Instituto Superior de Gestão e Administração

A implementação do SNC-AP no Serviço Nacional Saúde

Estudo caso – Unidade Hospitalar do SNS

Susana Isabel da Costa Braz

Dissertação submetida para obtenção do grau de Mestre em Gestão de Empresas sob a orientação do Prof. Doutor Pedro Costa Ramos

Santarém 2022

Agradecimentos

" Todo o conhecimento que não leva a novas perguntas rapidamente morre"
Szymborska, Wislawa.

É com muita satisfação que dou como concluída mais uma etapa académica. Por vezes propomo-nos a alcançar objetivos ou metas que durante o percurso nos parecem impossíveis, contudo com esforço, dedicação e muito apoio tudo é possível.

O meu agradecimento profundo a todos os que contribuíram para que pudesse realizar mais este sonho.

Ao Prof. Doutor Pedro Costa Ramos, que aceitou ser o meu orientador, o meu profundo agradecimento por todo o apoio, disponibilidade, contribuições e ensinamentos e por estar sempre presente em todas as alturas, mesmo quando a minha disponibilidade era reduzida e a vertente profissional se sobrepunha a este trabalho.

À minha parceira de sempre, Helena, minha companheira de todas as aventuras, sem ti nada disto era possível. Estás sempre presente em todas as etapas da minha vida e nesta não podias faltar.

Por fim um agradecimento especial à minha filha, por ter prescindido da mãe em muitos momentos e por ter dado sempre aquela força necessária. És o melhor de mim e eu espero ser um bom exemplo para ti.

Resumo

A existência de referenciais contabilísticos autónomos para a administração central, local, e nomeadamente para cada ministério, demonstra a necessidade da implementação de um Normativo Contabilístico transversal a todas as Entidades da Administração Pública. O Decreto-lei n.º 85/2016, de 21 de dezembro, procede à alteração do Decreto-lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprova o SNC-AP, estabelecendo o dia 1 de janeiro de 2018 como a data de implementação do SNC-AP para todas as entidades que integram a Administração Pública. A presente dissertação visa, numa primeira parte analisar a implementação do novo normativo contabilístico no Sector da Saúde, e posteriormente efetuar a análise numa Unidade Hospitalar especifica, com o objetivo de analisar as dificuldades, obstáculos e constrangimentos com a implementação do SNC-AP e a submissão de contas neste referencial, no primeiro exercício em que foi aplicado, 2018. A metodologia adotada foi a qualitativa o que permitiu concluir que o processo de implementação do SNC-AP nas Instituições do SNS, foi moroso tendo-se verificado muitos constrangimentos e dificuldades.

Palavras-chave: SNC-AP; Implementação; SNS

Abstract

The existence of autonomous accounting references for the central, local administration, and in particular for each ministry, demonstrates the need to implement an Accounting Standard transversal to all Public Administration Entities. Decree-Law No. 85/2016 of 21 December proceeds to amend Decree-Law No. 192/2015, of 11 September, establishing January 1, 2018 as the date of implementation of the SNC-AP for all entities that make up the Public Administration. This dissertation aims, at first, to analyze the implementation of the new accounting standards in the Health Sector, and later to carry out the analysis in a specific Hospital Unit, with the aim of analyzing the difficulties, obstacles and constraints with the implementation of the SNC-AP and the accountability in this reference, in the first year in which it was applied, 2018. The methodology adopted was qualitative, which allowed us to conclude that the process of implementing the SNC-AP in the SNS Institutions was slow, with many constraints and difficulties.

Keywords: SNC-AP; Implementation; SNS

Lista de Abreviaturas

ACSS – Administração Central do Sistema de Saúde

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

EC – Estrutura Concetual

EPE – Entidade Pública Empresarial

DF – Demonstrações Financeiras

DL – Decreto Lei

DGO – Direcção Geral do Orçamento

IP – Instituto Público

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

MS – Ministério da Saúde

NCP – Normas da Contabilidade Pública

PCM – Plano de Contas Multidimensional

POC – Plano Oficial de Contas

POCAL – Plano Oficial de Contas das Autarquias Locais

POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições Públicas do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social.

POCP – Plano Oficial de Contas Público

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

RAFE - Reforma da Administração Financeira do Estado

S3CP - Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas

SICC – Sistema de Informação Centralizada de Contabilidade

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

SNS – Serviço Nacional de Saúde

SPA – Serviço Público Administrativo

SPMS – Serviços Partilhados do Ministério da Saúde

UH – Unidade Hospitalar

UNILEO – Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental

Índice

AGRADECIMENTOS II
RESUMO III
ABSTRACT IV
LISTA DE ABREVIATURAS 5
1. INTRODUÇÃO 8
1.1 ENQUADRAMENTO 8
1.2 MOTIVAÇÃO 8
1.3 OBJETIVOS DO PROJETO 9
1.4 PROBLEMÁTICA E QUESTÃO DE INVESTIGAÇÃO 10
1.5 REFERENCIAL METODOLÓGICO 10
2. REVISÃO DE LITERATURA 11
2.1 BREVE INTRODUÇÃO À CONTABILIDADE PÚBLICA 11
2.2 O SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA PARA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA 15
2.3 TRANSIÇÃO POCMS PARA SNC-AP 19
2.4 APLICAÇÃO PELA 1ª VEZ DO SNC-AP 22
3. ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO 25
3.1 METODOLOGIA 25
3.2 UNIDADE DE ANÁLISE 26
3.3 RECOLHA DE INFORMAÇÃO E ANÁLISE DOCUMENTAL 27
3.4 QUADRO DE HIPÓTESES A INVESTIGAR 27
4. ABORDAGEM TIPO ESTUDO CASO 28
4.1 VERTENTE FINANCEIRA 28
4.2 BALANÇO 34
4.3 DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS 38
4.4 VERTENTE ORÇAMENTAL 43
4.5 IMPLEMENTAÇÃO FICHEIROS S3CP 53
4.6 CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS SNS 56
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS 58
5.1 PRINCIPAIS CONCLUSÕES DO ESTUDO 58
5.2 LIMITAÇÕES AO ESTUDO E SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS 59
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 60
7. DIPLOMAS LEGAIS 63

Índice de Figuras

Figura 1 - Relação POCP e os Planos Sectoriais 14

Índice de Tabelas

Tabela 1- Normas de Contabilidade Pública 17
Tabela 2 - Subsistemas de Contabilidade 19
Tabela 3 - Comparação SNC-AP vs. POCMS 20
Tabela 4 - Alteração de terminologias 23
Tabela 5 - Reconciliação para o Balanço de Abertura de acordo com o SNC-AP 33
Tabela 6 - Balanço ativo POCMS 35
Tabela 7 - Balanço fundos próprios e passivo POCMS 36
Tabela 8 - Balanço SNC-AP 37
Tabela 9 - Terminologia DR 39
Tabela 10 - Demonstração de Resultados POCMS 40
Tabela 11 - Demonstração de Resultados SNC-AP 41
Tabela 12 - Diferenças de terminologia POCP vs. SNC-AP 43
Tabela 13 - Registo contabilidade orçamental 45
Tabela 14 - Lançamento contabilístico ciclo de receita 46
Tabela 15 - Lançamentos contabilísticos ciclo de despesa 47
Tabela 16 - Demonstração desempenho orçamental (despesa) 50
Tabela 17 - Demonstração desempenho orçamental (receita) 51
Tabela 18 - Demonstração de execução orçamental da despesa 52
Tabela 19 - Demonstração de execução orçamental da receita 53
Tabela 20 - Estrutura de recolha de informação – S3CP 54
Tabela 21 - Validação de ficheiros S3CP 55

1. Introdução

1.1 Enquadramento

A fragmentação existente na Administração Pública estava bem ilustrada com a existência de referenciais contabilísticos autónomos para os diversos ramos da administração central, local e setores da saúde, da educação e da segurança social.

No sector da Saúde, encontrava-se em vigor o Plano Oficial de Contas do Ministério da Saúde (POCMS), adaptado do Plano Oficial de Contas Público (POCP), aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro, criado para fazer face às especificidades do sector da saúde, tornando-se obrigatório não só no Serviço Nacional de Saúde (SNS), como também em todos os serviços dependentes do Ministério da Saúde (MS).

O contributo deste normativo para a evolução da contabilidade nas unidades hospitalares foi notório dadas as exigências e introdução de processos de caracter obrigatório. Contudo, a reforma da Contabilidade Pública em Portugal e a necessidade de dispor de um sistema contabilístico que desse resposta às exigências de planeamento, relato e controlo financeiro materializou-se com a adoção do novo normativo contabilístico, Sistema de Normalização Contabilístico para a Administração Publica (SNC-AP).

Dado o complexo processo de transição para a implementação do normativo, as entidades do MS tiveram o acompanhamento do Órgão de Fiscalização, da Comissão de Normalização Contabilística e da Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental (UNILEO) para acompanhamento técnico e funcional na integração dos sistemas de informação contabilística.

1.2 Motivação

A contabilidade pública e os diversos sectores da Administração pública sempre se apresentaram como nichos exclusivos e com uma evolução contida e pouco expressiva. A reforma da contabilidade pública por força dos condicionalismos que envolveram todo este processo aguçaram a necessidade de efetuar estudos e análises na área, no entanto, no início algo vagos e sem aplicabilidade prática.

A motivação para a realização deste trabalho resulta da experiência pessoal da candidata, resultado da sua integração na equipa do serviço de gestão financeira de uma Unidade Hospitalar do Serviço Nacional de Saúde (SNS), tendo sido parte integrante do processo de implementação do normativo e da primeira submissão de contas em SNC-AP.

1.3 Objetivos do Projeto

A desadequação do normativo POCMS no que concerne às necessidades de reporte de informação, transparência, fiabilidade e consolidação de contas, deu origem a todo um processo moroso e difícil de transição para o SNC-AP. Em 2016 foram definidas três entidades piloto para testar a implementação do normativo e dos sistemas informáticos criados para o efeito, sendo estas o Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa, a Administração Central do Sistema de Saúde, IP (ACSS) e o Centro Hospitalar de Entre o Douro e Vouga EPE.

Com o adiamento da implementação, para 2018, mantiveram-se as três entidades piloto, contudo, foi alargado o teste para todas as entidades que quisessem iniciar a implementação e dar início aos primeiros registos no sistema informático criado para o efeito. O software adotado pela maioria das entidades do SNS foi o SICC – Sistema Informação centralizado de contabilidade. (CNC, 2016)

O Sistema de Informação Centralizada de Contabilidade (SICC) é um sistema contabilístico, desenvolvido pelos Serviços Partilhados do Ministério da Saúde (SPMS), distinguindo-se dos restantes sistemas existentes por não ser um sistema integrado de gestão, no entanto, a opção por esta solução resultou de restrições orçamentais que obrigaram a optar por soluções menos onerosas e sendo esta uma aplicação do próprio Ministério, levou à adoção da mesma pela maioria das Entidades. (Tribunal de Contas, 2016)

Os obstáculos principais identificados pelas entidades centravam-se essencialmente em três pontos: Plano de Contas Multidimensional, Sistemas de Informação que cumprissem as exigências legais e os Recursos Humanos. Ponto fulcral nesta implementação, a resistência por parte dos recursos humanos foi um dos principais entraves ao sucesso. (Rodrigues, 2018)

Com o presente trabalho pretende-se analisar o processo de implementação do SNC-AP, numa Unidade Hospitalar do SNS, procurando compreender quais as principais limitações sentidas na aplicação do normativo e as dificuldades de integração aos sistemas de informação contabilística utilizados pelas entidades públicas, com o Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas (S3CP).

1.4 Problemática e Questão de investigação

Volvidos que estão três anos da implementação do processo e face à importância que o tema adquiriu no âmbito da Administração Pública, já é possível efetuar estudos mais aprofundados, dentro das organizações.

Desta forma, nas principais questões de investigação, somos levados a colocar uma questão de caracter mais geral, por outras palavras, preliminar: "*Quais de facto as principais alterações a nível do normativo contabilístico?*". Questão que iremos procurar responder no decurso da revisão da literatura e, inclusive, do trabalho de campo realizado numa Unidade Hospitalar do SNS.

Porém, a problemática apresentada, pela sua complexidade, em termos operacionais, leva-nos a investigar se as alterações introduzidas se fizeram repercutir de uma forma favorável no processo contabilístico e financeiro da unidade empresarial objeto de estudo. Assim, propomos a seguinte questão de investigação em gestão: "*Se as principais alterações resultaram em melhorias na apresentação e consolidação de contas?".*

De modo a dar resposta às questões anteriormente mencionadas, foram elencados alguns pontos chave, sobre os quais o projeto se baseou:

i. Alterações mais relevantes na elaboração das demonstrações financeiras;
ii. Submissão de contas através da importação de ficheiros S3CP;
iii. Alterações no processo de consolidação de contas do SNS.

1.5 Referencial Metodológico

Para a elaboração deste projeto foram analisadas dissertações e teses cujos temas se enquadravam na implementação do SNC-AP nos diferentes ramos da Administração Pública.

As temáticas abordadas tiveram como inspiração as dissertações "*Principais dificuldades sentidas na transição para o SNC-AP nas entidades piloto. O caso do IPL*" de Silvia de Sousa Alves e "*A transição para o SNC-AP: Estudo de Caso SASUC*" de Joelma Karine Rodrigues Sena Castro, apresentadas em 2017 e 2018 respetivamente.

Adicionalmente, foram alvo de estudo os relatórios apresentados pelo Tribunal de Contas reportados às auditorias à implementação do SNC-AP.

Pese embora as vertentes incluídas nos mesmos, não foi realizada uma auditoria especifica ao sector da Saúde, justificando a pertinência deste projeto.

Para este estudo vai assim ser utilizado uma metodologia qualitativa, de natureza interpretativa, através de um estudo caso de uma única unidade de análise.

2. Revisão de Literatura

2.1 Breve introdução à Contabilidade Pública

Desde os tempos dos Descobrimentos que podemos ter um vislumbre de que a contabilidade estava presente em Portugal, existindo até ao século XVIII a Casa dos Contos que tinha como principal objetivo elaborar as contas da fazenda real através do método da partida simples. Este foi o primeiro organismo criado para a fiscalização das contas do Reino através da análise das receitas e despesas (Rodrigues, 2011).

É, contudo, com Marquês de Pombal, em 1761, que se inicia um novo ciclo. Após a sua nomeação como Secretário de Estado dos Negócios Estrangeiros e da sua estadia em Londres, Marquês de Pombal apercebe-se que os comerciantes portugueses eram menosprezados e marginalizados, tendo oportunidade de relatar diversas situações no livro que o próprio compôs em 1741, "Relação dos Gravames".

A experiência adquirida durante o tempo que permaneceu em Inglaterra foi o impulso necessário para que, fosse criado o Erário Régio, através da Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, fixando regras especificas para a contabilidade do Reino e a implementação do método das partidas dobradas, que conferia uma maior transparência das contas do Reino (Rodrigues, 2011).

Gonçalves et al. (2014), referem que o método das partidas dobradas constituiu uma inovação relevante em termos de escrituração com maior rigor e transparência, pois obrigava o registo em duas contas, no mínimo, em cada transação (registo a débito de uma conta, e o registo correspondente a crédito noutra conta).

Estavam dados os primeiros passos para a contabilidade como ainda nos dias de hoje é conhecida, com o registo obrigatório de um débito (ou vários débitos) por contrapartida de um crédito (ou vários créditos). Era, no entanto, necessário dotar os comerciantes portugueses de

capacidades técnicas que permitissem um melhor desempenho nas atividades comerciais (Santos, 2017).

Com este intuito foi criada a Aula do Comércio em Lisboa, corria o ano 1759, tendo sido considerada por muito historiadores como o primeiro curso técnico profissionalizante da Europa. Segundo Lira (2011), a criação da Aula do comércio foi um marco na História da Contabilidade Portuguesa resultado da determinação e audácia de Marquês de Pombal tendo sido imprescindível para o seu sucesso (Lira, 2011).

As invasões francesas e a ida da corte para o Brasil em 1808 levaram Portugal a uma grave crise económica e a implementação do liberalismo, levou a que, a contabilidade perdesse a importância até aqui adquirida, regressando, pela mão de Mouzinho da Silveira à partida simples, assistindo-se assim a um retrocesso nos métodos contabilísticos (Lira, 2011).

Foi longo o período de estagnação da contabilidade pública em Portugal, até que, no período do Estado Novo se verificaram algumas das reformas mais importantes, algumas ainda em vigor na atualidade.

