
Manual do Revisor Oficial de Contas

Directriz de Revisão/Auditoria 870

SERVIÇOS E FUNDOS AUTÓNOMOS

Maio de 2004

ÍNDICE	Parágrafos
INTRODUÇÃO	1 - 12
OBJECTIVO E ÂMBITO DA DRA	13 - 15
ÂMBITO DE INTERVENÇÃO DO REVISOR	16 - 20
MATERIALIDADE	21 - 22
RELATÓRIOS	23 - 29
ENTRADA EM VIGOR	30
Apêndice - Obrigações de relato	
Anexo	

DIRECTRIZ DE REVISÃO/AUDITORIA 870

SERVIÇOS E FUNDOS AUTÓNOMOS

Maio de 2004

INTRODUÇÃO

1. De acordo com o n.º 3, do art.º 2.º da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), aprovada pela Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, os serviços e fundos autónomos (SFA) são organismos públicos que satisfazem, cumulativamente, os seguintes requisitos:
 - a) Não tenham natureza e forma de empresa, fundação ou associação públicas, mesmo se submetidos ao regime de qualquer destas por outro diploma;
 - b) Tenham autonomia administrativa e financeira;
 - c) Disponham de receitas próprias para cobertura das suas despesas, nos termos da lei.
2. De entre os institutos públicos regulados pela lei-quadro respectiva, aprovada pela Lei nº 3/2004, de 15 de Janeiro, são SFA os que satisfaçam os requisitos mencionados no ponto anterior. "(1)"
3. Os SFA estão abrangidos pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei 232/97, de 3 de Setembro, podendo alguns deles estar abrangidos pelas especificidades dos planos de contabilidade sectoriais, designadamente da Educação, da Saúde e das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social.
4. A execução do Orçamento de Estado é objecto de controlo administrativo, jurisdicional e político. O controlo administrativo compete ao próprio SFA, responsável por esta execução. Para isso os serviços devem elaborar, organizar e manter em funcionamento uma contabilidade pública e sistemas e procedimentos de controlo interno das operações de execução do orçamento.
5. Os art.ºs 10.º , 63.º e 74º da LEO estabelecem os instrumentos de gestão e descrevem a informação financeira a preparar pelos órgãos de gestão e serviços do orçamento de contabilidade pública dos SFA, bem como o prazo para a prestação das contas:

"Artigo 10.º - Instrumentos de gestão

Os organismos do sector público administrativo ficam sujeitos ao Plano Oficial de Contabilidade Pública, podendo ainda dispor de outros instrumentos necessários à boa gestão e ao controlo dos dinheiros e outros activos públicos, nos termos previstos na lei."

"Artigo 63.º - Informação a prestar pelos serviços e fundos autónomos

1. *Com o objectivo de permitir uma informação consolidada do conjunto do sector público administrativo, os serviços e fundos autónomos devem remeter ao Ministério das Finanças, nos termos e com a periodicidade a definir no decreto-lei de execução orçamental, os seguintes elementos:*
 - a) *Informação completa sobre os saldos de depósitos ou de outras aplicações financeiras e respectivas remunerações;*
 - b) *Informação completa sobre as operações de financiamento, nomeadamente empréstimos e amortizações efectuados, bem como as previstas até ao final de cada ano;*
 - c) *Contas da sua execução orçamental, donde constem os compromissos assumidos, os processamentos efectuados e os montantes pagos, bem como a previsão actualizada da*

Manual do Revisor Oficial de Contas

execução orçamental para todo o ano e os balancetes que evidenciem as contas das classes de disponibilidades e de terceiros, no caso de organismos que utilizem a contabilidade patrimonial;

- d) Relatório de execução orçamental;*
 - e) Dados referentes à situação da dívida e dos activos expressos em títulos de dívida pública;*
 - f) Documentos de prestação de contas.*
2. *Nos termos a estabelecer pelo diploma referido no número anterior, podem ser solicitados a todo o tempo aos serviços e fundos autónomos outros elementos de informação não referidos neste artigo destinados ao acompanhamento da respectiva gestão orçamental."*

