



A TRANSIÇÃO PARA O SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA NOS HOSPITAIS E.P.E.

*Uma Oportunidade
de Mudança*



1. Introdução

Em 22 de dezembro de 2011 foi publicada a Circular Informativa n.º 36/2011/UOGF da Administração Central do Sistema de Saúde, I.P. (ACSS), relativa à mudança de referencial contabilístico das Entidades Públicas Empresariais do setor da Saúde. De acordo com a mesma, decorrente dos acordos estabelecidos no âmbito do Programa de Assistência Económica e Financeira, na sua primeira revisão regular, de setembro de 2011, aquelas entidades terão, até ao 4.º trimestre de 2012, de mudar de referencial contabilístico, o qual terá de ser consistente com o das restantes empresas públicas, a partir do exercício de 2013.

De acordo com a referida Circular, esta mudança de referencial contabilístico visa, por um lado, reforçar a gestão dos Hospitais E.P.E. e a qualidade da informação financeira prestada, e por outro, reforçar o controlo por parte da Administração Central. Consequentemente, para as entidades em questão, esta alteração de normativo contabilístico deverá ser entendida como uma oportunidade para aprofundar a qualidade do relato financeiro e, caso tal se revele necessário, como uma oportunidade para reforçar os sistemas contabilísticos e de controlo interno, bem como os sistemas de informação, de modo a garantir a prossecução dos objetivos referidos.

A experiência do processo de transição para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), ao nível das sociedades comerciais e outras entidades abrangidas pelo mesmo, demonstrou que é fundamental um adequado planeamento daquele processo, o qual passa: (i) pelo **diagnóstico** da situação atual, ao nível do relato financeiro e identificação das principais alterações; (ii) definição de um **plano de ação**; e (iii) sua **implementação**.



Neste seguimento, o objetivo do presente documento consiste numa primeira avaliação das questões fundamentais que irão ser colocadas aos diferentes Hospitais, E.P.E., assim como pretende traduzir o entendimento dos signatários, quanto à abordagem daquelas questões e quanto às principais linhas orientadoras do processo de transição.

2. A Fase de Diagnóstico



Os Hospitais, E.P.E. consistem numa realidade bastante diversificada e complexa, podendo agrupar diferentes tipos de atividade (urgências, internamento, consultas externas, meios auxiliares de diagnóstico, outras atividades produtivas e atividades de suporte diversificadas – refeitórios, lavandarias, manutenção e reparação, suporte informático, etc.) e abranger diferentes níveis de atividade, coexistindo Hospitais Centrais, de grande dimensão, com Unidades regionais e locais, de menor dimensão, mas possuindo, ao nível dos aspetos essenciais, pontos de ligação.

O processo de transição para o SNC, e a consequente aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) carece, no entendimento dos signatários, de um adequado planeamento, sendo essencial, que na Fase de Diagnóstico, sejam identificadas as principais implicações decorrentes da implementação do novo referencial contabilístico, nas seguintes áreas:

- Sistema contabilístico;
- Sistema de controlo interno;
- Sistema de informação;
- Recursos humanos e necessidades de informação.

Em termos gerais, no que se refere ao sistema contabilístico, deverá ser realizado um diagnóstico da situação atual, e eventuais necessidades de evolução, nos seguintes domínios:

- Políticas contabilísticas que deverão ser alteradas, em virtude da adoção do SNC;
- Implicações decorrentes da adoção do SNC, ao nível das regras de reconhecimento, as quais poderão implicar o reconhecimento de elementos das Demonstrações Financeiras, não relevados no Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS), assim como situações inversas, ou seja, elementos reconhecidos no POCMS e que carecem de desreconhecimento, ao nível do SNC;



- Alterações decorrentes da aplicação das bases de mensuração, previstas no SNC;
- Dados, informações e elementos adicionais requeridos, de modo a dar cumprimento às divulgações exigidas pela aplicação do SNC.

Quanto ao sistema de controlo interno, e atendendo a que um sistema de controlo interno tem como objetivos garantir: (i) a adequação do relato financeiro; (ii) a eficiência operacional; e (iii) o cumprimento das obrigações legais e regulamentares, a adoção de um novo referencial, mais exigente do que o atual, poderá exigir um reforço do atual sistema de controlo interno das entidades, de modo a garantir que o mesmo se ajusta e é adequado, face às novas exigências de relato.

De forma semelhante, poderão ser necessários reforços ao nível dos sistemas de informação, de modo a garantir que a informação retida nos sistemas é suficiente e responde às necessidades decorrentes da aplicação do novo normativo contabilístico, em particular, no que se refere às divulgações, as quais são bastante mais vastas e exigentes no âmbito do SNC, do que aquelas em vigor no Plano Oficial de Contas do Ministério da Saúde (POCMS).

Por último, uma componente essencial em todo este processo de transição, consistirá em avaliar quanto às eventuais necessidades de recursos humanos adicionais, bem como quanto às necessidades de formação dos recursos humanos, de modo a garantir: (i) a formação dos dirigentes e responsáveis, no intuito de os sensibilizar, quer para os novos conceitos, quer para a relevância da estrutura conceptual; (ii) que os preparadores das Demonstrações Financeiras, se encontram devidamente dotados de todos os conhecimentos necessários, nos aspetos do domínio das NCRF, dando particular ênfase e a necessária relevância, aos requisitos exigidos ao nível das divulgações; e (iii) que os executantes possuem um adequado conhecimento do novo plano de contas que irá resultar da adoção do SNC.

Concluída a Fase do Diagnóstico, as entidades deverão estar em condições de aprovar e comunicar um Plano de Ação, que assegure a adequada transição e implementação do SNC.

A IMPLEMENTAÇÃO DOS S.N.C. NOS HOSPITAIS E.P.E. UMA OPORTUNIDADE DE MUDANÇA



3. O Plano de Ação



Conforme anteriormente referido, o diagnóstico deverá incidir sobre diferentes áreas, devendo, a partir do mesmo, ser elaborado um Plano de Ação que identifique as ações a implementar, os respetivos responsáveis e a sua calendarização, passando esta última, se necessário, pela fixação de etapas intermédias.