A adoção de um modelo de Orçamento Geral do Estado, onde era definida a estrutura, a classificação das despesas e das receitas públicas, foi o primeiro passo, sendo posteriormente, estabelecido, através do Decreto-Lei n.º 25299 de 1935, que o ano económico passaria a coincidir com o ano civil, mantendo-se esta diretriz até à presente data (Marques, 2019).

Até 1974 a contabilidade pública em Portugal era uma contabilidade puramente orçamental, mantendo-se o método das partidas simples. Apenas após a entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia, em 1986, começou a ser questionado o regime de contabilidade em vigor, que por comparação com os restantes países, era apresentado como um regime contabilístico pouco fiável. (CNCP, 2013).

Assiste-se então ao desenvolvimento económico e dá-se início a um processo de reforma na Administração Pública, através da adoção de novas normas que permitiriam dar resposta às novas exigências de gestão e à procura de normas contabilísticas que permitissem uma prestação de contas transparente e fiável (Correia, 2019).

Como Rua e Carvalho (2006, p. 48) defendem é necessária a aplicação da contabilidade à atividade económica e financeira do sector público, por forma a que a prestação de contas públicas seja efetuada:

a) com base em novas regras de apresentação e que delimitem a atuação dos responsáveis pela elaboração dessa informação;
b) garanta o cumprimento da legalidade;
c) disponibilize informação, relativa à posição financeira, orçamental, económica e patrimonial das entidades públicas acessível a todos os utilizadores.

Nos anos que antecederam a publicação da Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) foram publicados dois dos diplomas mais importantes a nível de Contabilidade Pública, a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei 8/90, 1990/02/20), e a Lei do Enquadramento Orçamental (Lei 6/91, 1991/02/20) que estabelece as regras referentes ao Orçamento do Estado.

A RAFE, é finalizada com a publicação do Decreto-Lei n.º 155/92 de 18 de julho, concluindo a reforma orçamental e de contabilidade pública, estabelecendo um novo regime de administração financeira do Estado. (Marques, 2001)

A necessidade da existência duma correta gestão dos recursos financeiros da Administração Pública leva a que, em 1997, volvidos dois anos da criação do grupo de trabalho para o efeito, seja aprovado e publicado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro) que vem fazer a integração da contabilidade orçamental com a contabilidade patrimonial e analítica. (Alves, 2017)

O POCP estabelece um conjunto de princípios, regras e critérios que visam a integração e consolidação das contas dos serviços públicos administrativos, quer no sentido micro, quer no sentido macro e a sua aplicação na Contabilidade Nacional.

Como é definido no preâmbulo do diploma: “a disponibilidade de informação contabilística aparece como absolutamente essencial para permitir, por um lado, a análise das despesas públicas segundo critérios de legalidade, economia, eficiência e eficácia e, por outro, o reforço da clareza e transparência da gestão dos dinheiros públicos e das relações financeiras do Estado” (POCP, 1997).

Em complemento ao seu objetivo principal, o POCP estabelece como prioridade permitir, acima de tudo:

a) “ A tomada de decisões estratégicas no domínio orçamental, designadamente no âmbito da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento dos compromissos com reflexos em anos futuros;

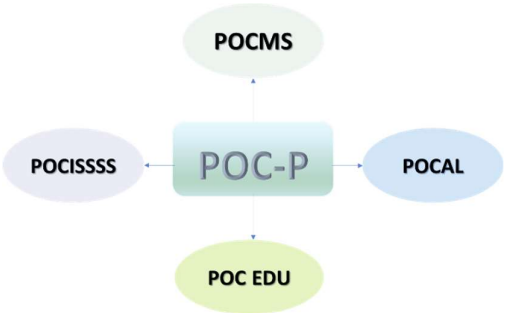
b) Disponibilizar informação para apoiar a actividade de controlo da actividade financeira da Administração Pública pelas entidades com competência legal nesse domínio e reforçar a transparência da situação financeira e patrimonial, bem como das relações financeiras do Estado;
c) A obtenção expedita 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 " (POCP, 1997).

Com a entrada em vigor deste decreto-lei, todos os serviços e organismos da Administração central, regional e local, ficaram obrigados a implementar um sistema de contabilidade orçamental, patrimonial e analítica e fazer a sua divulgação de contas, no Instituto Nacional de Estatística, através do envio do Balanço, Demonstração dos Resultados, Mapas de Execução Orçamental e Anexos às Demonstrações Financeiras. (Castro, 2018)

Com a implementação do POCP na Administração Pública, são adotados princípios contabilísticos, nomeadamente, princípio da entidade contabilística, da continuidade, da consistência, da especialização ou acréscimo, do custo histórico, da prudência, da materialidade e da não compensação, com o objetivo de obter uma imagem apropriada e fiel da situação financeiro e resultados da Entidade, numa tentativa de aproximação aos princípios contabilísticos existentes na contabilidade privada no POC. (Castro, 2018)

Figura 1

Relação POCP e os Planos Sectoriais



Nota. Elaboração Própria.

Teve assim inicio o processo de normalização contabilística na Contabilidade Pública em Portugal, com a criação da Comissão de Normalização da Administração Pública que iria coordenar a elaboração e aprovação dos Planos de Contas Sectoriais (POCMS – Saúde, POC Educação – Educação, POCISSSS – Segurança Social, POCAL – Autarquias Locais) (CNCP, 2013).

Todos estes planos não são mais que meras adaptações do POCP às especificidades de cada sector, tendo por base o normativo contabilístico do setor empresarial - o Plano Oficial de Contabilidade (POC) que, em 2010, foi substituído pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC). (CNCP, 2013)

Em 2004 o Tribunal de Contas emite a Instrução nº 1/2004 - 2ª Secção, que contém instruções relativas à organização e apresentação das contas ao Tribunal de Contas, por parte das entidades incluídas no âmbito de aplicação do POCP e planos sectoriais, procurando assim uniformizar todo o processo de prestação de contas das entidades da Administração Pública.

A expectativa criada com a implementação dos Planos de Contas adaptados a cada sector da Administração Pública, permitiram um desenvolvimento e consequentemente um aumento da quantidade de informação contabilística produzida, bem como, a qualidade da mesma. Permanecendo, no entanto, diversas lacunas essencialmente a nível da consolidação de contas (Correia & Gonçalves, 2010).

2.2 O Sistema de Normalização Contabilística para a Administração Pública

A orientação dos serviços públicos converge para a prestação do melhor serviço com os recursos disponíveis, recursos esses, provenientes de impostos e outras contribuições obrigatórias, sem contrapartidas diretas, diferindo da orientação fulcral das entidades privadas que converge para o lucro. (Leite & Rodrigues (2010).

A crise financeira que se instala em Portugal em 2010 na sequência da crise da dívida pública da Zona Euro e o declínio das contas públicas provocado pelo excessivo endividamento do País, deu origem a que, em 2011, Portugal tenha de recorrer a ajuda externa. (Alves,2017)

Este contexto e as solicitações de informação necessárias para complementar todos os pedidos das entidades externas levou, à necessidade de maior controlo e maior transparência da gestão pública. (Gomes, 2014)

A contabilidade pública apresentava-se fragmentada pela existência dos diversos planos de contas para cada ramo da Administração Pública, pelo que, era necessário criar um sistema que permitisse eliminar as inconsistências, contribuísse para aumentar a eficiência e eficácia da informação financeira (Pires & Rodrigues, 2017).

Decorridos 15 anos da aprovação do POCP e após terem sido ponderadas as necessidades de se dispor de um sistema contabilístico que desse resposta às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro, o Governo definiu que a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) teria de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, que permitisse dar resposta às necessidades emergentes.

Em 2015, com a publicação do Decreto-Lei n.º 192, de 11 de setembro, é aprovado o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Pública que integra:

i. Estrutura Concetual da informação financeira pública (EC) que define os conceitos que devem estar presentes no desenvolvimento de normas de contabilidade pública (NCP) aplicáveis à preparação e apresentação de demonstrações financeiras e outros relatórios financeiros por parte das entidades públicas;
ii. Normas de Contabilidade Pública (NCP);
iii. Plano de Contas Multidimensional (PCM).

O PCM "é um elemento essencial da contabilidade pública e do novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC -AP), dado que assegura a classificação, registo e relato das transações e acontecimentos de uma forma normalizada, sistemática e consistente." (Dec-Lei 192/2015)

O Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, deriva essencialmente das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) e aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local ao subsector da Segurança Social e às entidades públicas reclassificadas. (Sousa, 2018)

O SNC-AP estabelece 27 NCP's, das quais 25 são de aplicação na vertente financeira, 1 para o relato orçamental e 1 para a contabilidade de gestão.

TABELA 1

Normas de Contabilidade Pública

Normas de Contabilidade Pública
NCP 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
NCP 2 - Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
NCP 3 - Ativos Intangíveis
NCP 4 - Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
NCP 5 - Ativos Fixos Tangíveis
NCP 6 - Locações
NCP 7 - Custos de Empréstimos Obtidos
NCP 8 - Propriedades de Investimento
NCP 9 - Imparidade de Ativos
NCP 10 - Inventários
NCP 11 - Agricultura
NCP 12 - Contratos de Construção
NCP 13 - Rendimento de Transações com Contraprestação
NCP 14 - Rendimento de Transações sem Contraprestação
NCP 15 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NCP 16 - Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
NCP 17 - Acontecimentos Após a Data de Relato
NCP 18 - Instrumentos Financeiros
NCP 19 - Benefícios dos Empregados
NCP 20 - Divulgações de Partes Relacionadas
NCP 21 - Demonstrações Financeiras Separadas
NCP 22 - Demonstrações Financeiras Consolidadas
NCP 23 - Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
NCP 24 - Acordos Conjuntos
NCP 25 - Relato por Segmentos
NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental
NCP 27 - Contabilidade de Gestão

Nota. Elaboração Própria.

Para Carvalho e Carreira (2016), a criação do PCM elimina a duplicação de contas e as divergências entre classificadores económico e patrimonial. Era só por si um elemento facilitador em todo o processo de consolidação de contas, o que permitiria uma avaliação mais correta das contas.

No preâmbulo do Decreto 192/2015, figuram as principais alterações a implementar com a aplicação do SNC-AP, nomeadamente:

i. Implementação da base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, fomentando a harmonização contabilistica;

ii. Institucionalizar o Estado como entidade que relata mediante a preparação das demonstrações orçamentais e financeiras;
iii. Alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais;
iv. Uniformização dos procedimentos e aumento da fiabilidade da consolidação de contas;
v. Contribuir para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade patrimonial, orçamental e financeira das administrações públicas.

O SNC-AP pressupõe ainda a certificação legal de contas (demonstrações financeiras e orçamentais objeto de certificação legal), o que reforça a importância da criação da figura de Contabilista Público, vertida para o Decreto 192/2015 no n.º 1 do artº 8. (Fernandes, 2018)

Esta imposição recebe o aval positivo da Ordem dos Contabilistas Certificados, uma vez que se encontra preconizado no Decreto que "as funções de contabilista público são assumidas pelo dirigente intermédio responsável pela contabilidade e, na sua ausência, pelo trabalhador selecionado de entre trabalhadores integrados na carreira de técnico superior com formação específica em contabilidade pública".

Domingos Azevedo (2015), bastonário da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, entre 2009 e 2016, defende que, os Contabilistas Públicos seriam a garantia da aplicação do SNC-AP no seu pleno com acesso a formação e acompanhamento para assegurar a transparência e rigor das contas públicas, quer permitiria a plena aplicação das políticas contabilísticas, dando origem a contas rigorosas e credíveis.

Inicialmente previsto para entrar em vigor em 2017, as dificuldades técnicas e administrativas sentidas, levaram a que, a implementação do normativo fosse adiada, com a publicação do Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro, entrando em vigor apenas em 01/01/2018.

Não obstante esta prorrogação e todo o período de ajuste, após comunicação do Ministério das Finanças que referiu ser necessário o adiamento do prazo de entrada em vigor, pelo facto de não estarem reunidas as condições para que o sistema de informação do subsetor da administração local (SISAL) recolhesse e validasse toda a informação essencial, por despacho do secretário de Estado das Autarquias Locais, a implementação neste sector da Administração Pública, entrou apenas em vigor em 2019.

O SNC-AP vem assim permitir a uniformização dos procedimentos e dos processos implementados e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas. O novo normativo contabilístico passa a contemplar três subsistemas fundamentais:

TABELA 2

Subsistemas de Contabilidade

Sub-Sistemas	Descrição
Contabilidade orçamental	Visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental de cada entidade, encontrando definidas todos os conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais na NCP 26. O objetivo fundamental é a elaboração de demonstrações orçamentais fiáveis que possam produzir indicadores orçamentais comparáveis e de qualidade
Contabilidade financeira	Tem por base as normas de contabilidade pública, permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade. Segue a estrutura conceptual definida no Decreto Lei e as NCP 1 à 25
Contabilidade de gestão	Permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos. Tem como objectivo produzir informação relevante e analítica sobre os custos, rendimentos e resultados, definidos na NCP 27

Nota. Elaboração Própria.

2.3 Transição POCMS para SNC-AP

Com a aprovação do POCP em 1997 estavam criadas as condições para integrar numa contabilidade pública, as vertentes da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica. No entanto, a especificidade do sector da saúde, deu origem à elaboração e publicação de um plano específico para este sector, o POCMS, através da Portaria n.º 898/2000 de 28 de setembro.

Além do código de contas, dos conceitos, princípios contabilísticos e critérios de valorimetria, são definidos, no ponto das considerações técnicas, os documentos de prestação de contas:

i. Balanço;
ii. Demonstração de Resultados;
iii. Mapas de execução orçamental;
iv. Mapa de fluxos de caixa;
v. Mapa da situação financeira;
vi. Anexo às demonstrações financeiras;

vii. Relatório de Gestão.

Em 2012, a Comissão de Normalização Contabilística fica incumbida de elaborar um Sistema de Normalização Contabilístico para a Administração Pública, fazendo a adaptação das Normas Internacionais de Contabilidade Pública, para substituir o Plano de Contas em vigor até à data. (Alves, 2017)

A CNC consegue em cerca de dois anos, concluir a definição do modelo contabilístico a adotar tendo efetuado algumas adaptações às IPSAS. Através do Decreto-Lei n.º 192/2015 é aprovado o normativo SNC-AP que, na sua introdução, refere que a normalização contabilística em Portugal para o sector público se encontrava desatualizada, fragmentada e inconsistente.

Carvalho et al. (2017), abordam estas carências e concluem com exatidão, que esta fragmentação dificultava a consolidação de contas e obrigava a muitos ajustamentos que punham em causa a fiabilidade da informação consolidada. Com a publicação do novo normativo, são redefinidos os documentos de prestações de contas, sendo que o conjunto completo de demonstrações compreende:

i. Balanço;
ii. Demonstração dos resultados por natureza;
iii. Demonstração das alterações no património líquido;
iv. Demonstração de fluxos de caixa;
v. Anexo às demonstrações financeiras (notas compreendendo um resumo das políticas contabilísticas significativas e outras notas explicativas).

TABELA 3

Comparação SNC-AP vs. POCMS

SNC-AP	POCMS
Integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão	Integração dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial e contabilidade analítica
Existência de uma EC da informação financeira pública	Apenas estabelece princípios e critérios de valorimetria
Normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS	Não existe harmonização contabilística internacional
Norma relativa à contabilidade orçamental	Destina-se a classe zero do plano de contas para a contabilidade orçamental
Modelos de demonstrações financeiras e orçamentais	Modelos de demonstrações financeiras e orçamentais
Plano de contas multidimensional	Plano de contas, com estrutura idêntica ao POC
Norma de contabilidade de gestão	Apenas refere a obrigatoriedade de contabilidade analítica, sem assentar numa estrutura de norma

Nota. Adaptado de Azevedo (2018).

Para que a implementação tivesse sucesso e as entidades fossem detentoras das bases necessárias de trabalho, foram aprovados três instrumentos complementares:

i. Manual de Implementação aprovado pelo Despacho n.º 256/2016 do SEO em 29 de junho;
ii. As notas de enquadramento ao Plano de Contas Multidimensional publicado através da Portaria n.º 189/2016 em 14 de julho;
iii. Publicação do Regime simplificado a aplicar às entidades de menor dimensão e risco orçamental na Portaria n.º 218/2016 de 9 de agosto.

No sentido de auxiliar as entidades e de mitigar as dificuldades que poderiam sentir, foi também criado um Portal dedicado exclusivamente ao SNC-AP, onde cada entidade, mediante a emissão de credenciais, poderia aceder e colocar todas as questões e dúvidas. (CNC, 2017)

O portal colaborativo permitia às entidades, independentemente da sua dimensão, regime de autonomia, setor de atividade ou localização geográfica, dispor de uma solução de suporte à gestão financeira tendo por base o SNC-AP.