"Artigo 74º - Apresentação das contas

1. *As contas dos serviços integrados e dos serviços e fundos autónomos são também prestadas, até 30 de Abril do ano seguinte àquele a que respeitam, ao Ministro das Finanças e ao respectivo ministro da tutela "(2).*
2. *A falta injustificada da prestação de contas a que se refere o número anterior constitui:*
 - a) Infracção financeira, punível com multa de valor igual ao previsto nos n.ºs 2, 3 e 4 do art.º 65.º da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, pela qual são responsáveis os dirigentes dos serviços em causa;*
 - b) Fundamento de recusa dos pedidos de requisição de fundos, de libertação de créditos e de autorização de pagamentos relativamente ao orçamento em execução, apresentados pelo serviço em causa, enquanto permanecer a situação de atraso."*
6. A enumeração e o conteúdo dos documentos de prestação de contas e da informação financeira a preparar pelos órgãos de gestão e serviços do orçamento de contabilidade pública dos SFA, inicialmente definidos no art.º 50.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Junho, (RAFE - Regime de Administração Financeira do Estado), foram posteriormente retomados e desenvolvidos nos planos de contabilidade sectoriais entretanto publicados.
7. O Decreto-Lei n.º 183/96, de 27 de Setembro, torna obrigatório o plano e relatório de actividades para todos os organismos da administração central e desenvolve o seu conteúdo.
8. Em paralelo, o Decreto-Lei de execução orçamental aprovado em cada ano assim como as circulares da Série A da Direcção Geral do Orçamento, estabelecem as regras, procedimentos e mapas de controlo na especialidade a que devem estar sujeitos os organismos públicos.
9. Por sua vez o Tribunal de Contas emite um conjunto de resoluções/instruções sectoriais que definem a lista de documentos de prestação de contas a que os organismos públicos também têm que atender "(3).
10. Ao nível do sistema nacional do controlo interno prevê-se um controlo operacional da responsabilidade dos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização inseridos nos SFA, consistindo na verificação, acompanhamento e informação das decisões dos órgãos de gestão (Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho). Esse controlo culminou com a aprovação do Decreto Regulamentar n.º 27/99, de 12 de Novembro, que cria o Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno.
11. A prestação de contas dos SFA pode traduzir-se em várias vertentes em função do regime de contabilidade que de facto adoptem, tal como, a contabilidade patrimonial, orçamental, a analítica e a contabilidade de compromissos.

Manual do Revisor Oficial de Contas

Com efeito, nos termos dos Decretos-Lei de execução orçamental, a transição para o Regime de Administração Financeira do Estado (DL n.º 155/92, de 28 de Julho) processa-se mediante despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da tutela, à medida que os serviços reúnam as condições adequadas.

O Decreto-Lei n.º 57/2004, de 19 de Março (execução orçamental para 2004) estabelece no n.º 4 do seu art.º 2.º que, para efeitos dessa transição, "*... consideram-se abrangidos pelo regime de administração financeira do Estado previsto na Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, e no Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Junho, os serviços e fundos autónomos que cumpram os requisitos estabelecidos naqueles diplomas, designadamente a aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) ou plano sectorial e unidade de tesouraria*".

Pese embora a inicial definição de um processo faseado de implementação do POCP (em obediência à orientação genérica n.º 1/98 da CNCAP, aprovada pela Portaria n.º 116/99 2ª Série) o art.º 10.º da LEO (Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto) declarou obrigatória a adopção desse plano de contabilidade, embora nem todos os organismos públicos o estejam de facto já a aplicar. Assim, poderemos encontrar organismos públicos que preparam a sua informação financeira em regime de acréscimo tendo por base o Plano Oficial de Contabilidade (Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro) ou em regime de caixa.

A lei-quadro dos institutos públicos define no seu art.º 28.º as competências do órgão de fiscalização, bem como o prazo para a emissão dos diversos pareceres e ainda as prerrogativas e limitações no exercício da função. As leis orgânicas dos SFA, que se deverão conformar com a citada lei-quadro, podem definir outras competências ao órgão fiscalizador.

OBJECTIVO E ÂMBITO DA DRA

13. A presente Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) tem como objectivo proporcionar orientação ao revisor oficial de contas integrado no órgão de fiscalização (colegial ou fiscal único) de um qualquer serviço e fundo autónomo, relativamente aos trabalhos a realizar no âmbito das suas competências definidas pela legislação em vigor. Visa proporcionar orientação genérica, sem prejuízo de outros aspectos e especificidades sectoriais a ter em conta pelo revisor. Esta orientação é dada em relação à prestação de contas individuais dos SFA, pelo que no caso de prestação de contas consolidadas, deve o revisor seguir, com as necessárias adaptações, a orientação sobre o assunto proporcionada pela Recomendação Técnica n.º 9 sobre Revisão das Demonstrações Financeiras Consolidadas.
14. Apesar da presente DRA ser aplicável no trabalho a desenvolver pelos revisores integrados em órgão de fiscalização de SFA, pode ser utilizada, com as devidas adaptações, no trabalho a desenvolver no mesmo âmbito em organismos com mera autonomia administrativa.
15. Encontram-se excluídas do âmbito da presente DRA as situações não expressamente previstas no parágrafo seguinte, designadamente as que requeiram a emissão de pareceres prévios aos planos de actividades e orçamentos anuais e plurianuais, à contratação de empréstimos, aquisição, arrendamento ou alienação de bens imóveis e à aceitação de doações, heranças ou legados. .