Deste modo, os signatários procurarão, seguidamente, identificar áreas, que no seu entendimento, irão carecer de particular atenção e de definições, por parte dos responsáveis pela preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras das entidades em questão.

3.1 SISTEMA CONTABILÍSTICO

No que se refere ao sistema contabilístico, é expectável que seja necessário proceder à análise das seguintes matérias.

3.1.1 Pressuposto da Continuidade das Operações

De acordo com o § 23 da Estrutura Conceptual¹, um dos pressupostos subjacentes à aplicação do SNC, consiste no princípio da continuidade.

“As demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto de que uma entidade é uma entidade em continuidade e de que continuará a operar no futuro previsível. Daqui que seja assumido que a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações; se existir tal intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras podem ter que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, o regime usado deve ser divulgado.”

No quadro seguinte são apresentados valores, com base em informação reportada a outubro de 2011, pela ACSS, evidenciando, para as diferentes unidades hospitalares que integram o universo dos Hospitais, E.P.E., àquela data, os respetivos proveitos operacionais, custos operacionais e resultados, para o período compreendido entre 1 de janeiro de 2011 e 31 de outubro de 2011.

ZONA	ENTIDADE	PROVEITOS OPERACIONAIS	CUSTOS OPERACIONAIS	RESULTADOS OPERACIONAIS	euros %
1	CH Barlavento, EPE	56.390.547	64.982.356	-8.591.809	-15,2%
1	H Faro, EPE	98.528.994	109.227.357	-10.698.363	-10,9%
Zona 1		154.919.541	174.209.713	-19.290.172	-12,5%
2	H. Espirito Santo, EPE	66.609.678	69.763.720	-3.154.042	-4,7%
2	H Litoral Alentejano, EPE	20.983.061	26.500.355	-5.517.294	-26,3%
Zona 2		87.592.739	96.264.075	-8.671.336	-9,9%
3	CH Barreiro/Montijo, EPE	53.556.541	71.003.506	-17.446.965	-32,6%
3	CH Lisboa Ocidental, EPE	177.332.864	207.241.462	-29.908.598	-16,9%
3	CH Lisboa Norte, EPE	313.748.298	376.027.903	-62.279.605	-19,9%
3	CH Lisboa Central, EPE	250.404.032	283.443.132	-33.039.100	-13,2%
3	CH Médio Tejo, EPE	60.070.087	82.017.449	-21.947.362	-36,5%
3	CH Oeste Norte	34.178.298	42.888.512	-8.710.214	-25,5%
3	CH Setúbal, EPE	70.887.296	89.903.466	-19.016.170	-26,8%
3	CH Torres Vedras	25.256.190	30.699.119	-5.442.929	-21,6%
3	H Curry Cabral, EPE	74.834.997	90.907.747	-16.072.750	-21,5%
3	H Garcia de Orta, EPE	110.383.780	124.415.445	-14.031.665	-12,7%
3	H Prof. Dr. Fernando Fonseca, EPE	131.389.829	129.737.652	1.652.177	1,3%
3	H Santarém, EPE	51.765.162	65.551.286	-13.786.124	-26,6%
3	I.O. Dr. Gama Pinto	6.243.169	4.920.186	1.322.983	21,2%
3	IPO Lisboa, EPE	92.040.524	103.424.940	-11.384.416	-12,4%
3	Mat. Dr. Alfredo Costa	23.461.015	22.331.019	1.129.996	4,8%
3	CH Psiquiátrico Lisboa	28.040.867	24.117.190	3.923.677	14,0%
Zona 3		1.503.592.949	1.748.630.014	-245.037.065	-16,3%
4	CH Cova Beira, EPE	39.723.301	49.577.510	-9.854.209	-24,8%
4	CMR Rovisco Pais	5.528.555	6.275.454	-746.899	-13,5%
4	H Arcebispo João Crisóstomo	4.651.894	4.062.178	589.716	12,7%
4	H Dr. Francisco Zagalo	7.002.541	6.109.701	892.840	12,8%
4	H Figueira Foz, EPE	23.288.060	24.904.881	-1.616.821	-6,9%
4	H José Luciano de Castro	4.041.803	3.244.335	797.468	19,7%
4	IPO Coimbra, EPE	42.438.524	41.976.579	461.945	1,1%
Zona 4		126.674.678	136.150.638	-9.475.960	-7,5%
5	CH Alto Ave, EPE	64.942.083	74.846.431	-9.904.348	-15,3%
5	CH Entre Douro e Vouga, EPE	68.547.350	70.505.024	-1.957.674	-2,9%
5	CH Médio Ave, EPE	41.001.788	43.689.218	-2.687.430	-6,6%
5	CH Porto, EPE	208.839.904	230.919.257	-22.079.353	-10,6%
5	CH P. Varzem/Vila Conde, EPE	20.522.509	23.540.581	-3.018.072	-14,7%
5	CH Tâmega e Sousa, EPE	67.069.318	65.237.294	1.832.024	2,7%
5	CH Trás-os-Montes e Alto Douro, EPE	99.927.078	101.811.719	-1.884.641	-1,9%
5	CH V.N. Gaia/Espinho, EPE	130.829.749	133.977.458	-3.147.709	-2,4%
5	H Stª Maria Maior, EPE	18.940.433	19.485.897	-545.464	-2,9%
5	IPO Porto, EPE	108.994.854	104.816.233	4.178.621	3,8%
5	H Magalhães Lemos, EPE	15.143.242	15.738.656	-595.414	-3,9%
Zona 5		844.758.308	884.567.768	-39.809.460	-4,7%
Total Geral		2.717.538.215	3.039.822.208	-322.283.993	-11,9%

Fonte: ACSS – Dados de Monitorização Mensal.

Decorre da análise dos dados evidenciados no quadro acima, que os resultados operacionais globais, das diferentes entidades, no período considerado, ascenderam a 322 Milhões de euros negativos, sendo muito poucas as entidades que apresentam resultados operacionais positivos.