Apesar de todas as condições criadas para facilitar a transição, na auditoria efetuada pelo Tribunal de Contas em 2016, são apontadas diversas deficiências e dificuldades, entre outras:

i. "Ausência de estratégia, liderança e coordenação global do processo de implementação do SNC-AP, da sua articulação com aspetos previstos na nova Lei de Enquadramento Orçamental e da correspondente afetação de recursos;
ii. Atraso na publicação de diplomas legais, na caracterização dos programas orçamentais, na constituição e regras de funcionamento da Unidade de Implementação da Lei de Enquadramento Orçamental;
iii. Atraso na aplicação do SNC-AP nas entidades piloto, a tempo de se retirarem sinergias desta fase para as restantes entidades das administrações públicas;
iv. Projeto das entidades piloto focado na preparação dos sistemas informáticos para prestar informação aos sistemas centrais;
v. Os requisitos para o exercício da função de contabilista público, no SNC-AP, não estão suficientemente clarificados face às competências e responsabilidades que lhe são cometidas;

vi. Indefinição da arquitetura da Entidade Contabilística Estado, nomeadamente quanto à articulação de várias entidades da administração pública, sendo necessário definir as respetivas esferas de atuação, responsabilidades e prazos de prestação de informação" (Tribunal de Contas, 2016).

O Manual de Implementação sofre posteriormente alguns ajustamentos, sendo publicada a 2ª versão em junho de 2017, onde constam diversos esclarecimentos às questões que as entidades tinham colocado, até à data, no Portal do SNC-AP. (CNC, 2017)

Adicionalmente no portal da Comissão de Normalização Contabilística são divulgadas as FAQ's de aplicação ao sector público com aplicação em casos reais e de tratamento específico, adaptadas de questões concretas endereçadas à Comissão.

2.4 Aplicação pela 1ª vez do SNC-AP

Na sua publicação, o normativo SNC-AP, prevê uma fase experimental nas entidades piloto no decorrer do exercício de 2016, com o objetivo de identificar barreiras e limitações.

Dadas as dificuldades técnicas e legais, foi necessário, através do Decreto-Lei n.º 85/2016, de 21 de setembro, proceder à alteração do Decreto-Lei n.º 192/2015, prorrogando, por um ano, a obrigatoriedade de implementação do novo normativo.

Um dos primeiros passos foi efetuar um mapeamento dos códigos de contas entre o plano de contas central em vigor no POCMS e o SNC-AP, para facilitar a conversão de forma automática e consistente para todas as entidades.

Na fase de transição a UniLEO publicou uma tabela de correspondência entre o POCP e o SNC-AP, por forma a:

> "orientar as entidades na transição do atual referencial contabilístico para o SNC-AP, encontra-se disponível a correspondência entre o plano de contas central vigente que toma por referência o POCP, POC-E e o POCMS (ao abrigo das circulares 1369 e 1372) e o novo plano de contas central que toma por referência o SNC-AP, referida no ponto 18.1 da Norma Técnica n.º 1/2017 da UniLEO" (CNC, 2017, p.20).

De referir que o SNC-AP altera algumas terminologias existentes no POCMS, entre os quais:

TABELA 4

Alteração de terminologias

SNC-AP	POCMS
Ativo corrente	Circulante
Ativo não corrente	Imobilizado
Ativos intangiveis	Imobilizações Incorporeas
Ativos fixos tangivéis	Imobilizações corpóreas
Propriedades de investimento	Investimentos financeiros
Inventários e ativos biológicos	Existências
Financiamentos obtidos	Empréstimos
Rendimentos	Proveitos e Ganhos
Gastos	Custos e perdas
Perdas por imparidade	Provisões / depreciações

Nota. Elaboração Própria.

Para as entidades do SNS, o acompanhamento do processo foi efetuado pela ACSS, que, procedeu à melhor correspondência possível entre o atual plano de contas informático do POCMS e o SNC-AP, a implementar por todas as Unidades Hospitalares do sector público. Na implementação do processo, todas as entidades tinham a obrigatoriedade de seguir as diretrizes constantes no Manual de Implementação, de entre as quais a preparação de uma reconciliação para o Balanço de Abertura de acordo com o SNC-AP.

A adoção do novo normativo contabilístico implicou um conjunto de ajustamentos ao último balanço preparado de acordo com o normativo anterior, POCMS – Plano Oficial de Contabilidade para Ministério da Saúde, descritas no Manual de Implementação (CNC, 2017).

Nas primeiras demonstrações financeiras preparadas de acordo com o SNC-AP, e em consonância com o disposto no mesmo, a informação relativa ao exercício anterior foi apresentada por mera conversão de saldos para as rubricas das demonstrações financeiras, pelo que as demonstrações financeiras do primeiro exercício (2018), não eram comparáveis com as do exercício anterior.

A NCP 1 contém um conjunto de divulgações a serem efetuadas no ano de transição:

i. Forma como a transição dos normativos anteriores para as NCP afetou a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa relatados;

ii. Reconciliação do património líquido relatado segundo os normativos anteriores com o património líquido segundo as NCP;
iii. Reconciliação do resultado relatado segundo os normativos anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, com o resultado segundo as NCP relativo ao mesmo período;
iv. Reconhecimento ou reversão, pela primeira vez, de perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com as NCP.

Este conjunto de divulgação encontra-se espelhado no mapa "Reconciliação para balanço de abertura de acordo com o SNC-AP" cuja estrutura se encontra definida no Manual de Implementação.

3. Enquadramento Metodológico

Neste capítulo é apresentada a metodologia desenvolvida na investigação, efetuada a descrição dos instrumentos e o enquadramento do caso em análise.

3.1 Metodologia

A escolha da metodologia a seguir teve particular importância, no sentido em que, o objetivo do presente trabalho é analisar o efeito da implementação do SNC-AP no Serviço Nacional Saúde.

Para Yin (2003), os estudos caso são o método adequado para responder a questão o 'como' e o 'porquê', quando o investigador não tem controlo sobre os eventos estudado.

Yin (2018), defende que, é necessário ter acesso aos dados que permitam dar resposta às questões levantadas, pelo que, para o efeito foi adotada uma abordagem qualitativa, recorrendo a um estudo caso, mais concretamente a análise do impacto numa Unidade Hospitalar do SNS.

Minayo (2012), por outro lado, esclarece que "O verbo principal da análise qualitativa é compreender" e para ser possível analisar os impactos sentidos pelos intervenientes, a recolha de dados foi efetuada no terreno, com o acompanhamento dos elementos que integram a equipa do Serviço de Gestão Financeira da UH e que estiveram integrados no processo de implementação do novo normativo.

Para poder efetuar um estudo aprofundado, e não cair na redundância da obtenção da informação através de entrevista, optou-se por análise mais abrangente através da triangulação de dados, que inclui a combinação de vários métodos de recolha de informação.

Tal como define Yin (2018), na elaboração dum estudo caso, existem quatro métodos de obtenção de informação, nomeadamente, observação, recolha de informação em textos e documentos, entrevistas e gravação de áudios e vídeos.

Para este estudo vai assim ser utilizado uma metodologia qualitativa, de natureza interpretativa, através de um estudo caso de uma única unidade de análise, com o acompanhamento da equipa que permite a observação direta dos processos implementados, complementado com o estudo da literatura relacionada com o SNC-AP emitida pela Entidades Oficiais.

A observação direta e o envolvimento com a unidade em análise escolhida para o estudo caso permite que tal como refere Yacuzzi (2005), o valor dos estudos caso resulta não só do estudo do fenómeno, mas também o seu contexto.

3.2 Unidade de Análise

A unidade de análise em estudo é uma Unidade Hospitalar que integra o Serviço Nacional de Saúde para efeitos de aplicação do disposto no Decreto-Lei n.º 18/2017, de 10 de fevereiro, na sua redação atual, que estabelece os princípios e regras aplicáveis às unidades de saúde que integram o SNS com natureza de entidade pública empresarial, regendo-se também pelo regime jurídico do setor público empresarial.

A Unidade Hospitalar (UH), dora em diante designada por UH, está localizada no Ribatejo e tem uma abrangência populacional estimada em 250.000 habitantes, distribuídos por uma dezena de concelhos.

A UH garante a prestação integrada de cuidados de saúde em articulação com os cuidados de saúde familiar e com as restantes instituições hospitalares que pertencem à rede de cuidados de saúde continuados.

Tem como missão a prestação de cuidados de saúde diferenciados, com eficiência e qualidade, em articulação com outros serviços de saúde e sociais da comunidade, a custos comportáveis, assumindo-se como uma Entidade de elevada competência na organização e prestação assistencial, uma referência no esforço de investigação, desenvolvimento e inovação, assente em efetivos critérios de qualidade organizativa e assistencial.

Na sua área de integração existem diversos hospitais públicos num raio de 100km, destacando-se também a existência de diversas entidades no sector privado. A UH em análise é pessoa coletiva de direito público de natureza empresarial dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, nos termos do regime jurídico do setor empresarial do Estado e das empresas públicas, e do artigo 18.º do anexo da Lei n.º 27/2002, de 8 de novembro.

Na qualidade de entidade pública empresarial, a UH rege-se pelo regime jurídico presente no Decreto-Lei n.º 133/2013, de 3 de outubro, e seus Estatutos constantes dos anexos I e II, republicado pelo Decreto-Lei n.º 18/2017 de 10 de fevereiro, atualizado pelo Decreto-Lei n.º 52/2022 de 04 de agosto e demais normas em vigor para o Serviço Nacional de Saúde que não contrariem as normas previstas no referido decreto-lei.

3.3 Recolha de Informação e Análise Documental

Neste estudo foram utilizados como instrumentos de pesquisa: a análise documental e os registos de arquivos, bem como o acompanhamento presencial da equipa do serviço financeiro. Na fase de análise do projeto de investigação foi efetuada a recolha da informação financeira disponibilizada pela UH, nomeadamente:

i. Relatório e Contas do exercício de 2018, primeiro ano de adoção do SNC-AP;
ii. Relatório e Contas do exercício de 2017;
iii. Demonstrações Financeiras dos períodos em análise.

Conforme sugerido por Yin (2003), torna-se necessário evidenciar as forças e fraquezas dos instrumentos utilizados no estudo. Focando a base deste trabalho nos relatórios e dados obtidos por observação e tendo em consideração o objetivo deste trabalho, podemos concluir que a informação recolhida através destes métodos é estável, dado que pode ser revista repetidamente.

Adicionalmente podemos considerar a informação exata por ter referências, designações e detalhes e porque abrange os períodos temporais fundamentais na implementação do novo normativo, sendo estes o último período de reporte em POCMS e o período inicial de implementação do novo normativo contabilístico.

Importa referir que estamos perante um estudo caso sobre contabilidade que requer acesso a informação confidencial tendo de ser assegurada a proteção dos dados obtidos. Temos, portanto, de estabelecer uma relação de confidencialidade entre os dados obtidos e a divulgação dos mesmos (Yin, 2009).

3.4 Quadro de Hipóteses a Investigar

A implementação do POCP e consequentemente do POCMS nas Instituições do SNS, foi um marco histórico com alterações significativas nos procedimentos instituídos nas Entidades.

A presente dissertação tem como objetivo analisar as principais alterações verificadas, com a implementação do novo normativo, por comparação com o normativo em vigor até 2018, POCMS, bem como, analisar a repercussão destas alterações na apresentação e consolidação de contas das entidades do SNS.

Face ao exposto, são formuladas as seguintes hipóteses, que, como defendem Pardal & Lopes (2010), são elaboradas com o objetivo de explicar e compreender um determinado fenómeno.

H1. O SNC-AP permite a apresentação de demonstrações financeiras mais acessíveis e de fácil compreensão e análise da UH.

H2. A implementação do novo normativo gera *output's* com maior grau de transparência e fiabilidade, facilitando a consolidação de contas do SNS.

Através da análise das hipóteses formuladas no decorrer do presente estudo, iremos efetuar o enquadramento na UH, por forma a podermos dar resposta às questões elencadas no capitulo 1, no ponto 1.4.

4. Abordagem tipo Estudo Caso

Por forma a podermos dar resposta às questões estabelecidas em conjunto com as hipóteses formuladas, a análise apresentada encontra-se dividida em duas vertentes, a vertente financeira e a vertente orçamental.

É também referido em capítulo individualizado a implementação da submissão de ficheiros S3CP, como única forma de entrega de contas das entidades que integram o Serviço Nacional de Saúde.

Adicionalmente é efetuada uma reflexão sobre a alteração do processo de consolidação de contas das Entidades do SNS, cujos procedimentos sofreram alterações profundas com a implementação do novo normativo.

4.1 Vertente Financeira

O SNC-AP define o conjunto de demonstrações financeiras individuais que têm obrigatoriamente de integrar o Relatório de Contas das entidades, nomeadamente:

i. Balanço;
ii. Demonstração dos resultados por natureza;
iii. Demonstração de alterações no património líquido;

iv. Demonstração de fluxos de caixa;
v. Anexo às demonstrações financeiras.

A NCP1 estabelece a base para a apresentação de demonstrações financeiras de finalidade geral, bem como a estrutura e conteúdo do Balanço e da Demonstração de Resultados por Natureza e restantes demonstrações financeiras.

As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira da entidade num determinado período temporal, sendo o seu principal objetivo espelhar toda a informação acerca da posição e do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da entidade, para que os seus utilizadores possam avaliar e tomar as decisões necessárias, em tempo útil e na posse de toda a informação pertinente para a tomada de decisões.

Nas entidades do setor público, especificamente, o objetivo é disponibilizar informação útil para a tomada de decisões e para a responsabilização pela prestação de contas relativamente aos recursos que lhe foram atribuídos, dado que, estamos perante a aplicação e utilização de fundos públicos.

As demonstrações financeiras eram preparadas em conformidade com as disposições do normativo em vigor e com os princípios contabilísticos fundamentais da prudência, consistência, substância sobre a forma, materialidade e especialização dos exercícios, numa contabilidade em regime de acréscimo.

Por aplicação da NCP1 as demonstrações financeiras correspondentes ao primeiro exercício de aplicação do SNC-AP requerem um conjunto de divulgações no ano de transição, pelo que no exercício de 2018 a UH teria obrigatoriamente de efetuar as divulgações contantes no Manual de Implementação:

a) Forma como a transição dos normativos anteriores para o SNC-AP afetou a posição financeira e o desempenho financeiro relatados;
b) Reconciliação do património líquido relatado segundo os normativos anteriores com o património líquido de acordo com o SNC-AP, entre a data de transição para o SNC-AP e o final do último período apresentado nas mais recentes demonstrações financeiras anuais, elaboradas segundo os normativos anteriores;

c) Reconciliação do resultado relatado segundo os normativos anteriores, relativo ao último período das mais recentes demonstrações financeiras anuais, com o resultado de acordo com o SNC-AP relativo ao mesmo período;
d) Reconhecimento ou reversão, pela primeira vez, de perdas por imparidade ao preparar o balanço de abertura de acordo com o SNC-AP;
e) Distinção, nas reconciliações das alíneas (b) e (c), entre correção de erros cometidos em períodos anteriores e alterações à anteriores (se aplicável);
f) Se as primeiras demonstrações financeiras de acordo com o SNC-AP são (ou não são) as primeiras demonstrações financeiras apresentadas (CNC, 2016).

Os movimentos de reconciliação efetuados, no âmbito das alíneas anteriores, tinham de ser registados no quadro "Reconciliação para balanço de abertura de acordo com o SNC-AP" que, apresenta entre outros a reconciliação do património líquido, a reconciliação do resultado, relatados segundo os normativos anteriores, entre a data de transição para as NCP e o final do último período apresentado.

Como foi possível constatar no decurso do projeto e pela análise das demonstrações financeiras da UH em análise, as maiores variações ocorreram na rubrica de Ativos Fixos Tangíveis e de Património Líquido por via dos ajustamentos de transição, efetuados de acordo com as diretrizes da CNC e que se encontram espelhados na tabela 5.

Decorrente das diretrizes da CNC e em consonância com a FAQ 25, a qual define que:

> "As entidades públicas podem reverter depreciações acumuladas de bens que se encontrem totalmente depreciados, e que estejam em funcionamento, por contrapartida da conta 564 Ajustamentos de transição" (CNC, 2017, p.20).