ÂMBITO DE INTERVENÇÃO DO REVISOR

16. O âmbito de intervenção do revisor, coberto pela presente DRA, encontra-se disperso em diversa legislação, podendo consubstanciar-se na emissão dos seguintes documentos:
 - a) Certificação legal das contas;
 - b) Relatório anual da fiscalização efectuada;

Manual do Revisor Oficial de Contas

- c) Relatório e parecer do fiscal único ou do órgão de fiscalização em que o revisor esteja inserido;
 - d) Relatórios de execução orçamental trimestral ou mensal (dependendo da dimensão do SFA) e anual.
17. Decorrente do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas o revisor, quando integrado no órgão de fiscalização (colegial ou fiscal único) tem o dever de elaborar o Relatório Anual de Fiscalização, a competente Certificação Legal das Contas e ainda subscrever o Relatório/Parecer do órgão fiscalizador. Estes documentos devem respeitar as Normas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).
18. Em face do exposto, cabe ao revisor no âmbito do seu trabalho de revisão legal das contas, empreender:
- a) Análise das contas e da posição financeira:
 - i) Verificar se as operações foram devidamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e/ou cobradas e registadas;
 - ii) Verificar se foram tomadas medidas apropriadas com vista a registar e a proteger os activos;
 - iii) Emitir uma opinião sobre se as contas reflectem a imagem verdadeira e apropriada e estão elaboradas de acordo com os princípios contabilísticos que lhe são aplicáveis.
 - b) Apreciação da conformidade legal e regularidade financeira:
 - i) Verificar se as operações registadas estão em conformidade com a legislação geral e específica em vigor;
 - ii) Verificar se as despesas e receitas são, respectivamente, efectuadas e arrecadadas com observância dos limites financeiros e do período considerado;
 - iii) Verificar se os direitos e obrigações são apurados e geridos segundo as normas aplicáveis;
 - iv) Examinar o acto, expediente ou documento em que se formule uma proposta de despesa, com o objectivo de verificar se o seu conteúdo e tramitação se ajustaram às disposições legais correspondentes, e portanto, a comprovação da legalidade que antecede a realização do acto, que irá produzir movimento de fundos ou valores;
 - v) Controlar as autorizações de pagamentos, comprovando a existência de disponibilidades orçamentadas, assim como verificação se o pagamento está devidamente documentado e autorizado pela entidade competente;
 - vi) Examinar a justificação documental para verificar se os valores gastos pela entidade foram para os fins que se previam na classificação económica, funcional e orgânica, cumprindo-se as disposições legais;
 - vii) Verificar o cumprimento das normas emitidas pelo Tribunal de Contas, Direcção Geral do Orçamento e outras entidades competentes relativamente à prestação de informação tanto quanto ao conteúdo como ao prazo limite de datas;
 - viii) Analisar as actas do órgão de gestão, tendo presente o Código de Procedimento Administrativo.

Manual do Revisor Oficial de Contas

19. A revisão compreenderá, ainda, a análise da organização implementada e dos procedimentos referentes à salvaguarda dos critérios e à fiabilidade das contas.
20. Face ao descrito acima, nomeadamente nos parágrafos 3 e 10, o revisor poderá estar em presença de diferentes situações quanto aos documentos de prestação de contas, ou outros, sobre os quais tem de se pronunciar.

A título meramente indicativo apresenta-se no Apêndice a identificação, não exaustiva, de algumas obrigações de relato que podem ser exigidas aos SFA e que poderão ter que ser consideradas pelo revisor.

Sobre o conteúdo deste Apêndice chamamos a atenção para o seguinte:

- a) Relativamente aos elementos nas colunas *periodicidade de elaboração* e *prazo de entrega ao destinatário*, deve o revisor assegurar-se sempre da actualização e validade dos mesmos.
- b) Nos termos do nº 2 do art. 28º da Lei nº 3/2004, de 15 de Janeiro, o Fiscal Único dos institutos públicos deve emitir os seus pareceres no prazo de 15 dias após receber os documentos a que respeitem. Nos casos em que não existe previsão legal ou regulamentar sobre a antecedência com que o revisor deve receber, para apreciação, os elementos sobre os quais tem que se pronunciar, são indicados na coluna *antecedência para apreciação do ROC* prazos meramente indicativos, competindo a cada revisor acordar com os órgãos de gestão dos SFA os prazos que considere adequados às circunstâncias.

MATERIALIDADE

21. O objectivo da revisão/auditoria das demonstrações financeiras é o de habilitar o revisor/auditor a expressar a sua opinião profissional sobre se as demonstrações financeiras, no seu todo, estão, ou não, preparadas, em todos os aspectos materialmente relevantes, em conformidade com a estrutura de relato financeiro identificada.
22. No contexto dos SFA assume particular importância, entre outras, a possibilidade de uma descrição inadequada ou indevida de uma política contabilística, a falta de fundamentação de um determinado processo de despesa ou receita, a omissão de um acto administrativo, ou ainda qualquer imposição de restrições legais ou regulamentares, mesmo que os montantes vistos de forma individual possam não ser materiais para as demonstrações financeiras como um todo. Uma vez que estes aspectos poderão ser materiais pela sua natureza, e apesar da sua detecção não ser o objectivo do seu trabalho, o revisor/auditor deve, no planeamento e execução deste, adoptar uma atitude de dúvida sistemática, tendo presente o risco da ocorrência de tais situações.