Desta forma, um dos aspetos a tomar em consideração, na fase de diagnóstico, consiste em avaliar se, efetivamente, o princípio da continuidade poderá estar em causa ou não, ou seja, as entidades deverão avaliar se existem intenções ou necessidade de liquidar ou de reduzir, drasticamente, o nível das suas operações. Caso tal aconteça, as suas Demonstrações Financeiras terão que ser preparadas segundo um regime diferente e, se assim for, as entidades em questão deverão selecionar esse regime e divulgá-lo, adequadamente.

3.1.2 Perdas por Imparidade dos Ativos Fixos Tangíveis

Intrinsecamente relacionada com a questão anterior, coloca-se a questão da abordagem a ser adotada, no que se refere ao tema das Imparidade dos Ativos Fixos Tangíveis. As perdas por imparidade, tal como definidas em SNC, consistem no excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

Assim sendo, em cada data de relato, cada entidade deve avaliar se existe alguma indicação de que existam ativos, relativamente aos mesmos, devam ser reconhecidas perdas por imparidade. Isto significa que, pelo menos, com efeito a 1 de janeiro de 2012, data da adoção do SNC, para efeitos de elaboração de comparativos, cada entidade deverá analisar se existem indícios ou não, de que poderão existir ativos, relativamente aos quais, devam ser reconhecidas perdas por imparidade. Para tal análise, a entidade deverá tomar em consideração diferentes fontes de informação (internas e externas), devendo, de acordo com a NCRF 12 – Imparidade de Ativos, serem tomadas em consideração as seguintes indicações, as quais são consideradas como mínimas:

Fontes externas de informação:

- (a) diminuição significativa, durante o período, do valor de mercado de um ativo mais do que seria esperado, como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;
- (b) ocorrência, durante o período, ou previsão de ocorrência no futuro próximo, de alterações significativas com um efeito adverso na entidade, relativas ao ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que a entidade opera ou no mercado ao qual o ativo está dedicado;
- (c) aumento das taxas de juro de mercado ou de outras taxas de mercado de retorno de investimentos durante o período, sendo provável que aqueles aumentos afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor de uso de um ativo, e diminuirão, materialmente, a quantia recuperável do mesmo;
- (d) quantia escriturada dos ativos líquidos da entidade superior à sua capitalização de mercado.

Fontes internas de informação:

- (e) disponível evidência de obsolescência ou dano físico de um dado ativo;
- (f) ocorrência, durante o período, de alterações significativas

com um efeito adverso na entidade, ou expectativa de que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, um ativo seja usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um ativo que se tomou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional a que o ativo pertence, planos para alienar um ativo antes da data anteriormente esperada, e a reavaliação da vida útil de um ativo, como finita em vez de indefinida;

- (g) evidência, através de relatórios internos, que o desempenho económico de um ativo é, ou será, pior do que o esperado.

Caso exista uma indicação de que um ativo possa estar com imparidade, isto pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo precisa de ser revisto e ajustado, de acordo com a Norma aplicável ao ativo, mesmo que não seja reconhecida qualquer perda por imparidade, relativa a esse ativo.

O § 34 da NCRF 12 – Imparidade de Ativos, aborda as situações em que a quantia recuperável de um ativo individual não pode ser determinada, nomeadamente se:

- (a) O valor de uso do ativo não puder ser estimado, como estando próximo do seu justo valor menos os custos de vender (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros provenientes do uso continuado do ativo não puderem ser estimados como sendo insignificantes); e
- (b) O ativo não gerar influxos de caixa que sejam em larga medida independentes dos de outros ativos.

Em tais casos, o valor de uso e, por isso, a quantia recuperável, só podem ser determinados para a unidade geradora de caixa do ativo. Assim, colocar-se-á aos responsáveis pela preparação e apresentação das Demonstrações Financeiras qual o nível aplicável ao conceito de Unidade Geradora de Caixa (UGC), tendo em consideração que a mesma é definida como o mais pequeno grupo identificável de ativos que seja gerador de influxos e caixa, e que seja, em larga medida, independente dos influxos de caixa de outros ativos ou grupos de ativos. Deste modo, haverá que avaliar se o Hospital, como um todo, consiste numa única UGC, ou se existem diferentes UGC. A título meramente de hipótese, coloca-se a questão de avaliar se existem grupos de ativos específicos, que sejam em larga medida independentes dos influxos de caixa de outros ativos, ou grupos de ativos, como por exemplo: (i) os ativos associados à prestação de serviços, na área das urgências médicas; (ii) os ativos associados à prestação de serviços, na área do internamento hospitalar; (iii) os ativos associados às cirurgias; (iv) os ativos associados às consultas externas e outras situações específicas, de cada entidade.

Ultrapassada a questão do nível de análise a adotar, quanto ao conceito de UGC, caso existam indícios de perdas por imparidade dos ativos, haverá que proceder à determinação da sua quantia recuperável, o que consiste num exercício que requer: (i) um adequado conhecimento da estrutura de rendimentos e gastos associados a cada UGC, de forma a que seja possível estimar os fluxos de caixa para os ativos, na condição corrente; e (ii) a adoção de um conjunto de pressupostos, devidamente validados, quanto a aspetos fundamentais, tais como a taxa de desconto a adotar. Estes dois últimos aspetos requerem que os profissionais envolvidos nestas tarefas possuam um adequado conhecimento das metodologias a serem utilizadas, assim como um adequado conhecimento da realidade do setor e da entidade, bem como das expectativas de evolução económica e financeira.



Eventualmente, sobre toda esta temática, seria recomendável a fixação de parâmetros e metodologias a serem adotadas pelas diferentes entidades que integram os Hospitais, E.P.E., por parte da ACSS.