A UH procedeu à contabilização dos ajustamentos de transição, estando este procedimento contabilístico sujeito às seguintes condições, definidas na FAQ supramencionada:

I. A revisão da vida útil deve ser baseada nos critérios previstos no parágrafo 51 da NCP 5: "51- Os benefícios económicos futuros ou potencial de serviço incorporados num bem do ativo fixo tangível são consumidos pela entidade principalmente através do seu uso. Porém, outros fatores tais como a obsolescência técnica ou comercial e o desgaste enquanto um ativo permanece ocioso, originam a diminuição dos benefícios económicos ou potencial de serviço que poderiam ter

sido obtidos desse ativo. Consequentemente, para determinação da vida útil de um ativo devem ser considerados os fatores seguintes:

i. Utilização esperada do ativo, que é avaliada por referência à capacidade ou à produção física esperadas para esse ativo.
ii. Desgaste físico esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparações e manutenções e o cuidado e manutenção do ativo enquanto estiver ocioso.
iii. Obsolescência técnica e comercial resultante de alterações ou melhoramentos na produção, ou de alterações na procura do mercado para os produtos ou serviços produzidos pelo ativo;
iv. Limites de natureza legal ou outra sobre o uso do ativo, tais como as datas de expiração de contratos de locação relacionados".

II. A vida útil adicional em circunstância alguma pode exceder quer a vida útil inicial do bem prevista no CIBE, quer a prevista no Classificador Complementar 2;
III. A reversão das depreciações acumuladas não pode exceder 50% da quantia escriturada bruta inicial do bem;
IV. A obrigatoriedade das fichas de cadastro serem ajustadas com base na nova vida útil (CNC, 2017).

Considerando o disposto, foi efetuado um levantamento de todos os equipamentos básico, nomeadamente no que concerne aos equipamentos médico-cirúrgico, de laboratório e imagiologia, que pudessem ter enquadramento na revisão da vida útil dos bens.

Os impactos dos ajustamentos efetuados nos Ativos Fixos Tangíveis não representaram um valor expressivo face ao montante global desta rubrica, resultando num montante de 315.640,83€, que representava apenas 0,5% do montante líquido da rubrica de Ativos Fixos Tangíveis.

De referir que em POCMS o método para o cálculo das amortizações do exercício era, em regra, o das quotas constantes, sendo as taxas a praticar no cálculo das amortizações as permitidas pela Portaria n.º 671/2000 (2ª série), que aprovou o CIBE- Cadastro e inventário dos bens do Estado.

A introdução do novo normativo implicou também a substituição do CIBE, pelo CC2 – Classificador Complementar 2, no entanto, a alteração apenas se verifica nos bens adquiridos a partir do dia 01/01/2018.

Uma das alterações face ao anterior normativo, resulta da alteração de contabilização dos subsídios recebidos associados à aquisição de imobilizado corpóreo, que exigiam a movimentação anual para a rubrica de proveitos extraordinários pelo montante equivalente as amortizações do exercício do respetivo ativo, eram registados na rubrica 2745 - Subsídios para Investimentos.

A reclassificação das transferências e subsídios de capital para investimentos depreciáveis, dos proveitos diferidos anteriormente registadas no passivo, passa em SNC-AP para outras variações no património líquido.

Em 31/12/2017 o valor ascendia a 63.005,25€, pelo que no quadro de reconciliação este montante encontra-se expresso na rubrica "outras alterações ao património líquido". Uma das alterações com valor mais expressivo foi a alteração do reconhecimento de perdas por imparidade onde passaram a ser consideradas as dívidas sobre entidades públicas (administração central, regional e local), excecionando apenas as entidades do perímetro do SNS.

Até ao exercício de 2017, no cálculo do montante de provisões de cobrança duvidosa, todos os saldos das entidades públicas estavam excluídos. Para efeitos de constituição da provisão para cobranças duvidosas, consideravam-se as dívidas de terceiros que estivessem em mora há mais de um ano e cujo risco de incobrabilidade fosse devidamente justificado, excetuando as dívidas sobre entidades públicas (administração central, regional e local).

O montante anual acumulado de provisões para cobertura das restantes dívidas era determinado de acordo com as percentagens constantes no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

De acordo com o disposto, teve de se efetuar o reposicionamento a 01/01/2018 das imparidades de entidades do Estado, não integradas no SNS, gerando um acréscimo de 829 246,36€, registados na rubrica "564 – Ajustamentos de transição para o SNC-AP".

Os ajustamentos efetuados ao balanço de 2017 não apresentaram alterações significativas, dado que a UH em análise aplicava contabilidade patrimonial em regime de acréscimo, de acordo com as regras do POCMS.

Na UH em análise os resultados destes movimentos encontram-se expresso na tabela 5:

TABELA 5

Reconciliação para o Balanço de Abertura de acordo com o SNC-AP

Rubricas do Balanço	Valores conforme Normativo anterior 31/12/2017	Reconhecimento	Des reconhecimento	Critério de Mensuração	Imparidades / Reversões	Outros	Erros	Reclassificações	SNC_AP 01/01/2018
	POCMS								
ATIVO									
ATIVOS NÃO CORRENTES									
Ativos fixos tangíveis	52 827 243,28					315 640,83			53 142 884,11
Propriedades de investimento									
Ativos intangíveis									
Ativos biológicos									
Participações financeiras									
Devedores por empréstimos bonificados									
Clientes, contribuintes e utentes									
Acionistas/sócios/associados									
Outros ativos financeiros	89 857,14								89 857,14
Ativos não correntes detidos para venda									
Ativos por impostos diferidos									
Outras contas a receber									
SUB-TOTAL....	52 917 100,42	0,00	0,00	0,00	0,00	315 640,83	0,00	0,00	53 232 741,25
ATIVOS CORRENTES									
Inventários	3 011 790,14								3 011 790,14
Ativos biológicos									
Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis									
Devedores por empréstimos bonificados e sub reembolsaveis									
Clientes, contribuintes e utentes	5 261 360,03				-829 246,36				4 432 113,67
Estado e outros entes públicos	598 882,03								598 882,03
Acionistas/sócios/associados	8 145 581,00								8 145 581,00
Outras contas a receber	18 878 328,33								18 878 328,33
Diferimentos									
Ativos financeiros detidos para negociação									
Outros ativos financeiros									
Caixa e depósitos	504 275,28								504 275,28
SUB-TOTAL....	36 400 216,81	0,00	0,00	0,00	-829 246,36	0,00	0,00	0,00	35 570 970,45
TOTAL ATIVO	89 317 317,23	0,00	0,00	0,00	-829 246,36	315 640,83	0,00	0,00	88 803 711,70
PATRIMÓNIO LIQUIDO									
Património/Capital	95 100 000,00								95 100 000,00
Ações (quotas) próprias									
Outros instrumentos de capital próprio									
Prémios de emissão									
Reservas	84 369 325,20								84 369 325,20
Resultados transitados	-182 115 720,59				-829 246,36	315 640,83			-182 629 326,12
Ajustamentos em ativos financeiros									
Excedentes de revalorização									
Outras variações no património líquido	937 205,50							63 005,25	1 000 210,75
Resultado líquido do período	-14 593 408,02								-14 593 408,02
Dividendos antecipados									
Interesses que não controlam									
TOTAL PATRIMÓNIO LÍQUIDO E PASSIVO	-16 302 597,91	0,00	0,00	0,00	-829 246,36	315 640,83	0,00	63 005,25	-16 753 198,19
PASSIVO									
PASSIVO NÃO CORRENTE									
Provisões	1 016 827,09								1 016 827,09
Financiamentos obtidos									
Fornecedores de investimentos									
Fornecedores									
Responsabilidades por benefícios pós-emprego									
Passivos por impostos diferidos									
Outras contas a pagar									
SUB-TOTAL....	1 016 827,09	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 016 827,09
PASSIVO CORRENTE									
Credores por transf e sub não reembolsáveis concedidos									
Fornecedores	31 031 225,43								31 031 225,43
Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes	62 540 854,06								62 540 854,06
Estado e outros entes públicos	154 991,42								154 991,42
Acionistas/sócios/associados									
Financiamentos obtidos									
Fornecedores de investimentos	963 272,69								963 272,69
Outras contas a pagar	9 849 739,20								9 849 739,20
Diferimentos	63 005,25							-63 005,25	0,00
Passivos financeiros detidos para negociação									
Outros passivos financeiros									
SUB-TOTAL....	104 603 088,05	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-63 005,25	104 540 082,80
TOTAL PASSIVO	105 619 915,14	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-63 005,25	105 556 909,89
TOTAL PATRIMÓNIO LÍQUIDO E PASSIVO	89 317 317,23	0,00	0,00	0,00	-829 246,36	315 640,83	0,00	0,00	88 803 711,70

Nota. Relatório de Contas de 2018.

4.2 Balanço

O Balanço emitido em SNC-AP é elaborado com base no mapeamento de rubricas do PCM, definido pela UniLEO.

Das principais alterações verificadas, importa referir que:

i. O Balanço em SNC-AP passa a agrupar o ativo e passivo em corrente e não corrente;
ii. A rubrica de ativos fixos tangiveis e intangiveis regista o valor líquido dos bens deduzidos das respectivas depreciações e amortizações;
iii. É eliminada a designação de existências, substituida por inventários , sendo que o seu custo deve incluir todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos suportados para colocar os inventários no seu local e condição atuais, conforme definido na NCP 10.
iv. O Fundo Patrimonial altera a sua denominação para Património Líquido.

Não só a própria estrutura da demonstração sofreu alterações de fundo, o modelo do balanço prevê a inclusão dos valores líquidos, deixando de existir as colunas de ativo bruto, de amortizações e provisões acumuladas e ativo líquido, como também é incluída a coluna de "Notas" onde a entidade deve efetuar uma referência cruzada para as notas que constam do Anexo e onde são divulgados os detalhes dos movimentos das rubricas que compõem o Balanço.

TABELA 6

Balanço ativo POCMS

5 - BALANÇO ANALÍTICO			ACTIVO	
CONTAS		EXERCÍCIOS		
		N		
Código	Designação	Activo Bruto	Amortiz/provis	Activo Líquido
	IMOBILIZADO:			
	IMOBILIZAÇÕES INCORPÓREAS			
431	Despesas de Instalação	0,00	0,00	0,00
432	Despesas investigação e desenvolvim	0,00	0,00	0,00
443	Imobilizações em curso imob incorpor	0,00	0,00	0,00
449	Adiantamentos p/ conta imob incorp	0,00	0,00	0,00
	Total imobilizações incorpóreas:	0,00	0,00	0,00
	IMOBILIZAÇÕES CORPÓREAS			
421	Terrenos e recursos naturais	6 786 583,94	0,00	6 786 583,94
422	Edifícios e outras construções	57 659 208,47	13 850 215,73	43 808 992,74
423	Equipamento Básico	38 612 741,70	36 502 775,52	2 109 966,18
424	Equipamento de Transporte	232 052,49	184 227,24	47 825,25
425	Ferramentas e utensílios	342 509,50	325 642,15	16 867,35
426	Equipamento administr e informático	9 196 024,12	8 821 270,79	374 753,33
427	Taras e vasilhame	62,58	62,58	0,00
429	Outras Imobilizações corpóreas	992 850,75	941 570,28	51 280,47
	Total imobilizações corpóreas:	113 822 033,55	60 625 764,29	53 196 269,26
	INVESTIMENTOS FINANCEIROS:			
411	Partes de capital	0,00	0,00	0,00
412	Obrigações e títulos de participação	0,00	0,00	0,00
414	Investimentos em imóveis	0,00	0,00	0,00
415	Outras aplicações financeiras	46 870,72	0,00	46 870,72
	Total Investimentos financeiros:	46 870,72	0,00	46 870,72
	CIRCULANTE			
	EXISTÊNCIAS			
36	Matérias primas, subsid e consumo	2 375 029,35	18 444,94	2 356 584,41
34	Sub-produtos, desperd resid e refug	0,00	0,00	0,00
33	Produtos acabados intermédios	0,00	0,00	0,00
32	Mercadorias	0,00	0,00	0,00
37	Adiantament p/ conta de compras	0,00	0,00	0,00
	Total existências:	2 375 029,35	18 444,94	2 356 584,41
	DÍVIDAS DE TERC. - M / Longo Prazo			
211	Clientes c/c	632 049,98	0,00	632 049,98
213	Utentes c/c	0,00	0,00	0,00
215	Instituições do Ministério da Saúde	5 200 064,59	3 867 352,75	1 332 711,84
218	Clientes e Utentes de Cobrança duvidosa	69 484,91	69 484,91	0,00
268	Outros devedores	40 180,60	0,00	40 180,60
	Total de dívidas de terceiros MLP	5 941 780,08	3 936 837,66	2 004 942,42
	DÍVIDAS DE TERC. - Curto prazo			
28	Empréstimos concedidos	0,00	0,00	0,00
211	Clientes c/c	157 279,00	10 234,38	147 044,62
213	Utentes c/c	22 091,95	12 541,88	9 550,07
215	Instituições do Ministério da Saúde	8 358 082,69	0,00	8 358 082,69
218	Clientes e Utentes de Cobrança duvidosa	229 456,10	191 404,04	38 052,06
251	Devedores p/execução do orçamento	0,00	0,00	0,00
229	Adiantamentos a fornecedores	1 794,45	0,00	1 794,45
2619	Adiantamentos a fornec imobilizado	0,00	0,00	0,00
24	Estado e Outros Entes Públicos	280 000,00	0,00	280 000,00
262/3/4/7/8	Outros devedores	5 310 046,21	515 685,60	4 794 360,61
	Total de dívidas de terceiros CP	14 358 750,40	729 865,90	13 628 884,50
	TÍTULOS NEGOCIÁVEIS:			
151	Acções	0,00	0,00	0,00
152	Obrigações e títulos de participação	0,00	0,00	0,00
153	Títulos da dívida pública	0,00	0,00	0,00
159	Outros Títulos	0,00	0,00	0,00
18	Outras aplicações de tesouraria	0,00	0,00	0,00
	Total títulos negociáveis:	0,00	0,00	0,00
	DEPÓSITOS INST FINANC/CAIXA			
13	Conta no Tesouro	292 200,89		292 200,89
12	Depósitos em Instituições financeiras	0,00		0,00
11	Caixa	66,97		66,97
	Total depósitos e caixa:	292 267,86		292 267,86
	ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS			
271	Acréscimos de proveitos	38 604 544,47		38 604 544,47
272	Custos Diferidos	5 918,65		5 918,65
	Total acréscimos e diferimentos:	38 610 463,12		38 610 463,12
	Total de amortizações:		0,00	
	Total de provisões:		4 685 148,50	
	TOTAL DO ACTIVO:	175 447 195,08	65 310 912,79	110 136 282,29

Nota. Elaboração própria com base no Relatório de Contas de 2017.

TABELA 7

Balanço fundos próprios e passivo POCMS

5 - BALANÇO ANALÍTICO		*FUNDOS PRÓPRIOS E PASSIVO*
C O N T A S		
Código	*Designação*	N
	FUNDOS PRÓPRIOS:	
51	Património	86 954 419,00
56	Reservas de reavaliação	0,00
	RESERVAS:	
571	Reservas legais	0,00
572	Reservas estatutárias	0,00
574	Reservas livres	84 369 325,20
575	Subsídios	0,00
576	Doações	917 175,43
577	Reservas decorrentes da transferência de activos	0,00
	Total das reservas:	85 286 500,63
59	Resultados transitados	-173 655 995,89
88	Resultado líquido do exercício	2 287 216,47
	TOTAL DE FUNDOS PRÓPRIOS:	872 140,21
	PASSIVO	
	PROVISÕES:	
291	Provisões para cobranças duvidosas	0,00
292	Provisões p/riscos e encargos	1 083 363,28
	Total de provisões:	1 083 363,28
	DÍVIDAS A TERC. - Médio Longo Prazo	
221	Fornecedores c/c	4 608 439,34
23	Empréstimos obtidos	0,00
2611	Fornecedores de imobilizado	231 709,45
262/268	Outros credores	456 439,58
	Total de dívidas a terceiros MLP	5 296 588,37
	DÍVIDAS A TERC. - Curto prazo:	
219	Adiantamentos de clientes, utentes e inst MS	74 140 184,85
221	Fornecedores c/c	19 591 130,60
228	Fornecedores - Facturas recepção e conferência	0,00
23	Empréstimos obtidos	0,00
252	Credores pela execução orçamental	0,00
2611	Fornecedores de imobilizado	385 240,04
24	Estado e Outros Entes Públicos	54 766,98
262/3/4		
+267/268	Outros credores	774 560,28
	Total de dívidas a terceiros CP	94 945 882,75
	ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS:	
273	Acréscimos de custos	7 915 703,71
274	Proveitos diferidos	22 603,97
	Total acréscimos e diferimentos	7 938 307,68
	TOTAL DO PASSIVO:	109 264 142,08
	TOTAL F. PRÓPRIOS E PASSIVO:	110 136 282,29

Nota. Elaboração própria com base no Relatório de Contas de 2017.