RELATÓRIOS

Certificação Legal das Contas

23. A certificação legal das contas consiste na expressão duma opinião sobre as demonstrações financeiras (balanço, demonstração de resultados, mapas de execução orçamental e anexos às demonstrações financeiras) sendo aplicáveis, com ressalva dos itens seguintes, os modelos constantes na DRA 700 - Relatório de Revisão/Auditoria. Deve ser eliminada, no parágrafo da introdução, a referência à demonstração dos resultados por funções, enquanto esta não se tornar obrigatória, e acrescentada a referência aos mapas de controlo orçamental e a outras peças exigidas. No parágrafo da opinião as opções permitidas na alínea f) devem ser substituídas pela referência ao Plano Oficial de Contabilidade Pública ou POCP sectorial aplicável.
24. Na circunstância de não existir contabilidade patrimonial e face ao n.º 2 do art.º 44.º do

Manual do Revisor Oficial de Contas

Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, não é possível emitir certificação legal das contas, o que dará lugar à emissão de uma declaração de impossibilidade de certificação legal das contas. No entanto tendo em vista o disposto na Resolução do Tribunal de Contas n.º 06/03 - 2.ª Secção, DR n.º 5, II Série, de 7 de Janeiro de 2004, deve o revisor emitir, simultaneamente, um parecer nos termos da DRA 800 - Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial, nomeadamente nos termos do seu Apêndice 1. Neste caso, porém, deve o revisor mencionar, nos parágrafos introdutórios do parecer, que o mesmo não é emitido com a finalidade de ser incluído nos documentos de prestação legal de contas.

25. Durante o período de transição, nos SFA que tenham contabilidade patrimonial, dará lugar a ênfase a falta de construção de indicadores por parte do SFA e/ou a utilização de uma estrutura conceptual fora do âmbito do POCP.
26. Findo o período de transição, nos SFA que tenham contabilidade patrimonial, dará lugar a reservas por desacordo a falta do relatório de actividades do órgão de gestão e/ou a prestação de contas fora da estrutura conceptual do POCP. Deve-se ter presente que em situações extremas há que atender a outras modalidades de opinião previstas na DRA 700.

Relatório Anual sobre a Fiscalização (RAF)

27. A fiscalização a efectuar bem como elaboração do RAF devem ter em conta com as necessárias adaptações os procedimentos descritos na DRA 790 - Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada, bem como os seguintes procedimentos adicionais:
- Análise das reconciliações bancárias com enfoque no período complementar;
 - Adequação dos saldos apresentados nos mapas de controlo orçamental da despesa e da receita;
 - Análise do controlo dos programas/projectos/actividades para dar satisfação às regras da contabilidade pública, nos termos dos art. 15.º a 17.º e 94.º n.º 3 da LEO, bem como da legislação complementar;
 - Análise de processos de despesa e receita com verificação das regras orçamentais e dos requisitos legais.
 - Acompanhamento das actividades de transição para aplicação do POCP (no ano em que tal transição tenha lugar); e
 - Explicação dos procedimentos alternativos efectuados no caso de a entidade ainda não possuir contabilidade patrimonial.

Relatório e parecer do Fiscal Único ou do Órgão de Fiscalização em que o revisor esteja inserido

28. Deverá incidir sobre a gestão efectuada e o relatório de actividades do órgão de gestão, na vertente financeira, bem como sobre a observância das normas aplicáveis e sobre as contas, neste caso referindo a certificação legal de contas emitida pelo revisor. Com as adaptações eventualmente necessárias, deverá ser seguido o modelo tradicionalmente adoptado para a generalidade das empresas.

Quando existir Conselho Consultivo ⁽⁴⁾ ou órgão equivalente que deva pronunciar-se sobre planos anuais e plurianuais de actividades, relatórios de actividade ou outros documentos sobre os quais o revisor também tenha que pronunciar-se, este procurará conhecer o parecer daquele órgão previamente à emissão da sua própria opinião.

Relatório de Execução Orçamental

29. O relatório de execução orçamental deve atender às disposições legais aplicáveis, designadamente o Decreto-Lei de execução orçamental, às instruções emitidas anualmente através de Circular da DGO e ter em conta os aspectos relevantes referidos no capítulo das considerações gerais da DRA 800 - Relatório do Revisor/Auditor sobre Trabalhos com Finalidade Especial. No mínimo, deve fazer referência aos seguintes aspectos:

- Tipologia do orçamento (funcionamento ou investimento);
- Fontes de financiamento e saldos;
- Análise da execução da receita e da despesa comparativamente ao equilíbrio orçamental, nos termos do artigo 22.º da LEO; e
- Verificação dos indicadores de gestão previstos para a entidade.

