



Formação à Distância
Novembro 2008

Contabilidade Pública

Maria José Fernandes
Olga Pacheco Silveira
João Carvalho
António Pires Caiado

Índice

Nota Prévia	4
--------------------------	----------

BLOCO FORMATIVO I e II

1 – INTRODUÇÃO.....	5
1.1 - A reforma da Administração Financeira do Estado - de 1990 a 1997	5
1.2 – A Reforma da Administração Financeira do Estado - a partir da publicação do POCP em 1997 7	
1.3 – O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)	9
1.4 – Os Planos Sectoriais	13
1.5 Órgãos normalizadores da Contabilidade Pública em Portugal	17

BLOCO FORMATIVO III

2. O Orçamento.....	19
2.1. Conceito de receita e despesa pública	19
2.2. Orçamento de Estado: conceito, princípios e regras	22
2.3. Preparação dos Orçamentos.....	26
2.3.1. Preparação do Orçamento de Estado	26
2.3.2. Preparação dos orçamentos da Administração Local	28
2.4. Aprovação dos Orçamentos	29
2.5. Documentos previsionais	30
2.6. Modificações ao orçamento.....	32
2.7. Execução do orçamento.....	35
3. A Contabilidade Orçamental.....	38
3.1. O registo contabilístico das operações orçamentais	38
3.2. Lançamentos contabilísticos da aprovação do orçamento.....	42
3.3. Lançamentos contabilísticos de modificações ao orçamento	48
3.6. Lançamentos contabilísticos de execução da receita	55
3.5. Lançamentos contabilísticos de execução da despesa	58
3.7. Compromissos para exercícios futuros.....	63
3.7 Regime duodecimal.....	67
3.8 Operações extra-orçamentais	71

BLOCO FORMATIVO IV

4. A Contabilidade Patrimonial	74
4.1 - Balanço Inicial	74
5. A Prestação de Contas	87
5.1 – Finalidade e Destinatários da Informação de Prestação de Contas.....	87
5.2 Documentos exigidos nos planos de contas.....	92
5. 3 Documentos de prestação de contas exigidos pelo Tribunal de Contas	94
5.4 Documentos exigidos pela Direcção-Geral do Orçamento	99
5.4 Documentos exigidos pelo Instituto Nacional de Estatística (INE).....	103

Nota Prévia

O Decreto-Lei n. 232/97, de 3 de Setembro, aprova o primeiro Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) de aplicação obrigatória para a todos os organismos e serviços de administração pública.

O nº1 do artigo 5º do POCP refere a possibilidade de serem posteriormente aprovados planos sectoriais. Neste enquadramento, foram aprovados o POCAL (Plano Oficial para as Autarquias Locais), o POC-Educação, o POC-Saúde e o POC para a Segurança Social e Instituições de Solidariedade Social (POCISSSS).

Estes diplomas visam:

- Aumentar a quantidade e qualidade de informação contabilística aos diferentes utilizadores;
- Harmonizar os procedimentos contabilísticos de forma de facilitar a comparabilidade da informação e a consolidação de contas públicas;
- Integrar num único sistema a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica;
- Utilizar a digrafia como método de registo contabilístico para a Administração Pública.

O novo sistema de Contabilidade Pública alterou significativamente os sistemas contabilísticos implementados e deu uma maior utilidade à informação deles obtida. Assim, grande parte dos organismos públicos tiveram de:

- passar de um regime unigráfico de caixa para um regime digráfico com 3 sistemas contabilísticos (orçamental, patrimonial e de custos);
- inventariar e actualizar o imobilizado com vista à elaboração do 1º Balanço patrimonial;
- reorganizar os procedimentos contabilísticos e aprovar um novo sistema de controlo interno;
- implementar um sistema de contabilidade de custos;
- apresentar contas não só numa perspectiva orçamental mas também económica, financeira e patrimonial.

