



TOC

N.º 143

Ano XII • fevereiro 2012

Diretor: A. Domingues de Azevedo

IV

CONGRESSO DOS TOC uma nova atitude

inscrições em www.otoc.pt

Lugar ao TOC

Agruras e profecias
nas terras de Bandarra,
Fernando Rodrigues

Relatório
e Contas 2011
Suplemento

Iniciativa
legislativa
Encarte



Entrevista

«A Contabilidade
não é nem nunca
foi um fardo»

Ana Maria Rodrigues

O referencial contabilístico das empresas do Ministério da Saúde integradas no SNS

Até ao quarto trimestre de 2012, as entidades hospitalares com natureza empresarial do Serviço Nacional de Saúde terão de mudar de referencial contabilístico. Este trabalho apresenta-lhe as fundamentações técnicas.

Por João Carvalho das Neves*, Luís Viana** e Paulo Alves*** | Artigo recebido em fevereiro de 2012

Na primeira revisão regular do Programa de Assistência Económica e Financeira (*Memorandum of Understanding*), de setembro de 2011, em relação ao setor da Saúde, passou a constar a seguinte medida (3.74): *Hospitals SOEs will swiftly change the existing accounting framework and adopt accounting standards in line with the requirements for private companies and other SOEs. This will help improving the management of the enterprises and the quality of the financial oversight by the general government.*

A mesma terá de ser implementada até ao quarto trimestre de 2012, significando que as entidades hospitalares com natureza empresarial terão de mudar de referencial contabilístico, consistente com as restantes empresas públicas.

O presente artigo visa contribuir com uma fundamentação técnica para a adoção daquela medida, ten-

do em conta o panorama da regulação contabilística internacional em termos de setor público e as disposições legais nacionais aplicáveis, de natureza contabilística e fiscal.

Regime estatutário

O artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro, estabelece que as entidades públicas empresariais (EPE) são pessoas coletivas de direito público de natureza empresarial dotadas de autonomia administrativa, financeira e patrimonial nos termos do Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro, e do artigo 18.º do anexo da Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro.

As EPE do setor da saúde (centros hospitalares, hospitais e unidades locais de saúde) regem-se pelo regime jurídico aplicável às entidades públicas empresariais, com as especificidades previstas no Decreto-Lei n.º 233/2005, de 29 de dezembro, e

nos seus Estatutos constantes dos anexos I e II do mesmo diploma, bem como nos respetivos regulamentos internos e nas normas em vigor para o Serviço Nacional de Saúde (SNS) que não contrariem as normas vertidas no referido decreto-lei.

Financiamento

As EPE são financiadas nos termos da base XXXIII da Lei de Bases da Saúde (Lei n.º 48/90, de 24 de agosto), com as alterações introduzidas pela Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro.

O pagamento dos atos e atividades (prestações de saúde) destas entidades pelo Estado é feito através de contratos-programa a celebrar com o Ministério da Saúde no qual se estabelecem os objetivos e metas qualitativas e quantitativas, sua calendarização, os meios e instrumentos para os prosseguir, designadamente de investimento, os indicadores para

avaliação do desempenho dos serviços e do nível de satisfação dos utentes e as demais obrigações assumidas pelas partes, tendo como referencial os preços praticados no mercado para os diversos atos clínicos.

O recurso a outras fontes de financiamento está limitado uma vez que o endividamento não pode exceder em qualquer momento o limite de 30 por cento do respetivo capital estatutário (conceito que equivale ao capital social das sociedades comerciais).

Referencial contabilístico das EPE da Saúde

As instituições pertencentes ao SNS, enquadradas no setor público administrativo (SPA) e no setor empresarial do Estado (SEE), adotam o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro (diploma que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP).

O artigo 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro, conjugado com o capítulo III desse mesmo decreto-lei, permite concluir que as EPE são empresas públicas. Assim, as instituições com natureza de EPE do setor da Saúde, integram o setor empresarial do Estado, dada a sua natureza empresarial.