ENTRADA EM VIGOR

30. A presente DRA aplica-se aos relatórios a emitir em ou após 8 de Junho de 2004.

Manual do Revisor Oficial de Contas

Apêndice à DRA 870 - Obrigações de relato (Este mapa não pretende abranger todas as situações mas apenas proporcionar uma visão geral da documentação a ter em conta pelo ROC)

Origem	Base Legal	Assunto	Periodicidade da sua elaboração pela entidade	Prazo de entrega ao destinatário	Antecedência para apreciação do ROC	Destinatário
AR/MF/DGO	LEO/Circular/DL	Orçamento, Plano de Actividades	Anual	Julho/Agosto	15 dias	DGO
TC	Resolução/Instruções	Orçamento/Alterações Orçamentais	Anual/Variável	Fim do mês seg. à aprovação	15 dias	TC
MF/DGO	Decreto de Execução Orçamental /Circular	Mapas do Controlo de Execução Orçamental	Mensal/Trimestral	20 dias após o mês ou o trimestre	3 dias úteis	DGO
MF/DGO	Decreto de Execução Orçamental /Circular	Relatório de Execução Orçamental	Trimestral	30 dias após o trimestre	(*)	DGO
MF/DGO	Decreto de Execução Orçamental /Circular	Operações de financiamento	Trimestral	20 dias após o trimestre	_____	DGO
MF/DGO	Decreto de Execução Orçamental /Circular	Situação da dívida	A indicar (em regra é trimestral)	20 dias após o trimestre	_____	DGO
MF/DGO	Decreto de Execução Orçamental /Circular	Saldos de depósitos (**)	Mensal	20 dias após o mês	_____	DGO
MF/Tutela	DL ou Portaria	POCP ou Planos Sectoriais	Anual	39 de Abril	15 dias	DGO/TC
MF/DGO	Decreto de Execução Orçamental /Circular	Prestação de Contas (POCP)	Anual	30 de Abril	15 dias	DGO
TC	Resoluções/Instruções	Prestação de Contas	Anual	15 de Maio	15 dias	TC

Legenda: AR - Assembleia da República; MF - Ministério das Finanças; DGO - Direcção Geral do Orçamento; TC - Tribunal de Contas; LEO - Lei de Enquadramento Orçamental; DL - Decreto Lei; POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

(*) A executar pelo revisor (ver, por exemplo, a alínea b) do n.º 1 do art.º 34.º do DL n.º 54/2003, de 28 de Março).

(**) Actualmente já não se deverá verificar esta situação visto todos os saldos estarem obrigatoriamente depositados na Direcção-Geral do Tesouro nos termos do DL n.º 191/99, de 5 de Junho e RCM n.º 115/2002, de 25 de Setembro (Unidade de Tesouraria).

ANEXO À DRA 870

A finalidade deste anexo é a de proporcionar orientação adicional no contexto da revisão de Serviços e Fundos Autónomos. Não se destina porém a ser uma listagem exaustiva dos procedimentos e práticas a serem utilizados em tal revisão. Para além disso haverá que ter em conta que eventuais alterações legislativas poderão alterar os referidos procedimentos e práticas.

Avaliação do controlo interno

1. Verificação dos procedimentos de controlo, que ajudam a garantir que as necessárias acções são tomadas para cobrir os riscos de forma a atingir os objectivos da entidade, os quais podem ser identificados como as políticas e procedimentos que respeitem ao seguinte:

Manual do Revisor Oficial de Contas

- *Processamento da Informação* - Execução de procedimentos de controlo relevantes para garantir a exactidão, plenitude e autorização das transações. Deverá ser dada atenção especial à verificação dos controlos sobre as operações do centro de dados, aquisição e manutenção de sistemas de *software* e aplicações individuais, segurança de acesso e sistemas de aplicação de desenvolvimento e manutenção aplicados a servidores, computadores pessoais e ambientes de utilizadores finais. Estes controlos ajudam a assegurar que as transacções são válidas, adequadamente autorizadas e processadas na sua plenitude e exactidão.
- *Controlos físicos* - Estes procedimentos envolvem a segurança física de activos, incluindo adequada salvaguarda, tal como, instalações seguras para o acesso a activos e registos; autorização para acesso aos programas de computador e ficheiros de dados; e periódica contabilização e comparação com as quantias evidenciadas nos registos de controlo.
- *Segregação de funções* - Verificar se a atribuição a diferentes pessoas de responsabilidades de autorizar e de registar transações e de manter a custódia de activos está planeada para reduzir a oportunidade de permitir que qualquer pessoa possa estar em posição de, tanto cometer, como esconder erros ou irregularidades no decurso normal das suas funções.

Abertura das contas

2. Atendendo ao carácter anual, é necessário garantir que no início do exercício todas as contas são abertas adequadamente, o que normalmente envolve os seguintes procedimentos:
 - verificar a adequacidade do carregamento do Orçamento do Estado aprovado para a entidade;
 - verificar a integração dos saldos da gerência anterior após devidamente autorizados pela entidade competente;
 - examinar a contabilização das alterações orçamentais, se houverem, tanto devido a congelamento/cativação, transferências orçamentais, créditos especiais ou modificações de redacção de rubricas;
 - verificar se a parte da dotação que se encontra indisponível de início (congelamentos/cativos) foi adequadamente contabilizada;
 - fiscalizar a legalidade e a regularidade financeira dos actos e o registo de compromissos decorrentes de contratos de qualquer natureza que sejam geradores de despesa ou representativos de quaisquer encargos e responsabilidades, directos ou indirectos.