3.1.3 Regime do Acréscimo

O outro pressuposto subjacente à aplicação do SNC, consiste na aplicação do denominado regime do acréscimo (periodização económica). De acordo com este regime, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorrem (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos), sendo registados contabilisticamente e relatados nas Demonstrações Financeiras dos períodos, com os quais se relacionem. Na realidade económica dos Hospitais, E.P.E., nos últimos anos, em virtude dos atrasos ocorridos no processo de validação e aprovação da faturação, motivados por diferentes fatores, as rubricas de acréscimos de proveitos, atendendo à terminologia do POCMS, têm vindo a apresentar valores muito significativos, chegando os mesmos, em algumas situações, a representar os serviços prestados ao Sistema Nacional de Saúde (SNS) de dois exercícios. De igual modo, os valores recebidos, a título de adiantamento pelos serviços prestados, no âmbito dos Contratos Programa, celebrados entre os diferentes Hospitais, E.P.E. e a ACSS, têm atingindo, também, valores muito significativos, em virtude da faturação não se encontrar encerrada.

De modo a garantir que os montantes evidenciados nas Demonstrações Financeiras permitem: (i) uma adequada avaliação do desempenho; e (ii) os montantes associados aos devedores por acréscimos de rendimentos correspondem, efetivamente, a ativos da entidade, é essencial assegurar que a produção efetiva esteve na base das estimativas realizadas relativas ao rédito do período; e (iii) que as estimativas refletem, de forma apropriada, as regras de faturação em vigor, emanadas pela ACSS.

No entendimento dos signatários, a situação atual, caracterizada: (i) pela divulgação, com efeitos retroativos, das regras de faturação, por parte da ACSS; (ii) por atrasos constantes na conclusão da codificação dos processos clínicos e disponibilização da informação, de modo a permitir a conclusão do ciclo de faturação; e (iii) por longos períodos, no processo de conferência e aprovação, por parte da ACSS, motiva um elevado grau de incerteza quanto aos valores apresentados nas Demonstrações Financeiras dos Hospitais, E.P.E., no que se refere à atividade desenvolvida, podendo afetar a avaliação do desempenho e a segurança, quanto aos ativos apresentados. Deste modo, é recomendável que, aquando do processo de transição para o SNC, as diferentes entidades envolvidas possam avaliar quais as alterações que devem ser introduzidas, globalmente, nesta matéria, no sentido de reduzir o elevado grau de incerteza atualmente existente, e aumentar a segurança dos utilizadores na informação prestada pelos Hospitais, E.P.E..

Para além de todas estas questões associadas às estimativas relacionadas com a rubrica de devedores por acréscimos de rendimentos, a prática evidencia, que os procedimentos adotados pelos Hospitais, E.P.E., no que concerne ao controlo de inventários, deverão ser reforçados, de modo a que o denominado sistema de inventário permanente seja uma prática efetiva nestas entidades. Para tal, haverá que analisar se, efetivamente, todas as entradas em armazém são devidamente registadas contabilisticamente, pelo que, nas situações em que os bens não venham acompanhados da respetiva fatura, deverão ser movimentadas as contas de fornecedores em receção e conferência, de modo a garantir o reconhecimento, quer do ativo, quer da respetiva responsabilidade associada. Caso este procedimento não seja assegurado, os valores relativos aos gastos incorridos, assim como os associados aos inventários, não traduzirão a realidade operacional das diferentes entidades.

3.1.4 Reconhecimento dos Bens de Domínio Público

Em virtude do processo histórico, do qual resultou a constituição de uma parte significativa dos Hospitais, E.P.E., encontram-se afetos à sua atividade terrenos e edifícios, que integram o domínio público. Das diversas definições de bens de domínio público encontradas na doutrina, podemos apresentar a seguinte:

“1 - Conjunto das coisas que, pertencendo a uma pessoa coletiva de direito público de população e território, são submetidos por lei, dado o fim de utilidade pública a que se encontram afetadas, a um regime jurídico especial caracterizado fundamentalmente pela sua intransferibilidade, em ordem a preservar a produção dessa utilidade pública (aceção objetiva).

2 - Conjunto de normas que definem e regulam os direitos que se exercem sobre as coisas públicas (aceção institucional)” (José Pedro Fernandes, 1991).

O POCMS classifica os bens do domínio público em categorias da conta 45, assumindo-se que se trata de ativos em poder da entidade. No processo de transição para o SNC, haverá que analisar qual o tratamento a adotar, quanto ao reconhecimento e mensuração destes ativos. De acordo com o § 87 da Estrutura Conceptual do SNC, um ativo é reconhecido no balanço quando for provável que os benefícios económicos futuros fluam para a entidade e o ativo tenha um custo ou um valor, que possa ser mensurado com fiabilidade.

Face ao conceito de ativo acima apresentado, adotado na Estrutura Conceptual do SNC, no entendimento dos signatários, os bens de domínio público afetos aos Hospitais, E.P.E., deverão ser reconhecidos como ativos. Quanto à base de mensuração a adotar, a mesma deverá consistir: (i) nas situações em que os mesmos já tenham sido contabilizados no âmbito do POCMS, pelo seu valor contabilístico, desde que o mesmo não se afaste, significativamente, do justo valor do bem; (ii) nos casos em que os bens não se encontram registados nos registos contabilísticos utilizados atualmente, ou o seu valor contabilístico seja distinto do seu justo valor, sendo essa diferença materialmente relevante, pelo seu justo valor. Sobre esta matéria, haverá que analisar a aplicabilidade da IFRIC 12, na medida em que não estamos perante uma relação entre entidades de domínio público e do domínio privado.

Deste modo, poderão existir situações que requeiram a contratação de avaliadores que possam proceder à determinação do justo valor dos ativos em questão.

Independentemente da base de mensuração poder ser o modelo do custo revalorizado, nas situações anteriormente referidas, tal não significa que não seja necessário proceder à avaliação de perdas por imparidade, conforme referido anteriormente, no ponto 3.1.2..

Adicionalmente, no entendimento dos signatários, deverá ser assegurada a divulgação nas Notas às Demonstrações Financeiras dos bens de domínio público afetos à atividade das entidades, o seu valor de custo, ou justo valor e reintegrações acumuladas, assim como menção ao fato de se tratar de ativos com restrições permanentes, na medida em que os mesmos, enquanto permanecerem no domínio público, não são passíveis de serem comercializados.

