º 1360, de 12 de Agosto de 2010. DGO. Instruções para preparação do Orçamento do Estado para 2011.

Circular Série A n.º 1359, de 23 de Junho de 2010. DGO. Instruções complementares ao Decreto-Lei de Execução Orçamental para 2010.

Circular Série A n.º 1354, de 4 de Dezembro de 2009. DGO. Instruções para preparação do Orçamento do Estado para 2010.

Circular Série A n.º 1351, de 14 de Maio de 2009. DGO. Instruções complementares ao Decreto-Lei de Execução Orçamental para 2009.

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

Circular Série A n.º 1343, de 1 de Agosto de 2008. DGO. Instruções para preparação do Orçamento do Estado para 2009.

Circular Série A n.º 1339, de 1 de Abril de 2008. DGO. Instruções para a forma de prestação da informação respeitante aos Encargos Assumidos e Não Pagos.

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 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.

Decreto-Lei n.º 29-A/2011, de 1 de Março. Estabelece as Normas de Execução do Orçamento do Estado para 2011.

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

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

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

Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, Lei de Enquadramento Orçamental, Republicada no Diário da República, n.º 199, Série I-A, de 24 de Agosto de 2004.

Resolução de Conselho de Ministros (RCM) n.º 34/2008, de 22 de Fevereiro.

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.