TABELA 8

Balanço SNC-AP

BALANÇO		
RUBRICAS	NOTAS	DATA SNC-AP 31/12/2018
ATIVO		
Ativo não corrente		**54 251 568,64**
Ativos fixos tangíveis	5 ; 2	54 110 085,34
Propriedades de investimento		
Ativos intangíveis		
Ativos biológicos		
Participações financeiras		
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis		
Clientes, contribuintes e utentes		
Acionistas/sócios/associados		
Diferimentos		
Outros ativos financeiros	18	141 483,30
Ativos por impostos diferidos		
Outras contas a receber		
Ativo corrente		**29 784 217,62**
Inventários	2 ; 10	2 346 821,87
Ativos biológicos		
Devedores por transferências e subsídios não reembolsáveis		
Devedores por empréstimos bonificados e subsídios reembolsáveis		
Clientes, contribuintes e utentes	18	4 815 936,93
Estado e Outros Entes Públicos	23	91 743,75
Acionistas/sócios/associados		
Outras contas a receber	2 ; 23	22 379 869,32
Diferimentos	2 ; 23	5 895,24
Ativos financeiros detidos para negociação		
Outros ativos financeiros		
Ativos não correntes detidos para venda		
Caixa e depósitos	1.2.4 ; 18	143 950,51
Total do ativo		**84 035 786,26**
PATRIMÓNIO LÍQUIDO		**-24 608 874,04**
Património/Capital	23	95 100 000,00
Ações (quotas) próprias		
Outros instrumentos de capital próprio		
Prémios de emissão		
Reservas		84 369 325,20
Resultados transitados		-183 305 816,28
Ajustamentos em ativos financeiros		
Excedentes de revalorização		
Outras variações no património líquido		1 071 424,05
Resultado líquido do período		-21 843 807,01
Dividendos antecipados		
Interesses que não controlam		
Total do Património Líquido		**-24 608 874,04**
PASSIVO		
Passivo não corrente		**1 183 213,54**
Provisões	15	1 016 827,09
Financiamentos obtidos	23	166 386,45
Fornecedores de investimentos		
Fornecedores		
Responsabilidades por benefícios pós-emprego		
Diferimentos		
Passivos por impostos diferidos		
Outras contas a pagar		
Passivo corrente		**107 461 446,76**
Credores por transferências e subsídios não reembolsáveis		
Fornecedores	18	23 535 277,04
Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes	18	67 005 767,37
Estado e outros entes públicos	23	144 022,41
Acionistas/sócios/associados		
Financiamentos obtidos		
Fornecedores de investimentos	18	1 795 233,67
Outras contas a pagar		11 990 848,47
Diferimentos		2 990 297,80
Passivos financeiros detidos para negociação		
Outros passivos financeiros		
Total do Passivo		**108 644 660,30**
Total do Património Líquido e Passivo		**84 035 786,26**

Nota. Elaboração própria com base no Relatório de Contas de 2018.

Sinteticamente podemos referir que o Balanço no novo normativo apresenta uma alteração de estrutura acompanhada pela alteração de diversas terminologias. No ativo, o imobilizado e circulante, são substituídos por não corrente e corrente, respetivamente e, a designação de fundos próprios altera para Património.

Em POCMS as rubricas do ativo encontravam-se ordenadas por ordem crescente de liquidez, conceito que não se aplica em SNC-AP. De referir que, as dívidas de e a terceiros, que em POCMS se encontravam divididas em curto prazo e médio longo prazo, no novo normativo alteram o posicionamento na estrutura do balanço integrando a ativo/passivo corrente ou não corrente.

O património líquido na nova demonstração apresenta-se com maior desagregação, com a inclusão de novas rubricas, como os excedentes de revalorização, os ajustamentos em ativos financeiros ou as outras variações no património líquido.

A estrutura do novo Balanço inclui um maior número de rúbricas, o que demonstra que no normativo SNC-AP, para além dos novos conceitos, existe também a necessidade de especificar algumas rubricas isoladamente, contrariamente ao que acontecia no POCMS em que as rubricas eram agrupadas.

Não obstante, por observação direta, a demonstração elaborada de acordo com as regras do SNC-AP apresenta uma estrutura mais simplificada e de fácil leitura.

Adicionalmente incluem-se na coluna das "notas" o número dos capítulos constantes nos anexos às demonstrações financeiras, que remetem para as explicações mais detalhadas dos montantes considerados nas diferentes rubricas.

4.3 Demonstração de Resultados

A Demonstração dos Resultados por Naturezas, à semelhança do normativo anterior, mantem a função de proporcionar informação sobre o desempenho financeiro da entidade em análise. Através da análise da informação constante na demonstração de resultados, é possível aos utilizadores avaliar a eficiência e eficácia na utilização dos fundos aos seu dispor.

Em termos nominativos, as entidades que passam a aplicar o SNC-AP, alteram a denominação de "custos e perdas" e "proveitos e ganhos", passando a utilizar a denominação "gastos" e "rendimentos".

Esta alteração traduz apenas uma alteração de semântica, dado que as rubricas existentes no POCMS têm equivalência nas rubricas do PCM do novo normativo. Refira-se apenas a introdução das rubricas:

- 60 - transferências e subsídios concedidos;
- 70 - impostos, contribuições e taxas, que contemplam situações específicas da Administração Pública.

Na rubrica 70 incluem-se os rendimentos que assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização privada de bens do domínio público e privado ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares, sendo que, no caso do Serviço Nacional de Saúde, é nesta rubrica que se refletem os montantes referentes a taxas moderadoras cobradas e respetivas estimativas.

Na análise do modelo de demonstração dos resultados por naturezas que integra o Decreto Lei 192/2015, uma das principais alterações reflete-se na terminologia das rubricas:

TABELA 9

Terminologia DR

POCMS	SNC-AP
Custos e Perdas	**Gastos**
	60. Transferências e subsídios concedidos
61. Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	61. Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas
62. Fornecimentos e serviços externos	62. Fornecimentos e serviços externos
63. Transferências correntes concedidas e prestações sociais	63. Gastos com o pessoal
64. Custos com o pessoal	64. Gastos de depreciação e de amortização
65. Outros custos e perdas operacionais	65. Perdas por imparidade
66. Amortizações do exercício	66. Perdas por reduções de justo valor
67. Provisões do exercício	67. Provisões do exercício
68. Custos e perdas financeiras	68. Outros gastos e perdas
69. Custos e perdas extraordinários	69. Gastos e perdas por juros e outros encargos
Proveitos e Ganhos	**Rendimentos**
	70. Impostos, contribuições e taxas
71. Vendas e prestações de serviços	71. Vendas
72. Impostos e taxas	72. Prestações de serviços e concessões
73. Proveitos suplementares	73. Variações nos inventários da produção
74. Transferências e subsídios correntes obtidos	74. Trabalhos para a própria entidade
75. Trabalhos para a própria entidade	75. Transferências e subsídios correntes obtidos
76. Outros proveitos e ganhos operacionais	76. Reversões
78. Proveitos e ganhos financeiros	77. Ganhos por aumentos de justo valor
79. Proveitos e ganhos extraordinários	78. Outros rendimentos e ganhos
	79. Juros, dividendos e outros rendimentos similares

Nota. Elaboração pela própria.

TABELA 10

Demonstração de Resultados POCMS

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS
CUSTOS E PERDAS

CONTAS		EXERCICIO	
Código	**Designação**	**N**	
61	**Custo Merc Vendidas M. Consumidas**		
612	Mercadorias	0,00	
616	Materiais de Consumo	16 557 199,54	16 557 199,54
62	**Fornecimentos e Serviços Externos**		20 765 289,34
64	**Custos com Pessoal**		
641	Remunerações de orgãos directivos	352 363,88	
642	Remunerações de Pessoal	40 245 089,53	
643	Pensões	16 302,82	
645	Encargos sobre remunerações	8 983 470,32	
646	Seguros acid trabalho e doenças profiss	279 605,00	
647	Encargos sociais voluntários	62 710,04	
648	Outros custos com pessoal	45 900,79	
649	Estágios profissionais	122 598,13	50 108 040,51
63	**Transferências correntes**		
66	**Amortizações do exercício**	1 430 557,01	
67	**Provisões do exercício**	413 739,42	1 844 296,43
65	**Outros custos e perdas operacionais**		48 343,32
	(A)		**89 323 169,14**
68	**Custos e Perdas Financeiras**		71 848,35
	(C)		**89 395 017,49**
69	**Custos e Perdas extraordinárias**		1 276 646,87
	(E)		**90 671 664,36**
86	**Impostos S/rendimento do exercício**		53 571,91
	(G)		**90 725 236,27**
88	**Resultado Líquido do Exercício**		**-14 593 408,02**
			76 131 828,25

PROVEITOS E GANHOS

CONTAS		EXERCICIO	
Código	**Designação**	**N**	
71	**Vendas e Prestação Serviços**		
711	Vendas	0,00	
712	Prestação de serviços	72 746 529,83	72 746 529,83
72	**Impostos taxas e outros**		0,00
75	**Trabalhos p/própria instituição**		0,00
73	**Proveitos suplementares**		0,00
74	**Transf. Subsid Correntes obtidos**		
741	Transferências - Tesouro	0,00	
742	Transferências correntes obtidas	0,00	
743	Subsídios correntes obtidos	0,00	
749	de outras entidades	0,00	0,00
76	**Outros porveitos/ganhos operacional**		2 393 061,29
	(B)		**75 139 591,12**
78	**Proveitos e ganhos financeiros**		3 266,76
	(D)		**75 142 857,88**
79	**Proveitos e gabhos extraordinários**		988 970,37
	(F)		**76 131 828,25**

	RESUMO:	
	Resultados Operacionais	**-14 183 578,02**
	Resultados Financeiros	**-68 581,59**
	Resultados Correntes	**-14 252 159,61**
	Resultados Extraordinários	**-287 676,50**
	Resultado antes de Impostos	**-14 539 836,11**
	Imposto S/Rendimento Exercício	**53 571,91**
	Resultado Líquido do Exercício	**-14 593 408,02**

Nota. Elaboração pela própria com base no Relatório de Contas de 2017.

Por comparação com o modelo de demonstração elaborada seguindo o normativo POCMS, apresentado anteriormente, o modelo de demonstração que segue as normas expostas no Diário da República, 1.ª série - N.º 178 de 11 de setembro de 2015, podemos concluir que esta última apresenta uma estrutura menos complexa.

A demonstração de resultados no normativo POCMS seguia uma estrutura vertical com desdobramento de rubricas, nomeadamente a rubrica de Custos com Pessoal na componente dos custos e a rubrica Transferências na componente dos proveitos.

Apesar da apresentação de linhas de subtotais, o resumo dos resultados é apresentado no final da demonstração. A demonstração elaborada em SNC-AP agrupa todas as rubricas, apresentando apenas os montantes globais das mesmas.

TABELA 11

Demonstração de Resultados SNC-AP

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS POR NATUREZA		
RENDIMENTOS E GASTOS	**NOTAS**	**DATA**
		SNC-AP
		31/12/2018
Impostos, contribuições e taxas	13	1 489 248,45
Vendas		
Prestações de serviços e concessões	13	53 425 051,82
Transferências e subsídios correntes obtidos	13 ; 14	18 217 185,34
Rendimentos/Gastos imputados de entidades controladas		
Variações nos inventários da produção		
Trabalhos para a própria entidade		
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	10	-18 627 850,21
Fornecimentos e serviços externos		-22 817 081,27
Gastos com pessoal		-53 760 688,53
Transferências e subsídios concedidos		
Prestações sociais		
Imparidade de inventarios e ativos biológicos (perdas/reversões)		22 445,56
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	9	-300 124,49
Provisões (aumentos/reduções)		
Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		
Aumentos/reduções de justo valor		
Outros rendimentos	13	3 256 131,68
Outros gastos		-1 008 632,32
Resultados antes de depreciações e resultados financeiros		-20 104 313,97
Gastos/reversões de depreciação e amortização	5	-1 657 045,20
Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões)		0,00
Resultado operacional (antes de resultados financeiros)		-21 761 359,17
Juros e rendimentos similares obtidos	13	0,45
Juros e gastos similares suportados		-5 166,69
Resultado antes de impostos		-21 766 525,41
Imposto sobre o rendimento		-77 281,60
Resultado líquido do período		-21 843 807,01

Nota. Elaboração pela própria com base no Relatório de Contas de 2018.

A Demonstração de resultados elaborada de acordo com o SNC-AP apresenta uma estrutura mais sucinta com a apresentação de resultados diretamente na estrutura da demonstração. A nova estrutura permite também por observação direta, identificar o EBITDA da entidade, na linha de resultados antes de depreciações e resultados financeiros, quando na estrutura anterior era necessário efetuar o cálculo deste indicador, por aplicação da fórmula simplificada:

$$\textbf{\textit{EBITDA}} = \textit{Resultado operacional} + \textit{Depreciações} + \textit{Amortizações}.$$

Com a transição para SNC-AP foram consideradas as alterações às rubricas:

i. Os custos e perdas extraordinários e outros custos e perdas operacionais foram reclassificados como Outros Gastos e Perdas;
ii. Os proveitos e ganhos extraordinários foram reclassificados como Outros Rendimentos e Ganhos;
iii. Os proveitos e ganhos financeiros, foram considerados Rendimentos Financeiros.

O POCMS determinava que as contabilizações de correções relativas a exercícios anteriores teriam obrigatoriamente de serem registados nas rubricas 697 (custos) e 797 (proveitos), que no novo normativo deixam de existir, obrigando a que os registos anteriormente integrados nestas rubricas fossem registados nas rubricas 6881-Correções relativas a períodos anteriores (gastos) e 7881 - Correções relativas a períodos anteriores (rendimentos).

Ao nível dos rendimentos, uma das alterações fundamentais resulta da aplicação da NCP 13 - Rendimentos de transações com contraprestação e da NCP 14 - Rendimentos de transações sem contraprestação. O Despacho n.º 721/2006, de 11 de janeiro, definiu as cláusulas contratuais gerais dos Contratos-Programa a celebrar entre as unidades de saúde integradas no setor empresarial do Estado e o Ministério da Saúde.

Neste diploma legal é estabelecido como objeto dos contratos-programa a realização de prestações de saúde aos utentes do SNS mediante o pagamento de contrapartidas financeiras em função das condições previstas e resultados obtidos.

Os rendimentos resultantes da prestação de serviços de saúde pelas entidades públicas empresariais e decorrentes da celebração do contrato programa, assumem a natureza de

rendimentos com contraprestação, por aplicação da NCP13– Rendimentos de Transações com Contraprestação.

Por outro lado, as verbas extraordinárias atribuídas à entidade como "verba de convergência" ou "custos de contexto" destinadas a compensar situações extraordinárias não cobertas pelo contrato programa em termos de produção hospitalar, configura a atribuição de um rendimento sem contraprestação, uma vez que não existe relação direta com a produção efetuada pela UH.

Estas verbas apresentam-se em SNC-AP individualizadas na rubrica Transferências e subsídios correntes obtidos.

4.4 Vertente Orçamental

A NCP 26 - Contabilidade e Relato Orçamental tem como objetivo regular a contabilidade orçamental, estabelecendo os conceitos, regras e modelos de demonstrações orçamentais das entidades públicas integradas no perímetro orçamental, por forma a garantir a comparabilidade com as demonstrações de períodos anteriores e das restantes entidades.

TABELA 12

Diferenças de terminologia POCP vs. SNC-AP.