3.1.5 Mensuração dos Ativos Fixos Tangíveis de Domínio Privado

Caso existam bens, que integram os ativos fixos tangíveis, que sejam de domínio privado, e cuja quantia escriturada seja, significativamente, inferior ao justo valor e, caso a diferença seja materialmente relevante, no entendimento dos signatários, à data da transição, deverá ser adotado o modelo do custo considerado para a mensuração daqueles bens.

Se a entidade adotar o modelo do custo considerado, deverá proceder às necessárias divulgações.

3.1.6 Ativos Intangíveis

As regras de reconhecimento dos ativos intangíveis são bastante mais restritas, no âmbito do SNC, do que aquelas vigentes no POCMS. Assim, é previsível que seja necessário analisar os diferentes ativos que integram os atuais ativos incorpóreos, e assegurar que os mesmos passam os testes de reconhecimento, definidos na NCRF 6 – Ativos Intangíveis.

3.1.7 Avaliação por Perdas de Imparidade nos Inventários

A rubrica de inventários integra bens com diferentes categorias e fins distintos. Usualmente, a componente mais relevante consiste



nos bens afetos à farmácia, nomeadamente, medicamentos, podendo os mesmos possuírem valores significativos, mesmo individualmente. Para além da farmácia, quer os materiais de consumo, ao nível dos materiais de consumo clínico, quer o material de manutenção e peças sobressalentes, entre outros, possuem, igualmente, valores relevantes.

Assim, um aspeto crítico na área agora em análise, consiste em assegurar um adequado ambiente de controlo interno em todo o processo relacionado com a contratação, formalização de encomendas a fornecedores, receção de materiais, armazenagem, registo de consumos e verificação física dos bens. Adicionalmente, de modo a assegurar a fiabilidade dos elementos das Demonstrações Financeiras, ao nível dos inventários, é relevante que sejam concebidos e implementados procedimentos que assegurem uma adequada identificação dos bens de baixa rotação, fora do prazo de validade e outros, que justifiquem o registo de ajustamentos à rubrica de inventários. Apenas deste modo é possível garantir a fiabilidade dos montantes evidenciados nas Demonstrações Financeiras.

Face ao referido, haverá que avaliar se os procedimentos implementados nesta área, na realidade dos Hospitais, E.P.E., são satisfatórios. Caso tal não aconteça, haverá que reforçar os procedimentos e controlos internos implementados nesta área.

3.1.8 Avaliação de Perdas por Imparidade nas Contas a Receber

No que se refere às contas a receber, no sector hospitalar, assumem particular relevância os montantes relativos aos serviços prestados ao Serviço Nacional de Saúde (SNS). No entanto, tal não significa que não possam existir valores significativos, relativos a montantes a receber de outras entidades, nomeadamente: (i) subsistemas de saúde; (ii) seguradoras; e (iii) outras entidades.

De modo a garantir que os valores evidenciados nas Demonstrações Financeiras, nas rubricas de Contas a Receber, correspondem a montantes realizáveis, torna-se necessário analisar as situações que motivem riscos de cobrança, e proceder aos necessários ajustamentos. Um elemento importante para tal, consiste na possibilidade de existirem procedimentos e suportes informáticos que permitam a obtenção de balancetes por antiguidade de saldos (*aging*), os quais permitem identificar, de forma clara, a antiguidade dos valores a receber, associados às diferentes transações, que justificam o saldo com determinada entidade.

Para além dos elementos anteriormente referidos, nas situações em que existam litígios com o devedor, a análise da realização daqueles montantes deverá contar com a participação dos responsáveis pela área jurídica.

Novamente, estamos perante uma área que poderá exigir o reforço dos procedimentos atuais, bem como a necessidade de definição de um plano de ação, que assegure que as tarefas serão executadas em tempo útil, de modo a permitir a obtenção de Demonstrações Financeiras fiáveis.

3.1.9 Impostos Diferidos

De acordo com o § 31 da NCRF 25 – Impostos sobre o Rendimento, um ativo por impostos diferidos deve ser reconhecido para o reporte de perdas fiscais não usadas até ao ponto em que seja provável que os lucros tributáveis futuros estarão disponíveis contra os quais possam ser usadas perdas fiscais não usadas. Deste modo, haverá que avaliar se, efetivamente, existem condições que permitam o

reconhecimento de impostos diferidos ativos por parte das entidades, nas situações em que exista reporte de prejuízos.

Adicionalmente, haverá que analisar da existência de impostos diferidos passivos, nomeadamente, os decorrentes da existência de subsídios ao investimento registados nas rubricas de capitais próprios.

3.1.10 Capital Estatutário não Realizado

De acordo com § 19 da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros, uma entidade deve mensurar os instrumentos financeiros de capital emitidos pelo dinheiro recebido ou pelo justo valor dos recursos recebidos ou a receber. Caso o pagamento seja diferido e o valor temporal do dinheiro for significativo, a mensuração inicial deve ser o valor presente da quantia a receber.

Nas situações em que o capital estatutário não esteja integralmente realizado, de modo a que seja possível determinar o valor presente da quantia a receber, em conformidade com a norma atrás referida, é importante que exista um compromisso quanto à data previsível de realização da parte do capital ainda não realizada. Adicionalmente, deverão ser realizadas as necessárias divulgações, nas Notas às Demonstrações Financeiras, quanto a esta temática.

3.1.11 Subsídios ao Investimento

Outra das diferenças entre o SNC e o atual normativo contabilístico, o POCMS, diz respeito à contabilização dos subsídios ao investimento. Enquanto que ao nível do POCMS, estamos perante um passivo, no âmbito do SNC, em virtude de não existir qualquer responsabilidade ou obrigação presente, estamos perante uma rubrica de capitais próprios (Fundos Patrimoniais em POCMS), pelo que, é opinião dos signatários, haverá que identificar a existência destas situações, na realidade dos Hospitais, E.P.E., de modo a que as mesmas sejam devidamente tratadas, ao nível do Plano de Ação.