A Direcção e o Conselho Técnico da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, desde o início da reforma da contabilidade pública assumiu a necessidade dos Técnicos Oficiais de Contas possuírem formação adequada na área da Contabilidade Pública. Deste modo, criou uma comissão para a contabilidade pública e o Conselho Técnico tem incluído em diversas acções de formação eventual segmentada temas relacionados com a Contabilidade Pública procurando ir de encontro às necessidades dos Técnicos Oficiais de Contas conforme resultados de inquéritos que foram distribuídos em duas das acções de formação.

É neste contexto que se apresenta, pela primeira vez, um manual de Contabilidade Pública de apoio às acções de formação à distância a realizar em Novembro de 2008.

Pretende-se que, no final da acção, os seus participantes fiquem com as noções básicas de orçamento (como e quem elabora), das regras da sua execução e do registo contabilístico da aprovação do orçamento, das modificações e das diferentes fases de execução, e, por último, que compreendam, interpretem e analisem diferentes mapas obtidos da contabilidade orçamental e exigidos pelo Tribunal de Contas.

1 – INTRODUÇÃO

O sector público português divide-se em sector empresarial do Estado e sector público administrativo. O sector empresarial do Estado regula-se pelas regras do sector privado, enquanto que o sector público administrativo encontra-se sujeito às regras da Administração Pública em particular no que respeita ao regime financeiro imposto ao organismos e serviços públicos. Neste contexto, a contabilidade das entidades que compõem o sector empresarial do estado é efectuada de acordo com o POC enquanto que a contabilidade dos organismos públicos tem por referência a contabilidade orçamental.

No processo de reforma da contabilidade pública podemos distinguir e caracterizar dois períodos fundamentais: de 1990 a 1997 e de 1997 até à presente data.

1.1 - A reforma da Administração Financeira do Estado - de 1990 a 1997

O processo da actual reforma da Administração Financeira do Estado e da contabilidade pública, clara e compreensivelmente de características normativas, iniciou-se com a aprovação e publicação de um conjunto de normas. Para além das imposições da União Europeia, pode-se afirmar que a revisão da Constituição da República Portuguesa em 1989 foi o fundamento ou base legal para o início dessa reforma. Na verdade, esta terceira revisão da Constituição acrescenta artigos sobre o orçamento e sua execução, fiscalização e informação pretendida. Consequentemente, é aprovado um conjunto de diplomas que dão o arranque definitivo para a reforma da contabilidade pública, destacando-se:

a) a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei 8/90, de 20 de Fevereiro de 1990) que complementada pelo Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho, regulam o “Regime de Administração Financeira do Estado” (RAFE) bem como os regimes contabilísticos das diferentes entidades públicas da administração central;

b) a Lei 6/91 de 20 de Fevereiro de 1991 (Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado)¹ que enuncia os princípios orçamentais e os critérios de classificação das receitas e das despesas, as regras de execução e modificação, a possibilidade de se apresentarem as despesas do Estado por programas, e, finalmente, reforça a responsabilidade dos dirigentes.

Os principais objectivos estabelecidos pelo Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE) prendem-se com uma clara preocupação por modernizar a administração pública, com vista a uma maior e melhor racionalização da despesa pública, ao cumprimento da legalidade, e a um mais eficiente controlo das despesas públicas e, finalmente, a uma maior e mais oportuna informação financeira. Como medidas necessárias para a concretização dos objectivos traçados, destacam-se:

- ✓ A descentralização a nível administrativo e financeiro;

¹ Revogada pela Lei 91/2001, de 18 de Agosto

- ✓ A modificação da estrutura do orçamento do Estado em termos de códigos de classificação económica das receitas e despesas e revisão do processo de elaboração do Orçamento;
- ✓ A diminuição do sistema de controlo orçamental prévio e consequente aumento do controlo sucessivo;
- ✓ A revisão das fases de realização das despesas e do registo contabilístico;
- ✓ A obrigatoriedade de se produzir não só informação financeira orçamental, mas também informação sobre a situação económica e patrimonial.