POCP – Contas de controlo orçamental e de ordem	SNC-AP (NCP26) Contabilidade e relato orçamental Plano de contas da contabilidade orçamental
Fases de registo da receita na classe 0, por classificação económica • 031 Orçamento Inicial • 032/033/034Modificações Fases de registo da receita na conta 25, por classificação económica • 251Cobrança	Fases de registo da receita na classe 0, por classificação económica • 011 Orçamento Inicial • 013 Modificações • 015 Liquidação • 017 Recebimento
Fases de registo da despesa na classe 0, por classificação económica • 021 Orçamento • 022 Modificações • 026 Cabimentos • 027 Compromissos Fases de registo da receita na conta 25, por classificação económica • 252 Pagamento	Fases de registo da despesa na classe 0, por classificação económica • 021 Orçamento inicial • 023 Modificações • 025 Cabimentos • 026 Compromissos • 027 Obrigação • 028 Pagamento
• 251 Devedores pela execução do orçamento	• 015 Liquidações e 017 recebimentos
• 252 Credores pela execução do orçamento	• 027 Obrigações e 028 Pagamentos
Despesa de períodos futuros • 04 Orçamento de despesa de exercícios futuros • 05 Compromissos de exercícios futuros	Despesa de períodos futuros • 041 Orçamento de despesa de períodos futuros • 042 Compromissos assumidos • 043 Compromissos com obrigações • 044 Obrigações
Receita de períodos futuros • -	Receita de períodos futuros • 031 Orçamento de receitas de períodos futuros • 032 Liquidações

Nota. OCC - Ordem dos Contabilistas Certificados.

O POCMS introduziu a contabilidade orçamental, permitindo a expressão e o reconhecimento das diferentes fases da execução do orçamento da Entidade. Era considerada a Classe 0 – Contas de controlo Orçamental e de Ordem, onde eram registadas todas as operações contabilísticas relativas ao controlo orçamental, contudo o registo da fase de receita (cobrança) e despesa (pagamentos) era refletida no agrupamento 251/252.

Encontravam-se também definidos na Portaria 898/2000, os mapas de execução orçamental que deveriam ser incluídos no relatório de contas das entidades do SNS. Apesar das definições do normativo a contabilidade orçamental praticada pelas entidades, os registos contabilísticos resumiam-se a um sistema contabilístico de base de caixa, o registo do orçamento financeiro que correspondia ao orçamento submetido na Direção Geral do Orçamento (DGO) anualmente e a divulgação dos mapas de controlo orçamental de receita e despesa, aquando do encerramento de contas.

O SNC-AP através da NCP – 26, cria não só a obrigatoriedade de reporte, como define o conjunto de procedimentos que permitem a preparação de demonstrações orçamentais que transmitam, de forma verdadeira e apropriada, a execução orçamental das entidades que compõem o perímetro de consolidação, como se de uma única entidade se tratasse.

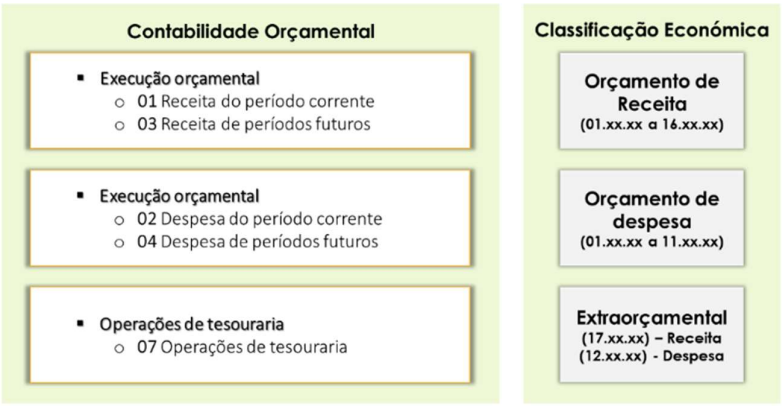
Na elaboração das diversas demonstrações e contabilização de documentação, é considerada a classe de contas "zero" conjuntamente com os classificadores orçamentais aprovados pelo Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro, com as respetivas alterações definidas anualmente através da Circular que define as orientações para a elaboração do Orçamento de Estado.

As demonstrações elaboradas têm como finalidade a representação estruturada da execução e desempenho orçamental, permitindo uma análise detalhada do orçamento inicial, das alterações orçamentais registadas durante o exercício, da execução das despesas e das receitas orçamentadas, bem como dos pagamentos e recebimentos.

A cada fase do processo corresponde o registo contabilístico na vertente orçamental com a respetiva associação à classificação económica.

TABELA 13

Registo contabilidade orçamental



Nota. Elaboração pela própria.

Todos os documentos contabilísticos que integram os processos de despesa e receita têm, obrigatoriamente, o registo da contabilidade patrimonial e o registo da contabilidade orçamental, de acordo com a informação constante no quadro da figura 14.

Adicionalmente, no exercício de 2018 e de acordo com as diretrizes da Tutela, foi necessário efetuar os registos iniciais da classe 0 relativos aos saldos transitados de 2017 nas vertentes:

a) Liquidações transitadas de períodos anteriores;
b) Receita de períodos futuros;
c) Compromissos a transitar;
d) Obrigações a transitar;
e) Despesa de períodos futuros;
f) Retenções.

Com a implementação do novo normativo os ciclos de receita e despesa passam a obedecer a um conjunto de fase sequenciais:

Fases do ciclo orçamental da Receita:

1. inscrição de previsão de receita;
2. liquidação;
3. recebimento.

A liquidação pode exceder a previsão de receita, sendo que só poderão ser liquidadas as receitas previstas em orçamento. Os movimentos de rubricas orçamentais do ciclo da receita desde orçamento inicial à cobrança efetiva de documentos apresentam-se na tabela 13:

TABELA 14

Lançamento contabilístico ciclo de receita

	Débito	Crédito
Orçamento inicial	011 Previsões iniciais	012 Previsões corrigidas
	014 Previsões por liquidar	011 Previsões iniciais
Registo faturas devedores	0152 - Liquidações emitidas	014 - Previsões por liquidar
Anulação de facturas / Crédito de clientes	0162 - Liquidações emitidas anuladas	0152 - Liquidações emitidas
	014 Previsões por liquidar	0163 - Previsões por liquidar anuladas
Cobrança de facturas	0171 - Recebimentos do período	0153 - Liquidações recebidas
Cobrança de créditos	0153 - Liquidações recebidas	0171 - Recebimentos do período

Nota. Elaboração pela própria.

Fases do ciclo orçamental da Despesa:

1. inscrição de dotação orçamental;
2. cabimento;
3. compromisso;
4. obrigação;
5. pagamento.

O processo de despesa, segue obrigatoriamente as seguintes regras:

a) O cabimento não pode exceder a dotação disponível;
b) O compromisso não pode exceder o respetivo cabimento;
c) A obrigação não pode exceder o valor do compromisso;
d) O pagamento não pode exceder o valor da obrigação.

TABELA 15

Lançamentos contabilísticos ciclo de despesa

	Débito	Crédito
Orçamento inicial	022 - Dotações corrigidas	021 - Dotações iniciais
	021 - Dotações iniciais	024 - Dotações disponíveis
Registo Cabimento	024 - Dotações disponíveis	0251 - Cabimentos registados
Registo Nota de encomenda	0252 - Cabimentos com compromisso	0261 - Compromissos assumidos
Registo Faturas Credores	0262 - Compromisso com obrigação	0271 - Obrigações processadas
Notas de crédito	0271 - Obrigações processadas	0262 - Compromisso com obrigação
	0261 - Compromissos assumidos	0252 - Cabimentos com compromisso
	0251 - Cabimentos registados	024 - Dotações disponíveis
Cobrança de facturas	0272 - Obrigações pagas	0281 - Pagamentos do período
Cobrança de créditos	0281 - Pagamentos do período	0272 - Obrigações pagas

Nota. Elaboração pela própria.

Com a implementação das aplicações informáticas de suporte de acordo com o normativo implementado, e efetuadas as parametrizações iniciais, todos os registos orçamentais foram automatizados, com exceção dos registos de operações de tesouraria.

É nesta vertente que se verificam as alterações mais significativas desta norma em termos de contabilização. Em POCMS a designação de fundos alheios ou operações de tesouraria, que incluía os movimentos financeiros com fundos considerados "à guarda das entidades", eram registados apenas na vertente patrimonial, uma vez que, os fundos envolvidos não faziam parte do orçamento da entidade.

Os encargos suportados pelos colaboradores nomeadamente o imposto sobre o rendimento singular (IRS), descontos para Segurança Social, Caixa Geral de Aposentações e Autoridade Tributária, retidos no processamento dos vencimentos, eram considerados fundos alheios retidos aos colaboradores e entregues pela Entidade Patronal às respetivas entidades nos prazos estipulados por lei.

Esta alteração é justificada pela CNC como forma de salvaguardar a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações orçamentais face à respetiva execução orçamental. As remunerações ao pessoal passaram a ser processadas pelo seu valor bruto, sendo os respetivos pagamentos repartidos:

- Pelos respetivos trabalhadores;
- Pelas entregas das retenções ou descontos às entidades beneficiárias.

Conforme definido no Manual de Implementação, "a despesa orçamental paga com natureza de "despesas com o pessoal", será escriturada no subsistema da contabilidade orçamental do SNC-AP, nos momentos em que ocorrer a escrituração dos respetivos exfluxos de caixa no subsistema da contabilidade financeira" (CNC, 2017).

O procedimento preconizado pela NCP 26 difere do estava implementado no POCMS em que a conta 252-Credores pela execução do orçamento era movimentada a débito e a crédito pela quantia dos vencimentos ilíquidos quando na realidade o pagamento dos vencimentos líquidos e a entrega dos montantes retidos correspondente a encargos era efetuado em períodos temporais diferentes, exigindo a leitura dos saldos de operações extraorçamentais para se apurar a quantia de retenções ainda não entregues.

No novo normativo a designação altera para fluxos financeiros, contudo, os montantes movimentados considerados nestes agrupamentos passam a ser residuais. Nas entidades do serviço nacional de saúde, excluindo o movimento de registo de descontos e retenções em vencimentos, cujos montantes tinham impacto muito elevado, pela sua natureza, passamos a ter valores muito reduzidos e que no caso em análise se podem resumir em:

i. Cauções de utentes (a UH tem implementado um sistema de empréstimos de ajudas técnicas aos utentes que se enquadrem em determinados requisitos, através do empréstimo por um determinado período temporal mediante o pagamento de um valor de caução, que será restituído aquando da devolução do bem);
ii. Registo de montantes recebidos cuja proveniência não se encontre identificada e/ou transferência se encontre em identificação;
iii. Registos de adiantamentos efetuados a pessoal ou adiantamentos efetuados a fornecedores.

Não obstante as alterações e os novos procedimentos implementados para dar cumprimento à NCP 26, os registos contabilísticos referentes à contabilidade orçamental não criaram dificuldades ou impactos negativos nas tarefas desenvolvidas pelos elementos que integravam a equipa do serviço financeiro.

A alteração mais significativa e com maior impacto e exigência resulta da elaboração/conferência de todas as demonstrações orçamentais exigidas pelo novo normativo. As demonstrações orçamentais exigidas no novo normativo encontram-se divididas em três grupos:

i. Demonstrações de relato;
ii. Demonstrações previsionais;
iii. Demonstrações orçamentais consolidadas.

Para a UH em análise, são obrigatórias as demonstrações de relato e previsionais e que têm de incluir os seguintes documentos:

a) demonstração do desempenho orçamental;
b) demonstração de execução orçamental da receita e da despesa;
c) demonstração da execução do plano plurianual de investimentos.
d) orçamento, enquadrado num plano orçamental plurianual;
e) plano plurianual de investimentos.

Apesar da geração dos mapas ser automática, o processo inicial de conferência e validação que constavam dos mesmos foi um processo bastante moroso.

A parametrização da aplicação informática implementada na UH foi efetuada centralmente sem considerar as especificidades de cada entidade pelo que se tornou necessário a validação de todos os dados integrados por forma a poder gerar demonstrações válidas e fiáveis. Assim sendo foi necessário analisar e enquadrar todas as especificidades da UH, nomeadamente:

i. definição das Chave Orçamental definidas para a entidade;
ii. correspondência entre a classificação económica e as rubricas das demonstrações orçamentais do SNC-AP;
iii. garantir que na criação de um novo classificador económico, ou desdobramento a rubrica orçamental do SNC-AP era integrada.

4.4.1 Demonstração de desempenho orçamental (DDORC)

A análise desta demonstração permite interpretar o desempenho orçamental da UH, apresentando as importâncias relativas a todos os recebimentos e pagamentos ocorridos no período contabilístico, quer se reportem à execução orçamental, quer a operações de tesouraria.

TABELA 16

Demonstração desempenho orçamental (despesa)

Demonstração de Desempenho Orçamental						
	Fontes de Financiamento					
Rubricas Pagamentos	Rec. Próprias	Rec. Gerais	Financ. UE	Empréstimos	Fundos Alheios	**Total**
Despesa corrente	490 697,73€	0,00€	0,00€	0,00€	13 577,55€	504 275,28€
D1 Despesas com o pessoal	490.697,73€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	490 697,73€
D1.1 Remunerações Certas e Permanentes	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
D1.2 Abonos Variáveis ou Eventuais	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
D1.3 Segurança Social	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	13 577,55€	13 577,55€
D2 Aquisição de bens e serviços	84 739 092,53€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	84 739 092,53€
D3 Juros e outros encargos	270 981,59€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	270 981,59€
D4 Transferências correntes	0,00€	0,00€	0,00€	0,0(K	0,00€	0,00€
D4.1 Administrações Públicas	270 981,59€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	270 981,59€
D4.1.1 Administração Central - Estado	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
D4.1.2 Administração Central - Outras entidades	1 132 375,70€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	1 132 375,70€
D4.1.3 Segurança Social	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
D4.1.4 Administração Regional	18 344 851,34€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	18 344 851,34€
D4.1.5 Administração Local	18 344 851,34€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	18 344 851,34€
D4.2 Instituições sem fins lucrativos	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
D4.3 Famílias	127.666,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	127 666,00€
D4.4 Outras	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
D5 Subsídios	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
D6 Outras despesas correntes	18.217.185,34€	0,00€	0,00€	0,0(K	0,00€	18 217 185,34€
Despesa de capital	0,00€	0,00€	0,00€	0,0(K	0,00€	0,00€
D7 Investimento	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
D8 Transferência de capital	64 747 925,76€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	64 747 925,76€
D8.1 Administrações Públicas	242.958,14€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	242 958,14€
D8.1.1 Administração Central - Estado	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
D8.1.2 Administração Central - Outras entidades	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
D8.1.3 Segurança Social	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
D8.1.4 Administração Regional	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
D8.1.5 Administração Local	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
D8.2 Instituições sem fins lucrativos	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
D8.3 Famílias	0,00€	0,00€	0,00€	0,0(K	0,00€	0,00€
D8.4 Outras	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
D9 Outras despesas de capital	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
Despesa não efetiva [6]	0,00€	0,00€	0,00€	0,0(K	0,00€	0,00€
D10 Despesa com ativos financeiros						
D11 Despesa com passivos financeiros						
	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
Receita Efetiva [2]	84 739 092,53€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	84 739 092,53€
Receita não efetiva [3]	16.578.764,00€	0,00€	166 386,45€	0,00€	0,00€	16 745 150,45€
Operações de tesouraria [D] = [A] + [B] - [C]	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
R13 Receita com passivos financeiros	16 578 764,00€	0,00€	166 386,45€	0,00€	0,00€	16 745 150,45€
Soma [4] = [1]+[2]+[3]	101 808 554,26€	0,00€	166 386,45€	0,00€	0,00€	101 974 940,71€
Operações de Tesouraria [B]	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	1 436 193,89€	1 436 193,89€

Nota. Elaboração pela própria com base no Relatório de Contas de 2018.