Nas situações em que sejam reconhecidos subsídios ao investimento, nas rubricas de capitais próprios, haverá que analisar quanto ao registo dos respetivos impostos diferidos associados.

3.1.12 Avaliação das Provisões e Passivos Contingentes

A abordagem adotada no POCMS, no que se refere às provisões e passivos contingentes, é distinta daquela preconizada pelo SNC, sendo este referencial mais exigente, quanto ao reconhecimento das provisões associadas a responsabilidades da entidade, assim como quanto às divulgações, no caso de passivos contingentes. Deste modo, algumas das tarefas que, necessariamente, deverão ser desenvolvidas no âmbito do Plano de Ação, na perspetiva dos signatários, relativas à transição para o SNC, são as seguintes:

- tendo por base os serviços jurídicos das entidades, consultores jurídicos ou advogados, que tenham sido contratados para representar a entidade em litígios que envolvem a mesma, deverá ser obtida informação que permita: (i) conhecer em detalhe e, de forma completa, todos os processos nos quais a entidade é parte; (ii) apurar eventuais responsabilidades presentes que devam ser refletidas nas Demonstrações Financeiras, à data da transição; e (iii) identificar outras situações, das quais resultam passivos contingentes, que requeiram adequada divulgação;
- tendo por base o conhecimento detido pelos responsáveis do Órgão de Gestão das entidades e dos responsáveis pela preparação das respetivas Demonstrações Financeiras, deverá ser feita uma avaliação de outras potenciais responsabilidades,

que ainda não estejam em fase de litígio judicial, mas que possam afetar a situação financeira das entidades ou que devam ser divulgadas.

3.1.13 Reconhecimento do Rédito - Taxas Moderadoras

Em virtude do elevado grau de incerteza, associado à realização das taxas moderadoras, não cobradas, aquando do momento da prestação do serviço, caso os procedimentos de cobrança, normalmente adotados pelos Hospitais, E.P.E., não sofram alteração, haverá que analisar se deve ser mantida a política usualmente utilizada por aquelas entidades, que consiste no reconhecimento do rédito, aquando do momento da cobrança, ou se se justificam modificações, em virtude da aplicação do SNC.

No entendimento dos signatários, face à incerteza associada à cobrança, consideramos que o procedimento usualmente adotado por estas entidades, que consiste no reconhecimento aquando do momento da cobrança, deverá ser mantido.

Tal não deverá ser interpretado como uma dispensa da existência de um adequado sistema de controlo interno nesta área de modo a garantir um adequado controlo dos valores a receber associados às taxas moderadoras e das suas cobranças

3.1.14 Adequação da Cobertura de Seguros

Existem inúmeras situações em que não existe uma adequada cobertura de seguros dos ativos, propriedade ou ao dispor, dos Hospitais, E.P.E.. Uma das situações que poderá carecer de aprofundamento nesta adoção do SNC, consiste nos ativos de domínio público afetos à atividade destas entidades, sendo relevante clarificar qual a política a adotar, no que se refere à cobertura de seguros destes ativos. De igual modo, haverá que analisar o grau de cobertura dos ativos do domínio privado, propriedade destas entidades.

3.1.15 Bens à Consignação em Poder dos Hospitais, E.P.E.

Nos últimos anos, têm vindo a aumentar as situações em que os fornecedores colocam à disposição dos Hospitais, E.P.E., bens em regime de consignação, com o intuito de tornar o processo logístico mais eficiente.

No entendimento dos signatários, e na área em análise, deverão ser implementados procedimentos e técnicas de controlo interno que permitam manter um adequado registo dos ativos e inventários, em poder dos Hospitais, E.P.E., em regime de consignação, devendo as práticas e os montantes associados aos mesmos serem divulgados, ao nível das Demonstrações Financeiras.

3.1.16 Bens em Comodato em Poder dos Hospitais, E.P.E.

De forma semelhante ao referido anteriormente, quanto aos bens à consignação em poder dos Hospitais, E.P.E., existem, também, situações em que se encontram na posse dos Hospitais, E.P.E., equipamentos e outros ativos, em regime de comodato.

De igual modo, e na opinião dos signatários, é recomendável que, no processo de transição para o SNC, sejam analisados os procedimentos e técnicas de controlo interno existentes nesta área, no sentido de garantir o adequado registo e controlo destes bens, bem como as necessárias divulgações, ao nível das Notas às Demonstrações Financeiras.

3.2 SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

Existe uma relação direta entre os objetivos de uma entidade e o seu sistema de controlo interno, desenhado e implementado, com o intuito de garantir a prossecução dos objetivos definidos. Após a definição dos objetivos, torna-se possível identificar e avaliar eventos potenciais (riscos) que possam comprometer a realização daqueles mesmos objetivos. Com base nesta análise, os responsáveis da gestão poderão definir respostas específicas, as quais serão tomadas em consideração, no desenho e conceção do sistema de controlo interno.

Um sistema de controlo interno pode ser concebido com o objetivo de prevenir a ocorrência de erros, assim como, de assegurar a deteção e correção desses mesmos erros, após os mesmos terem ocorrido.

Os objetivos de uma entidade e, conseqüentemente, do seu sistema de controlo interno, podem, de forma geral, ser agrupados em quatro categorias:

- estratégicos, que se traduzem em objetivos globais, que suportam a missão de uma entidade;
- de relato financeiro (controlo interno sobre o relato financeiro);
- operacionais (controlo e eficiência operacional); e
- de cumprimento da legislação e regulamentos aplicáveis.

Em virtude da mudança de referencial, do atual POCMS para o SNC, conforme decorre do anteriormente apresentado, é importante reter que não estamos perante uma mera alteração do Plano de Contas das entidades. Existem novos requisitos, em termos de regras de reconhecimento, bases de mensuração e obrigações declarativas, que devem motivar uma avaliação sobre se o atual sistema de controlo interno é adequado, face às novas exigências.