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, inclui no seu âmbito de aplicação subjetiva as empresas públicas não financeiras e que não tenham valores mobiliários admitidos à negociação em mercados regulamentados (artigo 3.º).¹ Contudo, nos termos do artigo 24.º dos estatutos genéricos para as EPE

do setor da saúde, aprovados pelo n.º 233/2005, de 29 de dezembro, doravante Estatutos das EPE, o POCMS é o referencial contabilístico das empresas públicas do setor da saúde.²

Também o artigo 5.º do Regime Jurídico da Gestão Hospitalar, aprovado pela Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro, estabelece que todas as entidades integradas na rede de prestação de cuidados de saúde devem aplicar o POCMS.

Deste modo, e salvo melhor opinião, estes normativos, e as cláusulas de sujeição ao POCMS constantes em outros diplomas subsequentes de criação de EPE do setor da Saúde (hospitais, centros hospitalares, unidades locais de saúde) não são consistentes com a normalização contabilística a que devem estar sujeitas as empresas públicas, conforme se demonstra a seguir, tendo por base a regulação contabilística nacional e internacional.³

A normalização contabilística pública

O POCP e o POCMS, seu derivado, tal como os outros planos setoriais existentes, excluem do seu âmbito as empresas públicas, pois no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro (decreto-lei de aprovação do POCP), são afastadas as entidades que tenham natureza, forma e designação de empresa pública, constando esta mesma exclusão da Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro (portaria que aprovou o POCMS), sugerindo estas normas a não sujeição a qualquer referencial de contabilidade pública pelas empresas públicas. Ou seja, parece existir uma clara contradição entre estas fontes primárias de normalização contabilística e a sujeição das EPE do setor da Saúde ao POCMS. Sem prejuízo do exposto, mesmo no

âmbito do Ministério da Saúde, foi recentemente criada pelo Decreto-Lei n.º 19/2010, de 22 de março, a «Serviços Partilhados do Ministério da Saúde, EPE», que está sujeita às normas do SNC.

As normas internacionais de contabilidade para o setor público

O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) emite as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), referencial mundial na normalização contabilística do setor público⁴, e exclui do seu âmbito as empresas controladas pelo Estado, pois estas entidades, de acordo com o IPSASB, devem adotar as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), conforme se encontra previsto no parágrafo 12 do prefácio que define o âmbito das normas internacionais para o setor público (IFAC, 2011).

A IPSAS 1, parágrafo 12, dá-nos o conceito de empresas públicas⁵, que abrange empresas não financeiras e financeiras, que são, em substância, não muito diferentes de empresas do setor privado que exercem atividades similares. As empresas públicas, genericamente, têm como objetivo o lucro, embora algumas tenham obrigações de serviço público que lhes impõe o fornecimento de bens ou serviços à população a um preço reduzido ou mesmo de forma gratuita.

A consolidação de contas do Ministério da Saúde

Recentemente a Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho, que aprovou a Orientação n.º 1/2010, relativa à consolidação de contas no âmbito do SPA, na qual é atribuída à Administração Central do Sistema de Saúde, IP, o estatuto de

entidade-mãe, aplicável, portanto, e salvo opinião em contrário, somente às entidades integradas neste setor.

Quanto às entidades do SPE, dada a sua sujeição ao POCMS, nos termos atrás expostos, e atendendo ao facto de ainda não terem sido publicadas, à data do presente trabalho, as normas a que se refere o ponto 12 – Consolidação de contas – do POCMS, neste momento não existe uma norma relativa à consolidação de contas para estas entidades, caso único no panorama contabilístico nacional, uma vez que, tanto quanto é do nosso conhecimento, atualmente, somente as EPE do setor da saúde não estão abrangidas por qualquer norma de consolidação de contas, uma vez que todas as restantes EPE e demais empresas públicas não financeiras sem valores admitidos à negociação em mercado regulamentado estão sujeitas ao SNC, constando neste sistema normas específicas a ter em conta no processo de consolidação de contas, nomeadamente a NCRF 15 – Investimentos em subsidiárias e consolidação.