TABELA 17

Demonstração desempenho orçamental (receita)

Demonstração de Desempenho Orçamental						
Rubricas Recebimentos	Fontes de Financiamento					
	Rec. Próprias	Rec. Gerais	Financ. UE	Empréstimos	Fundos Alheios	**Total**
Saldo de gerência anterior	490 697,73€	0,00€	0,00€	0,00€	13 577,55€	504 275,28€
Operações Orçamentais	490.697,73€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	490 697,73€
[1] Devolução do saldo oper.orçamentais	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
Recebimento do saldo oper. orçamentais dev por entidades terceiras	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
Operações de tesouraria [A]	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	13 577,55€	13 577,55€
Receita Corrente	84 739 092,53€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	84 739 092,53€
R1 Receita Fiscal	270 981,59€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	270 981,59€
R1.1 Impostos diretos	0,00€	0,00€	0,00€	0,0(K	0,00€	0,00€
R1.2 Impostos indiretos	270 981,59€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	270 981,59€
R2 Contribuições para a segurança social, CGA e ADSE	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
R3 Taxas, multas e outras penalidades	1 132 375,70€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	1 132 375,70€
R4 Rendimentos de propriedade	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
R5 Transferências Correntes	18 344 851,34€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	18 344 851,34€
R5.1 Administrações Públicas	18 344 851,34€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	18 344 851,34€
R5.1.1 Administração Central - Estado	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
R5.1.2 Administração Central - Outras entidades	127.666,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	127 666,00€
R5.1.3 Segurança Social	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
R5.1.4 Administração Regional	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
R5.1.5 Administração Local	18.217.185,34€	0,00€	0,00€	0,0(K	0,00€	18 217 185,34€
R5.2 Exterior - U E	0,00€	0,00€	0,00€	0,0(K	0,00€	0,00€
R5.3 Outras	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
R6 Venda de bens e serviços	64 747 925,76€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	64 747 925,76€
R7 Outras receitas correntes	242.958,14€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	242 958,14€
Receita de Capital	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
R8 Venda de bens de investimento	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
R9 Transferências de Capital	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
R9.1 Administrações Públicas	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
R9.1.1 Administração Central - Estado	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
R9.1.2 Administração Central - Outras entidades	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
R9.1.3 Segurança Social	0,00€	0,00€	0,00€	0,0(K	0,00€	0,00€
R9.1.4 Administração Regional	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
R9.1.5 Administração Local	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
R9.2 Exterior - U E	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
R9.3 Outras	0,00€	0,00€	0,00€	0,0(K	0,00€	0,00€
R10 Outras receitas de capital	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
R11 Reposições não abatidas aos pagamentos	0,00€	0,00€	0,00€	0,0O€	0,00€	0,00€
Receita Efetiva [2]	84 739 092,53€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	84 739 092,53€
Receita não efetiva [3]	16.578.764,00€	0,00€	166 386,45€	0,00€	0,00€	16 745 150,45€
R12 Receita com ativos financeiros	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
R13 Receita com passivos financeiros	16 578 764,00€	0,00€	166 386,45€	0,00€	0,00€	16 745 150,45€
Soma [4] = [1]+[2]+[3]	101 808 554,26€	0,00€	166 386,45€	0,00€	0,00€	101 974 940,71€
Operações de Tesouraria [B]	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	1 436 193,89€	1 436 193,89€

Nota. Elaboração pela própria com base no Relatório de Contas de 2018.

A Demonstração de desempenho orçamental (DDORC) vem substituir o mapa 7.3 Fluxos de caixa existente no POCMS e que discriminava as importâncias relativas a todos os recebimentos e pagamentos referentes à execução orçamental e às operações de tesouraria. Nesta demonstração as receitas e despesas eram desagregadas de acordo com o orçamento da entidade.

A principal diferença apresentada pela DDORC é o facto de contemplar o cálculo e apresentação de vários indicadores orçamentais, além dos saldos de gerência anterior e para a gerência seguinte, são representados na demonstração os Saldos Global, Corrente, de Capital e Primário. Todos os montantes incluídos na demonstração são ainda classificados de acordo com as fontes de financiamento existentes na entidade.

A informação disponibilizada nesta demonstração permite a análise dos indicadores que permitem acompanhar a situação orçamental da entidade. De referir que esta demonstração está

diretamente ligada com as demonstrações de execução orçamental da receita e da despesa. O saldo de gerência anterior, decomposto em operações orçamentais e operações de tesouraria, surge como saldo inicial de tesouraria, à qual serão adicionados os recebimentos e subtraídos os pagamentos, quer por operações orçamentais quer por operações de tesouraria.

No final da demonstração podemos obter o saldo para a gerência seguinte detalhado por cada tipologia de operações. Este saldo é conciliado com a rubrica caixa e seus equivalentes na Demonstração dos Fluxos de Caixa que consta da NCP 1 e que integra o anexo ás demonstrações financeiras incluído no relatório de contas da entidade.

4.4.2 Demonstração de execução orçamental de despesa (DODES)

TABELA 18

Demonstração de execução orçamental da despesa

RUBRICA	DESCRIÇÃO	Despesas por pagar de períodos anteriores	Dotações Corrigidas	Cativos / descativos	Compromissos	Obrigações	Despesas pagas líquidas de reposições			Compromissos a transitar	Obrigações a pagar	Grau Execução Orçamental	
							Períodos anteriores	Período corrente	Total			Períodos Anteriores	Período Corrente
	Depesas Correntes	**32 325 155 €**	**100 274 696 €**	**0 €**	**125 339 986 €**	**125 339 986 €**	**28 939 349 €**	**71 296 753 €**	**100 236 102 €**	**0 €**	**25 103 884 €**		
D1	Despesas com pessoal												
D11	Remunerações Certas e Permanentes	1 €	35 913 169 €	0 €	35 913 170 €	35 913 170 €	1 €	35 913 170 €	35 913 170 €	0 €	0 €	0,00	100,00
D12	Abonos variáveis ou eventuais	0 €	7 086 712 €	0 €	7 086 712 €	7 086 712 €	0 €	7 086 712 €	7 086 712 €	0 €	0 €	0,00	100,00
D13	Segurança Social	7 846 €	10 159 162 €	0 €	10 168 188 €	10 168 188 €	7 846 €	10 151 316 €	10 159 162 €	0 €	9 026 €	0,08	99,92
D2	Aquisições de bens e serviços	31 511 146 €	46 791 676 €	0 €	71 139 392 €	71 139 392 €	28 886 474 €	17 866 725 €	46 753 199 €	0 €	24 386 193 €	61,73	38,18
D3	Juros e outros encargos	787 755 €	19 762 €	0 €	729 422 €	729 422 €	26 621 €	11 149 €	37 770 €	0 €	691 652 €	134,71	56,42
D4	Transferências correntes												
D41	Administrações Públicas												
D411	Administração Central - Estado												
D412	Administração Central - Outros												
D413	Segurança Social												
D414	Administração Regional												
D415	Administração Local												
D42	Instituições sem fins lucrativos												
D43	Famílias	7 249 €	226 107 €	0 €	226 107 €	226 107 €	7 249 €	218 858 €	226 107 €	0 €	0 €	3,21	96,79
D44	Outras												
D5	Subsídios												
D6	Outras despesas Correntes	11 157 €	78 108,00 €	0 €	76 994 €	76 994 €	11 157 €	48 824 €	59 981 €	0 €	17 013 €	14,28	62,51
	Despesas de Capital	**963 273 €**	**2 743 163 €**	**0 €**	**3 501 414 €**	**3 501 414 €**	**924 097 €**	**790 307 €**	**1 714 404 €**	**0 €**	**1 787 010 €**		
D7	Investimentos	963 273 €	2 743 163,00 €	0 €	3 501 414 €	3 501 414 €	924 097 €	790 307 €	1 714 404 €	0 €	1 787 010 €	33,69	28,81
D8	Transferências de Acpital												
D81	Administrações Públicas												
D811	Administração Central - Estado												
D812	Administração Central - Outros												
D813	Segurança Social												
D814	Administração Regional												
D815	Administração Local												
D82	Instituições sem fins lucrativos												
D83	Famílias												
D84	Outras												
D9	Outras despesas de capital												
D10	Ativos financeiros												
D11	Passivos financeiros												
	TOTAL	33 288 427 €	103 017 859 €	0 €	128 841 400 €	128 841 400 €	29 863 446 €	72 087 060 €	101 950 506 €	0 €	26 890 894 €		

Nota. Elaboração pela própria com base no Relatório de Contas de 2018.

A demonstração de execução orçamental de despesa é uma demonstração muito completa pois integra todas as fases e eventos da execução orçamental da despesa, detalhada pelas diferentes classificações económicas.

O utilizador pode verificar, por análise desta demonstração, todo o processo referente às diferentes rubricas da despesa, nomeadamente a despesa transitada de anos anteriores, o valor orçamentado para o exercício em análise, bem como as alterações orçamentais e os compromissos e obrigações a transitar para o exercício seguinte.

Com o novo normativo, a demonstração da execução orçamental da despesa, torna-se uma demonstração de fácil interpretação.

4.4.3 Demonstração de execução orçamental de receita (DOREC)

TABELA 19

Demonstração de execução orçamental da receita

RUBRICA	DESCRIÇÃO	Previsões corrigidas	Receitas por cobrar de períodos anteriores	Receitas liquidadas	Liquidações anuladas	Receitas cobradas brutas	Reembolsos e restituições		Receitas cobradas líquidas			Receitas por cobrar no final do período	Grau Execução Orçamental	
							Emitidos	Pagos	Períodos anteriores	Período corrente	Total		Períodos Anteriores	Período Corrente
	Receita Corrente	**84 850 389 €**	**9 031 512 €**	**87 431 488 €**	**219 196 €**	**84 739 286 €**	**194 €**	**194 €**	**3 483 365 €**	**81 255 729 €**	**84 739 093 €**	**0 €**		
R1	Receita Fiscal													
R11	Impostos Directos													
R12	Impostos Indirectos		210 736 €	303 054 €	1 242 €	270 982 €			165 720 €	105 261 €	270 982 €	0 €		
R2	Contribuições para sistema proteção social													
R3	Taxas, multas e outras penalidades	1 211 532 €	3 722 €	1 128 654 €	0 €	1 132 376 €			3 722 €	1 128 654 €	1 132 376 €	0 €	0,31	93,16
R4	Rendimentos de propriedade													
R5	Transferências Correntes													
R51	Administrações Públicas													
R511	Administração Central - Estado													
R512	Administração Central - Outros	226 200 €	0 €	127 666 €	62 €	127 666 €	0 €	0 €	0 €	127 666 €	127 666 €	0 €	0,00	56,44
R513	Segurança Social													
R514	Administração Regional													
R515	Administração Local			18 217 185 €		18 217 185 €				18 217 185 €	18 217 185 €	0 €		
R52	Exterior EU													
R53	Outras													
R6	Vendas e bens de serviços	83 412 657 €	8 451 816 €	65 365 628 €	182 742 €	64 748 119 €	194 €	194 €	3 039 909 €	61 708 019 €	64 747 926 €	0 €	3,64	73,98
R7	Outras receitas correntes	0 €	365 239 €	2 289 301 €	35 150 €	242 958 €	0 €	0 €	274 014 €	-31 056 €	242 958 €	0 €		
	Receitas de Capital	**17 676 772 €**	**0 €**	**16 578 764 €**	**0 €**	**16 745 150 €**	**0 €**	**0 €**	**0 €**	**16 745 150 €**	**16 745 150 €**	**0 €**		
R8	Venda de bens de investimento													
R9	Transferência de capital													
R91	Administrações Públicas													
R911	Administração Central - Estado													
R912	Administração Central - Outros													
R913	Segurança Social													
R914	Administração Regional													
R915	Administração Local													
R92	Exterior EU													
R93	Outras													
R10	Outras receitas de capital													
R11	Reposições não abatidas aos pagamentos													
R12	Ativos financeiros													
R13	Passivos financeiros	17 676 772 €	0 €	16 578 764 €	0 €	16 745 150 €	0 €	0 €	0 €	16 745 150 €	16 745 150 €	0 €	0,00	94,73
	Saldo da Gerência anterior - operações orçamentais	**490 698 €**	**0 €**	**490 698 €**		**490 698 €**	**0 €**	**0 €**	**490 698 €**	**0 €**	**490 698 €**	**0 €**	**100,00**	**0,00**
	TOTAL	103 017 859 €	9 031 512 €	104 500 950 €	219 196 €	101 975 134 €	194 €	194 €	3 974 063 €	98 000 880 €	101 974 941 €	0 €		95,13

Nota. Elaboração pela própria com base no Relatório de Contas de 2018.

Esta demonstração, à semelhança do DODES, demonstra todas as fases e eventos da execução orçamental da receita, estruturada pelas diversas classificações económicas.

4.5 Implementação Ficheiros S3CP

A grande alteração com a implementação do novo normativo foi a alteração da entrega da prestação de contas mensal e anual das entidades que integram o SNS. De acordo com a UniLEO, o Portal S3CP e os ficheiros submetidos através deste Portal, visavam centralizar a informação contabilística e gerir o processo de consolidação da administração central, bem como recolher a informação contabilística de todas as entidades da Administração Pública.

Com a implementação do SNC-AP a submissão da prestação de contas é efetuada através da submissão de ficheiros S3CP, gerado na aplicação SICC e submetidos (no ano da implementação) simultaneamente no portal da ACSS e no portal da UniLEO.

Tornou-se assim necessário definir os requisitos para a integração de informação contabilística, orçamental e económico-financeira, no Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas (S3CP), nos termos do SNC-AP, tendo para o efeito a UniLEO disponibilizado um conjunto de documentação base com as diretrizes a serem seguidas pelas entidades:

i. Instruções para a integração de informação orçamental e económico-financeira no Sistema Central de Contabilidade e Contas Públicas;
ii. Documento de requisitos para a integração de informação contabilística (SNC-AP);
iii. Tabelas Fonte;
iv. Regras;
v. Esquemas.

Em complemento à Norma Técnica n.º 1/2017 da UniLEO, é definida a estrutura de recolha de informação orçamental e económico-financeira, que obedece a regras especificas e sequenciais:

TABELA 20

Estrutura de recolha de informação – S3CP

Nº	Descrição curta	Descrição longa
1	CPLC	Correspondência entre o plano de contas local e o plano de contas central
2	BA	Balancete da contabilidade orçamental (classe 0)
2	BA	Balancete da contabilidade orçamental e financeira (classes 0 à 8)
3	DDORC	Demonstração do desempenho orçamental
4	DOREC	Demonstração de execução orçamental da receita
5	DODES	Demonstração de execução orçamental da despesa
6	DTAS	Dívidas a terceiros por antiguidade de saldos
7	BLC	Balanço
8	DR	Demonstração dos resultados por natureza
9	DAPL	Demonstração das alterações no património líquido
10	DFC	Demonstração de fluxos de caixa
11	EC	Encargos contratuais
12	AI	Ativos intangíveis – Quantia escriturada e movimentos acumulados ao trimestre
12A	AI - A	Ativos intangíveis – Desagregação das adições
12B	AI - D	Ativos intangíveis – Desagregação das diminuições
13	AFT	Ativos fixos tangíveis – Quantia escriturada e movimentos acumulados ao trimestre
13A	AFT - A	Ativos fixos tangíveis - Desagregação das adições
13B	AFT - D	Ativos fixos tangíveis - Desagregação das diminuições
14	PI	Propriedades de investimento - Quantia escriturada e movimentos acumulados ao trimestre
14A	PI - A	Propriedades de investimento - Desagregação das adições
14B	PI - D	Propriedades de investimento - Desagregação das diminuições
15	DPPI	Demonstração de execução do plano plurianual de investimentos

Nota. UniLEO (2019).

A implementação do processo de emissão e submissão de ficheiros S3CP foi um processo complexo e para normalizar a implementação dos procedimentos a UniLEO procedeu à emissão dum conjunto de regras de validação aplicadas às estruturas de recolha de informação orçamental e económico-financeira preparada de acordo com o novo normativo.

O S3CP pretende recolher informação individual do balancete e das diversas demonstrações orçamentais e financeiras, sendo a submissão de ficheiros nesta plataforma, sujeita a um conjunto alargado de cerca de 200 regras de validação, com o principal objetivo de assegurar a fiabilidade e consistência dos dados recolhidos.

As regras de validação estabelecidas abrangem três tipos distintos:

i. Transversais, que validam o período, o prazo e o envio do ficheiro;
ii. Estrutura de recolha, que confirmam a estrutura das peças de relato;
iii. Contabilística, que cruzam a informação do balancete analítico com as restantes demonstrações financeiras.

As estruturas de recolha de informação orçamental e económico-financeira são validadas pelo S3CP de acordo com as dependências elencadas na tabela 22:

TABELA 21

Validação de ficheiros S3CP

	Periodicidade	CPLC	BA (S)	BA (M)	DDORC (S)	DDORC (M)	DOREC (S)	DOREC (M)	DODES (S)	DODES (M)	DTAS	DR	BLC	DAPL	DFC	EC	DPFI	AI	AFT	PI
CPLC	Anual, sempre que necessário	***																		
BA	Semanal	X	****																	
BA	Mensal	X		****																
DDORC	Semanal				****															
DDORC	Mensal			X		****														
DOREC	Semanal		X				****													
DOREC	Mensal			X				****												
DODES	Semanal		X				X		****											
DODES	Mensal			X				X		****										
DTAS	Mensal			X							****									
DR	Mensal			X								****								
BLC	Mensal			X								X	****							
DAPL	Mensal												X	****						
DFC	Mensal			X		X									****					
EC	Mensal			X												****				
DPFI	Mensal																****			
AI	Trimestral												X					****		
AFT	Trimestral												X						****	
PI	Trimestral												X							****

Nota. UniLEO (2019).

A validação dos ficheiros, não se opera pela ordem *upload* dos mesmos, mas sim pelo número de ficheiros, tipo de ficheiros e dependência entre eles, que existem na fila de espera a aguardar validação.