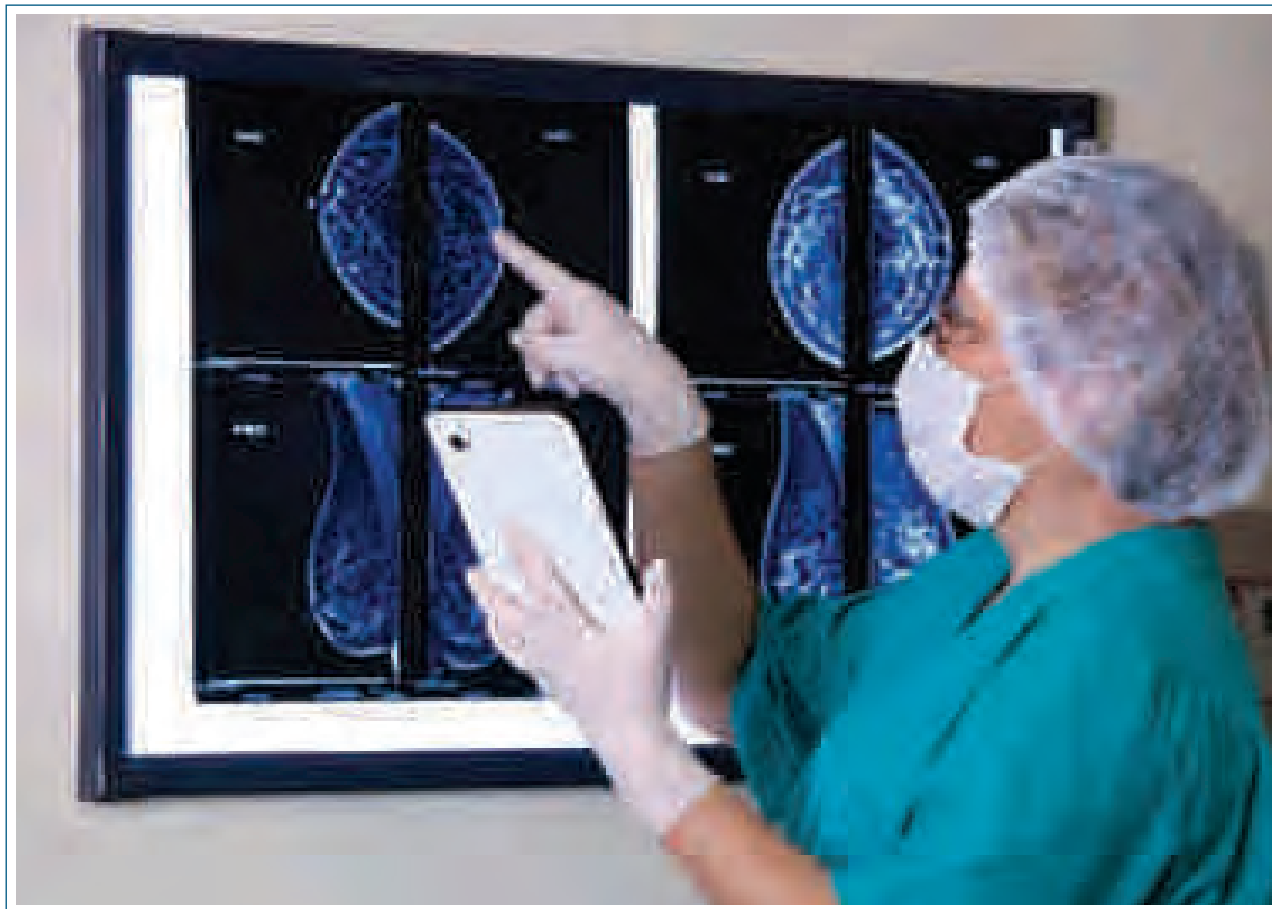
No entendimento dos signatários, afigura-se que esta poderá ser uma oportunidade para aprofundar o sistema de controlo interno implementado em cada entidade, devendo, essa avaliação, permitir determinar se serão necessários ajustamentos e reforços, em áreas específicas, motivando o redesenho do sistema e a implementação de novos procedimentos e técnicas de controlo.

Com o desenvolvimento de todo este processo, será conseguida uma melhoria, não só do relato financeiro, mas também do controlo e eficiência operacional, justificando, por estas vias, o esforço exigido pelo processo em questão.

Conseqüentemente, os signatários recomendam que os responsáveis da gestão dos Hospitais, E.P.E., sejam alertados e motivados para as oportunidades que poderão resultar do processo de transição para o SNC, não só ao nível do reforço da qualidade da informação financeira disponibilizada, mas, essencialmente, ao nível do reforço do controlo e eficiência operacional.

3.3 SISTEMA DE INFORMAÇÃO

O sistema de informação consiste num elemento essencial do controlo interno. Sem o mesmo, não é possível garantir a recolha e tratamento dos dados relevantes que garantam a operacionalidade do sistema de controlo interno, e a conseqüente prossecução dos seus objetivos.



