

As despesas de anos anteriores nos planos oficiais de contabilidade públicos

Por Manuela Duarte, Paula Gomes dos Santos e Manuela Sarmento

A identificação das despesas de anos anteriores assume especial importância no contexto da contabilidade nacional. Mas o critério definido actualmente pela Direcção-Geral do Orçamento não está de acordo com as regras previstas no SEC 95, contrariando a uniformização de critérios que se pretende obter ao nível da União Europeia.



Manuela Duarte
Docente no ISCAL
e Universidade Lusíada de Lisboa

O tema dos défices orçamentais passou a ocupar um espaço quase permanente nos órgãos de comunicação social e na vida dos cidadãos, sendo actualmente objecto de discussão a eventual necessidade de harmonizar os critérios utilizados pela Contabilidade Nacional com os da Contabilidade Pública. Neste contexto, o presente artigo pretende apresentar o conceito actual de «despesas de anos anteriores» no âmbito das duas contabilidades, dado que este é um dos conceitos que faz com o défice das contas nacionais e o das contas públicas possam ser diferentes. Apresenta-se, ainda, a aplicação daquele conceito nas entidades pertencentes ao Sector Público Administrativo (SPA) que aplicam o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) ou os planos sectoriais. Os resultados expostos fazem parte de uma investigação empírica, a qual assentou na informação recolhida de um questionário enviado por correio e por *email* aos responsáveis pelos serviços financeiros das diversas entidades, acompanhado por uma carta a explicar os objectivos do trabalho de investigação.



Paula Gomes dos Santos
Docente da Universidade
Lusíada de Lisboa



Manuela Sarmento
Docente da Universidade
Lusíada de Lisboa
e Academia Militar

Considera-se que sendo a contabilidade pública uma das fontes de informação da contabilidade nacional, torna-se essencial que ela se encontre normalizada, sob pena de poder colocar em causa a comparabilidade da informação financeira pública e de

poder traduzir-se em distorções no cálculo dos macro agregados da contabilidade nacional.

O conceito de «despesas de anos anteriores»

De acordo com a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (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 art. 10.º do Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho, 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 de 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 do 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. Sendo assim, até 2003, para a DGO as despesas de anos anteriores eram aquelas cujos pagamentos ocorriam em ano posterior ao do seu 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 conceito de «efectivação da despesa» sofreu alterações a partir de 2004. Ou seja, o que caracteriza a despesa de anos anteriores não é o ano do compromisso, mas sim o do vencimento da factura.

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 do Estado para 2002 sofreu uma alteração de 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 a alteração de procedimento por parte da DGO considerando a data de vencimento da factura e não a data do compromisso. 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 recebidas 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 será, regra geral, de montante inferior ao dos compromissos que transitaram por pagar no ano anterior. Salienta-se, ainda, que a alteração de procedimento tem repercussões na comparabilidade da informação, não se respeitando o princípio contabilístico da consistência.

No quadro 1 são apresentados os diferentes critérios existentes para identificar as despesas de anos findos.

Quadro 1: Critério de reconhecimento das despesas de anos anteriores

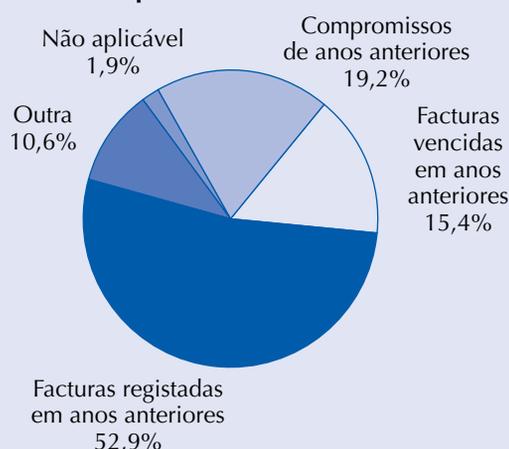
Critério de reconhecimento das despesas de anos anteriores	
DGO (após 2003)	DL 155/92, SEC 95, DGO (antes 2003), CNCAP
Facturas vencidas não pagas	Compromissos não pagos

A aplicação do conceito no SPA

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. Como se pode verificar na figura 1, 52,9 por cento das respostas referem considerar como despesas de anos anteriores aquelas cujas facturas foram registadas em anos anteriores. Para 19,2 por cento dos respondentes são consideradas como de anos anteriores as despesas cujos compromissos nasceram em anos transactos. Há ainda 15,4 por cento 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, uma vez 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).

Procurou-se perceber se existiria alguma relação entre o plano adoptado e o critério seguido para proceder àquela identificação. Como se pode

Figura 1: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores

observar na tabela 1 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 por cento referem o critério do ano de registo das facturas, enquanto 20,6 por cento se baseiam no ano do compromisso para distinguir as despesas de anos anteriores.

Tabela 1: Critério adoptado para distinguir as despesas de anos anteriores vs plano adoptado

			Qual dos planos de contabilidade aplica				Total
			POCP	POCAL	POCE	POCMS	
Critério para reconhecer as despesas pagas de anos anteriores	Ano dos compromissos	Frequência	1	14	3	2	20
		%	25	20,6	14,3	22,2	19,6
	Ano de vencimento das facturas	Frequência	2	5	7	2	16
		%	50	7,4	33,3	22,2	15,7
	Ano de registo das facturas	Frequência	0	41	9	5	55
		%	0	60,3	42,9	55,6	53,9
	Outra	Frequência	1	8	2	0	11
		%	25	11,8	9,5	0	10,8
Total	Frequência	4	68	21	9	102	
	%	100	100	100	100	100	



Conclusões

No contexto da contabilidade nacional, há que atender ao SEC 95 cujos conceitos possuem algumas características, nomeadamente a compatibilidade a nível internacional, a qual resulta do facto de os Estados membros da União Europeia terem de apresentar os dados da contabilidade nacional a todas as organizações internacionais de acordo com as regras daquele sistema de contas, as quais são compatíveis com as do Sistema de Contabilidade Nacional. Esta compatibilidade é essencial para a comparação de estatísticas de países diferentes. De facto, não se consegue alcançar a coerência internacional se os conceitos diferirem de país para país, nem a comparabilidade no tempo daqueles conceitos se eles não se mantiverem constantes.

Deste modo, constituindo a contabilidade pública uma das suas fontes de informação há que ter presente que as soluções contabilísticas adoptadas por uma entidade do sector público administrativo não se esgotam no âmbito do próprio organismo, uma vez que a informação produzida será utilizada no contexto da consolidação das contas públicas (e respectiva determinação da conta geral do Estado) e, por sua vez, no apuramento das contas nacionais. Ou seja, é imperioso que os procedimentos sejam uniformizados e que a legislação seja coerente entre si e com o que estabelece o SEC 95.

Assim, 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, na óptica da contabilidade nacional, 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 pública). 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 União Europeia. Para além disso, assiste-se a que no contexto dos diversos organismos são ainda adoptadas soluções alternativas, as quais não se baseiam em qualquer legislação, e que conduzem a que na prática não se garanta qualquer normalização sequer no âmbito nacional. ■

(Texto recebido pela CTOC em Abril de 2007)

Bibliografia

Disponível para consulta no site da CTOC (www.ctoc.pt).