O próprio sistema ordena os ficheiros, em função das dependências de validação definidas no sistema e de acordo com as regras publicadas. O incumprimento das regras de validação gera mensagem de erros com informação de rejeição da informação.

Apesar de se encontrar expresso nas diretrizes da UniLEO que em 2019 passariam a ser aplicados os prazos previsto na Norma Técnica nº 1/2017 para a submissão de ficheiros em periodicidade mensal e trimestral, tal não se verificou até ao período em que se desenvolveu este estudo.

A importação dos ficheiros S3CP em 2018, ano de implementação do SNC-AP na UH, era obrigatório na plataforma da UniLEO e na plataforma da ACSS (UOGF) por substituição dos ficheiros texto (extensão txt) submetidos mensalmente, correspondentes às demonstrações financeiras em vigor.

No período em que se desenvolveu este estudo, a obrigatoriedade passou a ser apenas de submissão na plataforma da ACSS.

4.6 Consolidação de Contas SNS

A Lei de Enquadramento Orçamental anual, determina que o setor das administrações públicas abrange todos os serviços e entidades que não tenham natureza e forma de empresa, de fundação ou de associação públicas.

Anualmente, na Circular emitida pela DGO com as Instruções para preparação do Orçamento do Estado são atualizadas as Entidades que integram o perímetro orçamental e cujas contas integra a consolidação de contas.

De acordo com o preconizado pela ACSS (2018, p.12):

> "A nova arquitetura financeira que decorre do artigo 7.º do decreto-lei 192/2015, de 11 de setembro, impõe à entidade consolidante das administrações publicas e igualmente à respetiva entidade consolidante de cada um dos subsetores que compõem este perímetro novas obrigações no âmbito do relato consolidado".

No perímetro do SNS, a ACSS assume o papel de entidade consolidante, sendo responsável pela execução do processo de consolidação e pela elaboração de documentos e elementos de apoio ao processo de consolidação. Por conseguinte, procede à emissão do Manual de Consolidação de Contas do Ministério da Saúde, onde define os procedimentos de consolidação.

Visando a harmonização dos princípios contabilísticos e dos critérios de reconhecimento nas operações das entidades do SNS de modo que as demonstrações financeiras tenham por base os mesmos critérios e princípios contabilísticos, o manual de consolidação estabelece a forma de registo dos principais movimentos contabilísticos associados aos Contratos Programa, Programas Verticais e Convenções Internacionais.

Após a submissão das contas individuais de cada entidade no Portal do Tribunal de Contas, todas as entidades do Ministério da Saúde tinham obrigatoriamente de remeter o ficheiro de consolidação, em formato Excel, com o detalhe das operações internas realizadas com todas as entidades do perímetro SNS/MS, com a seguinte informação:

i. Balanço Sintético;
ii. Demonstração dos Resultados;
iii. Demonstração dos Fluxos de Caixa;
iv. Reconciliação para o Balanço de abertura de acordo com o SNC-AP.

Conforme o Tribunal de Contas apurou no seu relatório de auditoria à implementação do SNC-AP em 2016, a DGO pretendia recolher através do sistema S3CP as contas individuais de todas as entidades abrangidas pelo perímetro de consolidação e registar neste sistema todas as operações de conciliação e subsequentes movimentos de consolidação. (Tribunal de Contas, 2016)

Não obstante as dificuldades que possam existir na efetivação da consolidação, a implementação do PCM que integra contas para contabilidade orçamental, financeira, e contas nacionais, permite eliminar a existência de rubricas diferentes e divergências entre os classificadores económicos, facilitando o processo de consolidação de contas.

5. Considerações Finais

5.1 Principais conclusões do estudo

A implementação do SNC-AP deu origem a algumas mudanças importantes face normativo anterior, o POCMS, nomeadamente a uniformização de procedimentos nas Instituições Públicas, integradas nos diversos Ministérios.

O desenvolvimento do presente estudo permitiu a análise das principais diferenças nas demonstrações financeiras exigidas legalmente, utilizando uma abordagem descritiva e qualitativa. De um modo geral, com o presente estudo foi possível verificar, por comparação, as diferenças entre as demonstrações financeiras elaboradas em POCMS e em SNC-AP.

O projeto foi elaborado de forma a dar resposta às hipóteses formuladas, sendo que, através da análise comparativa das demonstrações financeiras geradas nos dois normativos, bem como, na análise das tarefas exigidas aquando da primeira prestação de contas no novo normativo, foi possível concluir que as hipóteses em analisadas são confirmadas pelos resultados obtidos.

Na hipótese 1 foi definido que o SNC-AP permite a apresentação de demonstrações financeiras mais acessíveis e de fácil compreensão e análise da UH.

Através do presente estudo podemos efetivamente constatar que as demonstrações apresentam uma estrutura mais simples, em que, a inserção da coluna de notas que remetem para as explicações dos montantes incluídos nas respetivas rubricas para o anexo, permite uma análise mais completa e acessível.

A adoção do PCM, a simplificação das demonstrações e a implementação dos ficheiros S3CP com regras especificas demonstradas neste estudo permite dar resposta à segunda hipótese formulada, dado que, estas alterações permitem gerar *output's* com maior grau de transparência o que conduz a uma consolidação de contas mais fácil e consistente.

Uma das principais vantagens do SNC-AP é harmonização da contabilidade pública, inexistente até à sua implementação devido à existência dos diversos planos sectoriais, que torna este normativo um agente facilitador na consolidação de contas do sector público e consequentemente na comparação das contas das entidades dos diversos sectores.

Respondendo à questão de investigação, que procura elencar as melhorias na apresentação e consolidação de contas, efetivamente, a aprovação e consequente implementação do novo normativo contabilístico vem introduzir alterações significativas na contabilidade, com o

objetivo de gerar informação fiável, relevante, comparável que permita a análise e interpretação dos dados pelos utilizadores da informação.

Fazendo uma reflexão crítica, este estudo permitiu à candidata ter a perceção de que, apesar das dificuldades genéricas sentidas e apontadas pelos colaboradores da UH em análise, no período de implementação, nomeadamente ao nível da resistência na integração de recursos humanos, na implementação de software e submissão de reportes, ultrapassado o período de adaptação, são visíveis as vantagens da adoção do novo normativo.

A implementação do SNC-AP, bem como as alterações verificadas na uniformização de procedimentos, implementação de regras e submissão de reportes conduz a uma harmonização da contabilidade pública que facilita a consolidação de contas do Serviços Nacional de Saúde e consequentemente de todas as entidades da Administração Pública.

5.2 Limitações ao estudo e sugestões para estudos futuros

A implementação do SNC-AP, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, é considerada a segunda grande reforma na contabilidade pública portuguesa.

Volvidos que estão três anos após a implementação do normativo nas entidades do Serviço Nacional de Saúde, verifica-se que ainda há um longo caminho a percorrer, nomeadamente na otimização dos dados reportados, na forma de reporte da consolidação de contas e submissão de informação junto das diferentes entidades da Tutela, nas diversas Plataformas existentes.

Em todos os trabalhos de investigação existem limitações e o presente estudo tem como principal limitação assentar num estudo de caso de uma única entidade do SNS.

Numa perspetiva de estudos futuros, considera-se de extremo interesse e importância verificar se a otimização dos procedimentos permite uma consolidação de contas mais simplificada e de fácil reporte.

Aponta-se também como possível extensão de estudo analisar e aprofundar a aplicação da NCP 27 – Contabilidade de Gestão em todas as entidades do SNS que reverte um caracter de extrema importância, uma vez que, como definido na própria norma, “a contabilidade de gestão destina -se a produzir informação relevante e analítica sobre custos, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, para satisfazer uma variedade de necessidades de informação dos gestores e dirigentes públicos na tomada de decisões”.

6. Referências bibliográficas

Alves, S. (2017). *Principais Dificuldades Sentidas na Transição Para O SNC - AP Nas Entidades Piloto. O Caso do IPL.* (MasterThesis).

Azevedo, C.M. (2018). *A Implementação do SNC-AP nas Autarquias Locais em Portugal* (Doctoral dissertation).

Azevedo, D. (2015). *Desafios do Futuro. In Conferência Anual de Serviços Partilhados e Compras Públicas, Lisboa*, dezembro, 2015

Caiado, A., e Pinto, A. (2002). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Vislis Editores.

Caiado, A. C., Carvalho, J. B., Silveira, O. C., & Simões, V. M. (2017). *Contabilidade Orçamental Pública de acordo com o SNC-AP*. Áreas Editora.

Carvalho, A. C. P., & Carreira, J. D. J. (2016). *Considerações sobre o impacto do novo modelo contabilístico (SNC-AP) nas contas das Autarquias Locais*. Atas do XVII Encontro AECA, AECA/IPB, Bragança.

Castro, J. K. R S. (2019) *"A Transição para o SNC-AP: Estudo de Caso SASUC."* (MasterThesis)

Correia & Gonçalves (2010). *Ativos fixos tangíveis na contabilidade pública e empresarial – IPSS 17 versus IAS 16*. Contabilidade & Empresas. Nº 6. 2º Série. Revista Contabilidade.

CNC, (2016). *Manual de Implementação – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Publicas* (SNC-AP) (1ª Versão) CNC.

CNC, (2017). *Manual de Implementação – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Publicas* (SNC-AP) (2ª Versão) CNC.

CNCP (2013). *Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística - Administrações Públicas* (SNC-AP). Comité de Normalização Contabilística Público. http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Linhas_Orientadoras_SNCAP.pdf (consultado em 4 de maio de 2021).

Correia, A. M. S. (2019). *Preparação e Perceções sobre a Mudança do POCAL para o SNC-AP na Câmara Municipal da Horta* (Doctoral dissertation).

Gomes, P. (2014) - *O processo de harmonização do sistema de contabilidade pública na União Europeia*. Revista TOC. 175

Gonçalves, M., Lira, M., & Marques, M. D. C. (2014). *Adolescência da contabilidade por partidas dobradas em Portugal: o papel de um amigo de Marquês de Pombal, José Francisco da Cruz* (1717–1768). Revista de Contabilidade e Finanças, 116, 20-24.

Leite, J & Rodrigues, L. (2010). *A teoria institucional e o costing na contabilidade de gestão hospitalar: o caso da gestão central dos hospitais EPE portugueses*. In IV Congresso Iberoamericano de Contabilidade de Gestão. Valencia: Universidad.

Lira, M. M. C. (2011). *A importância da Aula do Comércio na história da contabilidade portuguesa*. Revista Universo Contábil, 7(2), 97-113.

Lopes, C. G. (2020). *Qualidade e modernização da Administração Pública: O caso do processo de transição e implementação do SNC-AP* (Doctoral dissertation).

Marques, I. C. F. (2019). *Transição para o SNC-AP: Realidade das Instituições de Ensino Superior Público* (Doctoral dissertation).

Marques, M. C. (2001). *Da Contabilidade Pública Tradicional, à Contabilidade Pública Actual*. Revista de Economia Finanças e Contabilidade.

Mills, A. J., Durepos, G., & Wiebe, E. (Eds.). (2009). *Encyclopedia of case study research*. Sage Publications.

Minayo, M. C. D. S. (2012). *Análise qualitativa: teoria, passos e fidedignidade*. Ciência & saúde coletiva, 17, 621-626.

Nunes, A. V., Rodrigues, L. L., & Viana, L. C. (2016). *O Sistema de Normalização Contabilística: Administrações Públicas - Teoria e Prática*. Coimbra: Edições Almedina, S.A.

Pardal, L., & Lopes, E., S. (2011). Métodos e Técnicas de Investigação Social. Porto: Areal Editores.

Pires, A. M., & Rodrigues, F. J. (2017). *Evolução previsível para a contabilidade no setor público em Portugal: uma interpretação do grau de implementação das reformas a partir das caraterísticas da envolvente*. XIX Encuentro AECA.

Rodrigues, A. M., Carvalho, C., Cravo, D., & Azevedo, G. (2010). *SNC–Contabilidade financeira: sua aplicação*. Edições Almedina.

Rodrigues, L.L. (2018). *A contabilidade pública como uma fonte de informação essencial para a tomada de decisão – novas exigências*. III Jornadas de Fiscalidade e Contabilidade - IPT

Rodrigues, M. B. (2011). *Os homens do erário régio*. Pecvnia, (13), 59-81.

Rua, S. C. & Carvalho, J. B. C. (2006). *Contabilidade Pública – estrutura conceptual*. Publisher Team.

Santos, A. (2017). *A contabilidade de gestão na Administração Pública: um estudo de caso.* Tese Mestrado em Contabilidade e Finanças. ISCAP. Porto.

Sousa, P. (2018). *A implementação do SNC-AP – O Caso da Universidade de Lisboa*. Tese de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais. Lisboa

TC (2017) *Relatório de Auditoria n.º 13 / 2016, 2.ª S. Processo n.º 27/2016 – AUDIT "AUDITORIA À IMPLEMENTAÇÃO DO SNC-AP*", Tribunal de Contas.

TC (2017). *Relatório Intercalar II: Auditoria à Implementação do SNC-AP*, Tribunal de Contas.

TC (2017). *Relatório Intercalar III: Auditoria à Implementação do SNC-AP,* Tribunal de Contas.

Yacuzzi, E. (2005). *El estudio de caso como metodologia de investigación: teoría, mecanismos causales, validación*. In CEMA Working Papers: Serie Documentos de Trabajo, Nº 206, 1-37.

Yin, R.K. (2003) *Case Study Research: Design and Methods*. (3rd Ed.), Sage, Thousand Oaks

Yin, R. K. (2009). *Case study Research: Design and methods* (4th Ed.), Sage Thousand Oaks

Yin, R. K. (2018). *Case study Research and applications. Sage*.

7. Diplomas Legais

Decreto-Lei n.º 232/97, do Ministério das Finanças (1997). Diário da República – Série I -A N.º 203. https://data.dre.pt/eli/dec-lei/232/1997/09/03/p/dre/pt/html

Decreto-Lei n.º 127/2012, do Ministério das Finanças (2012). Diário da República - Série I N.º 119. https://data.dre.pt/eli/dec-lei/127/2012/p/cons/20150602/pt/html

Decreto-Lei n.º 192/2015, do Ministério das Finanças (2015). Diário da República – Série I N.º 178. https://data.dre.pt/eli/dec-lei/192/2015/09/11/p/dre/pt/html

Decreto-Lei n.º 85/2016, do Ministério da Economia (2016). Diário da República –Série I N.º 243. https://data.dre.pt/eli/dec-lei/85/2016/12/21/p/dre/pt/html

Decreto-Lei n.º 18/2017, Ministério da Saúde (2017). Diário da República –Série I N.º 30. https://data.dre.pt/eli/dec-lei/18/2017/02/10/p/dre/pt/html

Instrução nº 1/2004 – 2ª Secção - Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP- aprovado pelo D.L. nº. 232/97, de 3/9) e planos sectoriais – (POC-Educação aprovado pela Portaria 794/2000 de 20/09, POCMS aprovado pela Portaria nº. 898/2000 de 28/9 e POCISSSS aprovado pelo D.L. nº. 12/2002 de 25/01) – Tribunal de Contas. https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/Instrucoes/Documents/2004/inst001-2004-2s.pdf

Lei n.º 91/2001, da Assembleia da República (2001). Diário da República – Série I - A N.º 192. https://data.dre.pt/eli/lei/91/2001/08/20/p/dre/pt/html

Lei n.º 8/2012, da Assembleia da República (2012). Diário da República – Série I - A N.º 37. https://data.dre.pt/eli/lei/8/2012/p/cons/20150317/pt/html

Portaria n.º 898/2000, dos Ministérios das Finanças e da Saúde (2000). Diário da República - Série I - B. https://data.dre.pt/eli/port/898/2000/09/28/p/dre/pt/html

Portaria n.º 189/2016, do Ministério das Finanças (2016). Diário da República - Série I N.º 134. https://data.dre.pt/eli/port/189/2016/07/14/p/dre/pt/html

Portaria n.º 218/2016, do Ministério das Finanças (2016). Diário da República – Série I N.º 152. https://data.dre.pt/eli/port/218/2016/08/09/p/dre/pt/html

Portaria nº 128/2017, do Ministério das Finanças (2017). Diário da República – Série I N.º 68. https://data.dre.pt/eli/port/128/2017/04/05/p/dre/pt/html

Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho (2002). Jornal Oficial das Comunidades Europeias. https://op.europa.eu/pt/publication-detail/-/publication/063990c7-2ce2-4e5c-b0cc-5eba713d7d08