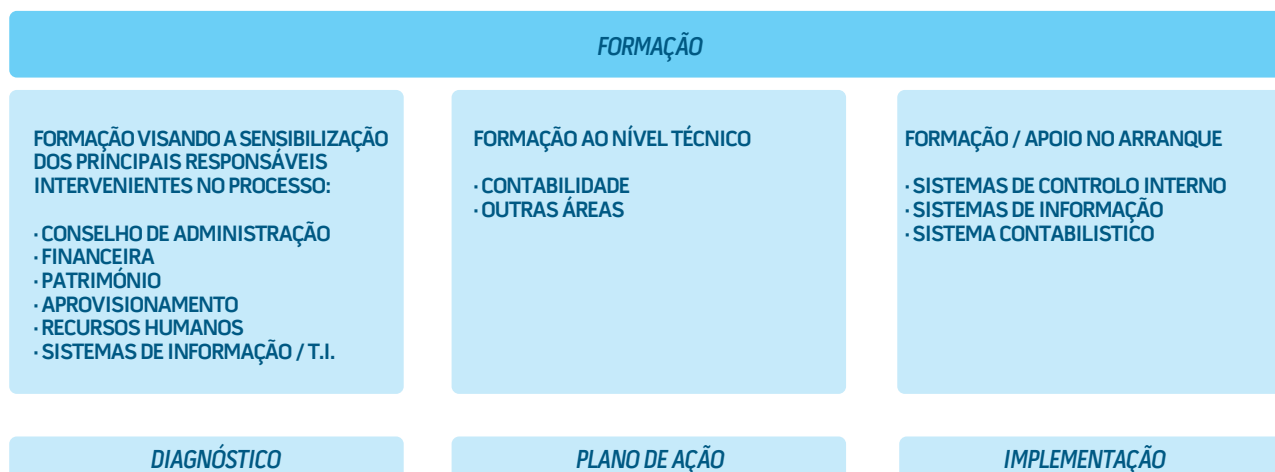
Deste modo, face aos aspetos abordados nos pontos anteriores, os signatários recomendam que os novos requisitos de informação, decorrentes do processo de transição para o SNC, sejam devidamente analisados, assim como os sistemas atuais, devendo ser avaliadas as novas necessidades de informação, quer para garantir um adequado processo de transição para o SNC, quer para melhorar o controlo e eficiência operacional.

Voltamos a sublinhar, que esta poderá ser uma componente particularmente exigente e decisiva, não só do processo de transição para o SNC, mas também da melhoria do controlo e eficiência operacional, pelo que deverá ser devidamente ponderada e avaliada pelos responsáveis da gestão dos Hospitais, E.P.E..

3.4 RECURSOS HUMANOS E NECESSIDADES DE FORMAÇÃO

É sabido que, qualquer processo de mudança requer: (i) a gestão do próprio processo de mudança; (ii) a sensibilização dos responsáveis, para os objetivos pretendidos, pelo processo de mudança; e (iii) a formação dos quadros, nos novos normativos e referenciais conceptuais, assim como nas novas ferramentas, capazes de assegurarem o adequado funcionamento dos novos sistemas.

Assim, na ótica dos signatários, um dos pilares essenciais no processo de transição para o SNC nos Hospitais, E.P.E., consistirá na avaliação das necessidades de formação dos recursos humanos, com a conseqüente conceção das necessárias ações de formação, sua realização e monitorização.



4. Implementação



Após o desenho e a conceção do Plano de Ação, a fase seguinte e final, deverá consistir na sua implementação e monitorização, de modo a que seja possível avaliar quanto à necessidade de eventuais medidas corretivas, ao longo de todo o processo de implementação.

4.1 ACOMPANHAMENTO E MONITORIZAÇÃO

Caso o processo de transição para o SNC, ao nível dos Hospitais, E.P.E., seja encarado como um processo mais global, com os objetivos já anteriormente referidos, o qual poderá justificar o investimento necessário à sua implementação, o mesmo deverá ser apreendido como um projeto complexo, que requer e exige uma adequada gestão e monitorização.

Pela sua relevância, é entendimento dos signatários, que a própria entidade reguladora do sistema, a ACSS, deverá ter um papel ativo na conceção e divulgação de normas orientadoras, que permitam às diferentes entidades ter uma linha de orientação, com o intuito de promover a coerência das opções tomadas e o reforço da comparabilidade da informação financeira, prestada pelas diferentes entidades.



5. Conclusão

Em 22 de dezembro de 2011, foi publicada a Circular Informativa da Administração Central do Sistema de Saúde, I.P. (ACSS), relativa à mudança de referencial contabilístico das Entidades Públicas Empresariais do setor da Saúde. De acordo com a referida Circular, a mudança de referencial contabilístico, visa reforçar a gestão dos Hospitais E.P.E. e a qualidade da informação financeira prestada, assim como o controlo por parte da Administração Central.

No entendimento dos signatários, pelo exposto nos pontos anteriores, esta alteração de normativo contabilístico, deverá ser entendida como uma oportunidade para aprofundar a qualidade do relato financeiro e, reforçar os sistemas contabilísticos e de controlo interno, bem como os sistemas de informação daquelas entidades, de modo

a garantir não só a qualidade da informação financeira, mas, simultaneamente, reforçar, o controlo e eficiência operacional das mesmas.

Contudo, existem questões e matérias, que, na opinião dos signatários, requerem a existência de diretivas e orientações que possibilitem uma abordagem consistente, por parte das diferentes entidades, e permitam, simultaneamente, que os esforços necessários à implementação do novo referencial contabilístico, potenciem melhorias operacionais.

Em suma, é entendimento dos signatários, que este processo de mudança de referencial contabilístico, do POCMS para o SNC, poderá consistir, para os Hospitais, E.P.E., uma oportunidade de melhoria significativa, justificando o investimento necessário e os esforços envolvidos. ■■■

¹ Publicada pelo Aviso n.º 15 652/2009, de 7 de setembro de 2009.

**Encontram-se
ainda disponíveis
para venda**



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS
Integridade. Independência. Competência.

**Manuais das Normas Internacionais
de Controlo de Qualidade. Auditoria,
Revisão, outros Trabalhos de Garantia
de Fiabilidade e Serviços
Relacionados.**

PVP €25 + IVA 6%



**SOFTWARE DE AUDITORIA
LÍDER MUNDIAL**

EFICIÊNCIA
SEGURANÇA
PLANEAMENTO
CONTROLO
PROGRAMAS DE TRABALHO
CONSOLIDAÇÃO DE CONTAS
REDUÇÃO DE PAPEL

CASEWARE

Ferramentas de vanguarda à sua medida

Diminua o seu trabalho de Auditoria/Revisão de Contas e de Consolidação de Contas com a ferramenta utilizada pelas principais redes de auditoria internacional, adaptável à sua dimensão e exigências. Trabalhe em conformidade com as normas nacionais e internacionais de auditoria e de contabilidade.

Working Partner
TOP
InoBest CONSULTING

Para mais informações contacte-nos através do 202 208 445 688
www.pw@inobest.com | www.inobest.com | www.caseware.com