Parece, então, claro que as entidades da saúde integradas no SPA devem estar sujeitas ao POCMS e as pertencentes ao SPE ao SNC, o que impediria a consolidação das contas de todas as entidades que compõem o SNS dado o diferente referencial contabilístico das entidades SPA e SPE.

Assim, no âmbito do Estado, existem dois eixos de consolidação: um para o SPA e outro para o SPE, dada a diferente natureza das entidades envolvidas (setor mercantil e setor não mercantil). Tendo por base as referências contabilísticas distintas no Ministério da Saúde, o que seria natural era efetuar-se duas consolidações de contas: uma para o SPA

e outra para o SPE, não existindo, neste caso, qualquer perímetro de consolidação que englobe todas as instituições. O inconveniente desta opção é o de não permitir visão da situação económico-financeira do Ministério da Saúde e, além disso, de não se poder fazer comparações entre os dois subsectores.

No entanto, com algum engenho, a prática contabilística pode permitir que se proceda a uma consolidação de contas de todas as entidades SPA e SPE. Para isso, são necessários ajustamentos prévios às demonstrações financeiras de modo a considerá-las num único referencial. Como a entidade mãe (ACSS, IP) está sujeita ao POCMS na preparação das suas demonstrações financeiras individuais parece-nos que deveria ser essa a base para a consolidação.

Note-se que em sede de contabilidade nacional, para efeitos de apuramento do défice/excedente do Estado, só se consideram as entidades classificadas no perímetro das administrações públicas, classificação essa que não ocorre para as empresas que integram o SNS, dada a sua natureza mercantil, pelo que a consolidação de contas numa única entidade é fundamental para uma visão mais realista das contas da Saúde.

Regime fiscal

Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro, as empresas públicas são sujeitos passivos de imposto.

Para efeitos de IRC, as empresas públicas, onde se incluem as EPE, tal como as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, são entidades que exercem a título principal uma atividade de natureza

comercial, industrial ou agrícola, estando sujeitas às obrigações fiscais em conformidade.

Através do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, o Código do IRC foi revisto e republicado na íntegra, adaptando as regras de determinação do resultado fiscal às normas internacionais de contabilidade e ao novo SNC.

Atento ao atrás exposto, as EPE têm de apresentar a IES, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro, cujos novos impressos, totalmente reformulados em função dos novos referenciais contabilísticos, foram aprovados pela Portaria n.º 64-A/2011, de 3 de fevereiro.

Também têm de apresentar a declaração periódica de rendimentos (modelo 22) que sofreu uma reformulação profunda, em função da adaptação do CIRC ao novo normativo contabilístico, nos termos da Declaração n.º 245/2010, publicada na 2.ª Série do «Diário da República», de 31 de dezembro de 2010.

Face a isto, ao manter-se o POCMS como referencial contabilístico das EPE do setor da Saúde, estar-se-á a impedir, em termos muito concretos, o preenchimento e a entrega da IES e a criar dificuldades de monta no preenchimento da declaração modelo 22, obrigando, objetivamente, as entidades em apreço a terem de elaborar uma contabilidade de acordo com o novo referencial contabilístico aplicável à generalidade das empresas (onde se incluem as empresas públicas) para efeitos do cumprimento da obrigação da autoliquidação do IRC, efetuada na referida declaração periódica de rendimentos, e da submissão eletrónica da IES.

Conclusão

O presente artigo visa consubstan-

ciar tecnicamente uma das medidas previstas no *Memorandum of Understanding*, na versão de setembro de 2011, que prevê a transição do POCMS para o SNC das empresas integradas no SNS, a partir do quarto trimestre de 2012 (janeiro de 2013).