Área das receitas

3. São exemplos de procedimentos nesta área o seguinte conjunto de verificações e análises:
 - as receitas liquidadas e cobradas são legais e foram objecto de inscrição na rubrica orçamental adequada;
 - as receitas cobradas foram entregues no cofre no dia da sua cobrança, ou caso o não tenham sido, existem as autorizações e justificações correspondentes;
 - a receita liquidada está devidamente suportada por todos os documentos necessários ao registo e cobrança da receita e contém todos os elementos necessários ao seu controlo documental;
 - a anulação de documentos de cobrança e restituição de importâncias pagas foram devidamente fundamentadas e autorizadas;

Manual do Revisor Oficial de Contas

- as receitas liquidadas e não cobradas até 31 de Dezembro, foram contabilizadas nas correspondentes rubricas do orçamento do ano em que a cobrança se efectuou.
- todos os recursos financeiros que constituem o orçamento da receita estão depositados na Direcção-Geral do Tesouro (DGT), nos termos da legislação em vigor, dando cumprimento ao princípio da Unidade de Tesouraria.

Área das despesas

4. Nesta área propõe-se nos pontos abaixo enunciados o seguinte conjunto de verificações e análises:

- as despesas pagas, para além de serem legais, foram devidamente, cabimentadas, autorizadas, comprometidas, liquidadas, autorizadas para pagamento e pagas;
- as despesas foram inscritas no orçamento e a sua dotação foi respectivamente igual ou superior ao cabimento e ao compromisso;
- as dotações orçamentais da despesa corresponderam ao limite máximo a utilizar na sua realização;
- as requisições de fundos foram efectuadas pedindo prioritariamente receitas próprias depositadas, encontrando-se devidamente suportadas em despesa processada e/ou liquidada, havendo justificação, em arquivo, para os casos em que tal não foi cumprido;
- o fundo de maneo foi estabelecido de acordo com os limites previstos no Decreto-Lei de Execução Orçamental e serviu apenas os propósitos que justificaram a sua constituição, tendo sido devidamente repostos nos prazos estabelecidos naquele diploma legal;
- os pagamentos efectuados para as despesas respectivas inscritas no orçamento, estão em conformidade com o regime de duodécimos em vigor;
- as antecipações dos duodécimos, foram devidamente justificadas e autorizadas, pela entidade competente;
- as ordens de pagamento da despesa caducadas nos prazos estabelecidos anualmente no decreto de execução orçamental, foram processadas, por conta das verbas adequadas do orçamento que estiver em vigor no momento em que se proceda ao seu pagamento, tendo presente o regime aplicável de despesas de anos anteriores e reescalamentos de compromissos.

Autorizações necessárias para a contratação de despesas

5. Em conformidade com as normas referidas no ponto anterior, e porque a realização das despesas deve obedecer a procedimentos e autorizações apropriadas, propõem-se as seguintes verificações:

- as despesas com locação e aquisição de bens e serviços "(5), as despesas devidamente discriminadas incluídas em planos de actividade que sejam objecto de aprovação ministerial, bem como as despesas relativas à execução de planos ou programas plurianuais legalmente aprovados estão de acordo com os limites e competências definidos;
- o procedimento utilizado pela entidade, com recurso aos modelos previstos em portaria teve uma adequada tramitação;
- o despacho de autorização para a realização da despesa e no caso de alterações, variantes, revisões de preços e contratos adicionais às empreitadas e à aquisição de serviços ou bens

Manual do Revisor Oficial de Contas

é adequado, e se mantêm os limites de competências fixados para autorização de realização inicial dessas despesas;

- os encargos a assumir para os anos financeiros seguintes (compromissos plurianuais) estão autorizados pelos órgãos com competência para o efeito;
- no caso em que o limite anterior é excedido, verificar se a competência para a autorização do acréscimo de despesa coube à entidade a quem competia a autorização do montante total da despesa, incluindo os acréscimos;
- disposições especiais de natureza comunitária estão a ser cumpridas.

Celebração, não exigibilidade e dispensa da celebração de contrato escrito

6. Propõe-se verificar se se trata de situação de não exigibilidade ou dispensa da celebração de contrato escrito, sendo:

- **Não exigido quando:**

- a despesa seja de valor igual ou inferior ao valor estabelecido na legislação em vigor;
- se trata de uma despesa proveniente de revisão de preços,
- se trata de uma aquisição de bens ou serviços efectuada ao abrigo de contratos públicos de aprovisionamento celebrados pela Direcção Geral do Património,
- a aquisição de bens ou serviços tenha sido efectuada ao abrigo de contratos públicos de aprovisionamento celebrados para sectores específicos e aprovados por portaria conjunta do Ministro das Finanças e do respectivo Ministro,
- embora de valor superior àquele montante, cumulativamente: (i) a prestação de bens e serviços, ou a entrega dos bens, ocorra integralmente no prazo de 20 dias a contar da data da notificação da adjudicação, (ii) a relação contratual se extinga com a entrega do bem ou da prestação de serviços, e (iii) ainda quando pelo seu valor não esteja sujeita a fiscalização prévia do Tribunal de Contas, nos termos dos limites estabelecidos anualmente na Lei do OE.