Para a concretização deste último objectivo havia necessidade de alterar os sistemas contabilísticos até então em vigor baseados no regime do caixa. Deste modo, após a publicação da Lei 8/90, de 20 de Fevereiro, e do Decreto-Lei 155/92, de 28 de Julho, passaram a existir 2 regimes financeiros para os organismos que compõem o sector público administrativo:

- o regime geral para os organismos com autonomia administrativa designados de serviços integrados (que passam a utilizar uma contabilidade de caixa e compromissos) e
- o regime excepcional para os serviços que dispõem personalidade jurídica, de autonomia administrativa e financeira. Uma entidade pública para que possa deter autonomia administrativa e financeira tem que dispor de dois terços de receitas próprias durante dois anos consecutivos.

Uma das principais características do regime financeiro instituído relaciona-se com o facto da realização e pagamento das despesas deixarem de estar sujeitos ao regime ao sistema de autorização prévia pela Direcção-Geral da Contabilidade Pública, agora designada de Direcção-Geral do Orçamento, conferindo-se assim maior autonomia aos serviços e organismos da administração pública. O plano e relatório de actividades passaram a ser documentos de elaboração obrigatória anual. Complementarmente instituíram-se três modos de controlo de gestão orçamental: o autocontrolo pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos; o controlo interno sucessivo e sistemático da gestão, e o controlo externo a exercer pelo Tribunal de Contas.

Passou a ser obrigatório para os organismos com autonomia administrativa e financeira a implementação de um novo sistema contabilístico idêntico ao das empresas privadas (o que designaram de contabilidade digráfica, moldado no POC empresarial). Face a esta imposição as entidades passaram a implementar uma contabilidade em base de acréscimo, ou seja reconhecimento de custos e proveitos independentemente do seu pagamento ou recebimento. Decorrente desta exigência ,após 1992 verificaram-se quatro situações:

1. Serviços públicos com autonomia administrativa e financeira que passaram a utilizar integralmente o Plano Oficial de Contabilidade das empresas privadas (POC). Esta situação verificou-se em alguns organismos da administração central, como por exemplo as universidades;
2. Serviços para os quais foi aprovado e passaram a utilizar um Plano Oficial de Contabilidade específico, destacando-se o Plano de Contabilidade para o Sector da Saúde (1991); o POCSM – Plano de Servicios Municipalizados. De referir que já antes da publicação do Decreto-Lei nº155/92 a Segurança Social tinha um plano de contas específico (1988).

3. Serviços para os quais se iniciou a elaboração de um Plano Oficial de Contabilidade específico mas não chegaram a ser aprovados devido à posterior publicação de um Plano Oficial de Contabilidade para toda a administração pública:
 - ✓ Plano de Contabilidade para as Autarquias Locais;
 - ✓ Plano de Contabilidade para as Instituições de Ensino Superior Pública.
4. Serviços com autonomia administrativa e financeira que não cumpriam com a nova reforma da contabilidade pública, ou seja, continuavam apenas com um sistema de contabilidade na base do caixa (*cash basis* ou de caixa e de compromissos).

De uma análise aos diferentes sistemas contabilísticos em funcionamento após 1990 pode-se concluir que não se alcançou um dos objectivos da nova contabilidade pública: uniformidade, comparabilidade, fiabilidade da informação. Os planos aprovados, representavam simples adaptações do Plano Oficial de Contabilidade (POC) empresarial à especificidade de cada sector;

- Os planos aprovados não criaram contas específicas para o controlo orçamental na óptica de caixa e de compromissos;
- A normalização descoordenada não permitia a consolidação de contas e a uniformidade dos requisitos contabilísticos preconizada no novo regime da Administração Financeira do Estado;
- A proliferação de planos e a normalização descoordenada dificultava a comparabilidade entre as demonstrações contabilísticas dos diversos organismos públicos, sendo este um dos principais objectivos perseguidos pela normalização.

Estas eram as principais justificações que demonstravam a necessidade de ser elaborado um Plano Oficial de Contabilidade Pública, único, para toda a administração pública, que integrasse um conjunto de contas, princípios contabilísticos, critérios de valorimetria e documentos de prestação de contas. Assim, em 3 de Setembro de 1997 (Decreto Lei 232/97) é aprovado o primeiro Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), revogando, embora não de imediato, todos os planos sectoriais que estavam em vigor.