Julgamos ter demonstrado a necessidade da transição do POCMS para o SNC por parte destas entidades, sendo necessária a revogação dos normativos que sujeitam estas entidades à normalização contabilística pública, concretamente ao POCMS. Foi também um dos nossos objetivos demonstrar a inconsistência entre o referencial contabilístico das entidades hospitalares com natureza empresarial e o referencial contabilístico aplicável à generalidade das empresas públicas, nas quais se incluem as EPE, pois, por um lado, o POCP e o POCMS afastam do seu âmbito subjetivo as empresas públicas e, por outro lado, as empresas públicas não financeiras estão incluídas no âmbito de aplicação do SNC, resultando daqui uma clara contradição.

Também se evidenciou que a regulação contabilística internacional exige que as empresas públicas usem referencial contabilístico semelhante ao das empresas privadas. Face ao normativo em vigor em Portugal, tendo em consideração a necessidade de consolidação de contas na área Saúde, colocam-se duas opções. Ou a consolidação inclui todas as entidades do setor e, nesse caso, terá de usar o engenho contabilístico no sentido de proceder a ajustamentos prévios de harmonização de referenciais; ou a consolidação faz-se apenas a nível de cada grupo homogéneo - um com as entidades integradas no SPA e outro com as entidades integradas no SEE. Am-

bos os métodos têm vantagens e inconvenientes, pelo que a opção é mais política do que técnica.

No que concerne ao cumprimento das obrigações fiscais, o atual quadro contabilístico a que estão sujeitas as EPE da Saúde impõe a existência de uma dupla contabilidade: o SNC para efeitos fiscais e o POCMS para efeitos de prestação de contas, nomeadamente ao Tribunal de Contas e à tutela.

Este artigo evidencia a complexidade perfeitamente desnecessária que foi criada em Portugal. Sugerimos, assim, que o legislador adote, de uma vez por todas, a normalização contabilística internacional para o setor público, à luz do que aconteceu com a adoção das normas internacionais de contabilidade através da implementação do Sistema de Normalização Contabilística.✂

Bibliografia disponível em (A Ordem – Publicações – Revista **TOC** – Bibliografia)

*Presidente da Administração Central do Sistema de Saúde, IP
Professor catedrático em Gestão (ISEG - Universidade Técnica de Lisboa)

**Diretor-coordenador da área de Gestão Financeira e Auditoria da Administração Central do Sistema de Saúde, IP

***Faculdade de Economia e Gestão – Universidade Católica Portuguesa (Porto)
Revisor Oficial de Contas

Notas

¹ O núcleo central do SNC são as normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF), adaptadas a partir das normas internacionais de contabilidade adotadas pela União Europeia, nos termos do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento

Europeu e do Conselho, de 19 de julho. Com a aprovação do SNC, aplicável aos exercícios que se iniciem em/ou após 1 de janeiro de 2010, foi revogado o Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pela Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro.

² Atendendo às especificidades das EPE, nomeadamente a sua não sujeição às normas da contabilidade pública, foram introduzidas algumas adaptações por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Saúde e que constam do Despacho n.º 17 164/2006, publicado na 2.ª Série do «Diário da República», de 25 de agosto.

³ No estudo que fizemos, fomos verificar se para setores onde também existiam planos setoriais de base pública, elaborados nos termos do artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, existiam empresas públicas, indagando-se de seguida sobre qual o referencial contabilístico a que estão sujeitas. Identificámos uma situação no setor da educação - a «Parque Escolar, EPE», criada pelo Decreto-Lei n.º 41/2007, de 21 de fevereiro.

Em termos contabilísticos, esta entidade está submetida ao referencial POC (SNC a partir de 2010) e não ao POCP para o setor da Educação (POC - Educação), aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, conforme se pode verificar pelo decreto-lei de constituição.

⁴ Veja-se a este propósito a referência feita a estas normas na Orientação n.º 1/2010, aprovada pela Portaria n.º 474/2010, de 1 de julho, onde se refere que «[a] utilização das IPSAS, como referência, contribuirá para a melhoria da compreensibilidade, fiabilidade e comparabilidade da informação financeira entre os subsectores que compõe o *setor público administrativo*. (itálico nosso)

⁵ A norma contém a expressão *government business enterprises* (GBE), cujo significado em Portugal corresponde à expressão «empresas públicas».