- **Dispensado quando:**

- a segurança pública interna ou externa o aconselhe;
- seja necessário dar execução imediata às relações contratuais e apenas na medida do estritamente necessário, em resultado de acontecimentos imprevisíveis e por motivos de urgência imperiosa, desde que, em caso algum, não sejam imputáveis às entidades adjudicantes;

7. Adicionalmente propõe-se verificar se a competência para a dispensa de contrato escrito nas situações previstas nos parágrafos anteriores cabe à entidade competente para autorizar a respectiva despesa.

Procedimentos para a realização de despesas

8. Em conformidade com os procedimentos necessários à realização de despesas, propõem-se as seguintes verificações:

- as despesas efectuadas, obedecem aos requisitos estabelecidos para os procedimentos por negociação com e sem publicação prévia de anúncio, com consulta prévia, ajustes directos, concursos públicos ou limitados e hastas públicas;

Manual do Revisor Oficial de Contas

- as situações de exclusão dos procedimentos de contratação nomeadamente quanto a entidades que não se encontrem em situação regularizada relativamente a dívidas por impostos ao Estado, pelas contribuições à Segurança Social ou se encontram em estado de falência, liquidação ou cessão de actividade;
- as despesas relativas a abonos do pessoal estão conforme as notas de ocorrência, e foram pagas de acordo com os critérios definidos pela legislação em vigor;
- os descontos efectuados nos vencimentos dos funcionários foram entregues em tempo útil às respectivas entidades;
- as despesas relativas a abonos de ajudas de custo pelas deslocações de funcionários em serviço público em território nacional, foram processadas nos termos e nas condições definidas pelos diplomas legais aplicáveis;
- os documentos de realização e quitação da despesa, nomeadamente as facturas e recibos, são emitidas em nome da entidade, indicando o serviço responsável pela correspondente contratação, devidamente visadas pelo dirigente do serviço responsável, ou em quem este delegar competência para o efeito;
- a conferência, verificação e registo das despesas efectuadas obedece ao conjunto de normas e disposições legais aplicáveis de um modo geral, nomeadamente as consagradas no Decreto-Lei n.º 59/99, de 2 de Março, e Decretos-Leis n.ºs 196 e 197/99, de 8 de Junho, a que correspondem:
 - i) confirmar se as operações de registo de cabimento, compromisso e liquidação das despesas foram devidamente efectuadas, bem como, se existem mecanismos de controlo que permitam bloquear a correspondente emissão de autorização de pagamento e recibo até à conferência documental de cada processo, pelo órgão com competência para o efeito; e
 - ii) no caso de despesas que dêem lugar a encargo orçamental com incidência plurianual para os anos seguintes superior a 99.760 euros, confirmar se resultam de planos ou programas plurianuais legalmente aprovados ou se existe Portaria de extensão de encargos, nos termos do disposto no art.º 22º do DL 197/99.

Métodos e procedimentos de controlo das disponibilidades

9. Propõe-se a verificação dos seguintes aspectos:

- a existência de normas que definam o montante máximo das importâncias em caixa (neste caso, os limites para a constituição do Fundo de Maneio);
- os procedimentos e regime de abertura e utilização de contas bancárias, nomeadamente, quanto à definição de competências para a correspondente autorização de abertura e definição dos respectivos titulares;
- os procedimentos de salvaguarda dos cheques não preenchidos, cheques emitidos já anulados e correspondentes anulações das assinaturas, bem como dos procedimentos para o seu arquivo;
- as normas referentes ao tratamento dos cheques em trânsito, cancelamentos e registos contabilísticos de regularização;
- os procedimentos de reconciliação das contas bancárias, bem como dos procedimentos instituídos na regularização das correspondentes diferenças, caso existam;

Manual do Revisor Oficial de Contas

- contagens físicas da caixa e correspondente análise documental e contabilística;
- uma análise da gestão do cofre, nomeadamente quanto a normas e procedimentos de controlo, análise e segregação de funções e salvaguarda dos valores à sua guarda;
- a abertura obrigatória de uma conta em *home banking* na DGT e controlo da posse da *password* de acesso;
- análise da validação dos NIB's dos fornecedores e sua revisão periódica.

Activo imobilizado corpóreo e incorpóreo

10. Propõe-se a verificação dos seguintes aspectos:

- que todos os elementos patrimoniais activos e passivos estão contabilizados em sistema digráfico e inventariados de acordo com o Cadastro de Inventário dos Bens do Estado (CIBE) (6), se aplicável, bem como todos os bens de consumo, enquanto armazenados;
- se o sistema informático de gestão do imobilizado permite um adequado controlo e processamento do cadastro dos bens imobilizados, nomeadamente quanto à sua identificação, localização, valorização e reintegração, nomeadamente quanto à análise da sua documentação suporte, como catálogos, plantas, fotografias, memórias descritivas, entre outros elementos;
- no caso dos bens de domínio público na posse da entidade, se estão devidamente identificados, inventariados, valorizados e amortizados e se os critérios valorimétricos aplicados são os adequados às circunstâncias;

11. Propõe-se ainda a realização dos seguintes procedimentos:

- analisar os processos de expropriação, permuta, cedências, direitos de superfície e de preferência;
- conferir e analisar a adequacidade das taxas de reintegração aplicadas às várias classes de bens;
- analisar os aumentos do activo imobilizado, nomeadamente por aquisição onerosa, aquisição gratuita, construções e obras novas, por doação, etc;
- analisar as reavaliações, abates e transferências dos elementos do activo imobilizado corpóreo e incorpóreo;
- analisar a política de capitalização dos encargos financeiros, nas obras em curso bem como das eventuais diferenças cambiais capitalizadas;
- verificar a valorização e contabilização dos bens utilizados em regime de locação financeira;
- apreciar os critérios subjacentes aos bens sujeitos à impossibilidade de valorização, bem como dos bens de domínio público que não tenham sido objecto de amortização.

Dívidas de e a terceiros

12. Nesta área propõem-se os seguintes procedimentos:

- análise aos procedimentos de controlo interno subjacente à abertura e controlo documental e contabilístico das contas correntes com terceiros e a sua articulação com os compromissos orçamentados

Manual do Revisor Oficial de Contas

- circularização de saldos de e a terceiros, e no caso de ausência de resposta ou respostas inconclusivas a confirmação dos débitos e créditos existentes e sua reconciliação;
- confirmação da actualização da base de dados de Gestão de Funcionários (ficha de funcionário);
- verificação do cumprimento dos prazos de actualização da ficha do funcionário até aos dias 23, 24 e 25 do mês anterior ao mês de pagamento;
- confronto da folha de vencimentos com o boletim de dados, ficha de assiduidade e ficha de controlo;
- verificação dos cálculos dos descontos e abonos e pagamentos à ADSE, CGA, IRS, etc., até ao dia 10 de cada mês de pagamentos e o respectivo mapa com as contas bancárias, para onde se transferiram as verbas líquidas apuradas;
- confirmação de que as retenções na fonte de descontos e abonos foram contabilizados como receitas rubrica a rubrica da classificação económica.

Encerramento das contas

13. Atendendo ao carácter anual, é necessário que no final do exercício todas as contas estejam saldadas, o que envolve várias fases, propondo-se a verificação:

- da anulação de cabimentos não comprometidos;
- do apuramento dos compromissos que não deram origem ao processamento da despesa e que transitam para exercícios futuros;
- de se a anulação de compromissos corresponde a um estorno ou a um reescalonamento de compromissos devidamente autorizados ou a uma reposição abatida ao pagamento;
- da entrega de saldos a que a entidade esteja obrigada;
- do encerramento das contas de execução orçamental.

Notas de Fim

1 (Janela-flutuante - Nota)

Há que ter presente que nos termos do n.º 2 do art.º 1.º da Lei n.º 3/2004 *"as normas da presente lei são de aplicação imperativa e prevalecem sobre as normas especiais actualmente em vigor, salvo na medida em que o contrário resulte expressamente da presente lei"*, e que, de acordo com o número 4 do art.º 50.º *"cada um dos institutos públicos existentes apresentará ... um relatório sobre a sua justificação bem como sobre as alterações a introduzir para o conformar com o regime previsto na presente lei"*.

2 (Janela-flutuante - Popup)

De notar que nos termos do n.º 4 do art.º 52.º, da Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, as contas serão também remetidas ao Tribunal de Contas até 15 de Maio do ano seguinte àquele a que respeitem.

3 (Janela-flutuante - Popup)

Ver designadamente a Instrução n.º 1/2004 - 2.ª Secção, DR n.º 38, II Série, de 14 de Fevereiro de 2004.

4 (Janela-flutuante - Nota)

Como prevê, por exemplo, o art. 31º da Lei nº 3/2004, de 15 de Janeiro (Lei quadro dos institutos públicos).

5 (Janela-flutuante - Nota)

Designadamente, as despesas previstas na legislação geral aplicável para a aquisição de bens e serviços para o Estado (DL n.º 197/99, de 8 de Junho), com as especificidades previstas no diploma que fixa as regras gerais de coordenação da aquisição e utilização de tecnologias de informação na AP, nomeadamente a locação, sob qualquer regime, ou a aquisição de bens e serviços de informática (DL n.º 196/99, de 8 de Junho), bem como as que se enquadrem no regime jurídico das empreitadas das obras públicas e ainda a contratação de empreitadas, fornecimentos e prestação de serviços nos sectores da água, da energia, transportes e telecomunicações (DL n.º 223/2001, de 9 de Agosto).

6 (Janela-flutuante - Popup)

O CIBE é de aplicação obrigatória pelos serviços integrados.

A Portaria nº 42/2001, de 19 de Janeiro, aprova a orientação n.º 2/2000 - orientação genérica, relativa às normas de inventariação dos bens administrados e controlados pelos serviços e organismos obrigados à aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).