1. 2 – A Reforma da Administração Financeira do Estado - a partir da publicação do POCP em 1997

A contabilidade pública tradicional baseada no regime do caixa (pagamentos e recebimentos) ou no regime do caixa e de compromissos² representa um sistema de contabilidade limitado, dado não responder às exigências dos diferentes utilizadores da informação contabilística, pelas razões que a seguir se apresentam:

- Tinha como principal ou quase único objectivo o controlo do orçamento, a regularidade financeira e a conformidade legal;

² O Decreto-Lei nº155/92 obrigava também a uma contabilidade de compromissos, ou seja na óptica da despesa não só se registava o momento do pagamento como também o do compromisso.

- Não registava e actualizava o valor do património das instituições;
- Não informava sobre os custos dos serviços, actividades e produtos das entidades;
- Informava se os gestores públicos cumpriam com as disposições legais quanto ao uso dos recursos financeiros mas impossibilitavam verificar se o emprego desses recursos foi utilizado de uma forma eficiente, eficaz e económica e com os fins pretendidos, inicialmente, pela entidade;
- O utilizador da informação era quase exclusivamente o Estado (Direcção Geral do Orçamento) e o Tribunal de Contas.

O novo sistema de contabilidade pública ao acrescentar como objecto de análise os aspectos patrimoniais e económicos, a medida da eficiência, eficácia e economia na gestão do gasto público e, por fim, a elaboração de informação que sirva de apoio à tomada de decisão dos diferentes utilizadores, incluindo a Contabilidade Nacional, vai de encontro aos objectivos pretendidos com a nova gestão pública e possibilita que a informação tenha mais utilidade e seja comparável.

Estes novos objectivos encontram-se plasmados no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) aprovado através do Decreto-Lei nº 232/97 ao referir que o mesmo tem como principal objectivo “ a criação de condições para a integração dos diferentes aspectos – Contabilidade orçamental, patrimonial e analítica numa Contabilidade pública moderna que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação”.

O quadro 1 sintetiza a diferença entre o modelo em vigor e os anteriores à aprovação do novo Plano oficial de Contabilidade Pública.

Quadro 1
Sistemas Contabilísticos em vigor

Até 1990	De 1990 até 1997	A partir de 1997
Contabilidade Orçamental, estruturada na base do caixa	Por regra, os organismos tinham um sistema de contabilidade orçamental. Os organismos com autonomia financeira (regime excepcional) tinham um sistema baseado no modelo empresarial (princípio do acréscimo)	Por regra, os organismos têm três sistemas de contabilidade: orçamental, patrimonial, de custos. Os organismos com um orçamento muito reduzido (regime excepcional) têm apenas uma contabilidade orçamental
Os destinatários da informação eram quase exclusivamente o Estado e o Tribunal de Contas		O novo sistema contabilístico pressupõe a existência de outros destinatários da informação contabilística, nomeadamente o cidadão
Não havia qualquer Plano Oficial de Contabilidade, com excepção da Segurança Social	Os organismos obrigados ao sistema de contabilidade tipo empresarial utilizavam o Plano das empresas ou aprovaram Planos específicos	Foi aprovado um Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) de aplicação obrigatória para toda a administração pública (central, regional e local)
A legislação sobre a prestação de contas era avulsa, aprovado pelo	A legislação sobre a prestação de contas era avulsa, aprovado pelo Estado .	A legislação sobre a prestação de contas é avulsa, aprovado pelo Estado

Estado. O Tribunal de Contas define os documentos de prestação de Contas	O tribunal de Contas define os documentos de prestação de Contas Os planos de contabilidade específicos tinham parecer da Comissão de Normalização Contabilística (CNC)	Os planos de contabilidade específicos têm parecer da Comissão de Normalização Contabilística própria para a Administração Pública (CNCAP) O tribunal de Contas define os documentos de prestação de Contas similares aos definidos pelos Planos Oficiais de Contabilidade
Havia obrigatoriedade apenas de inventariar os bens duradouros O registo dos imóveis e veículos estavam centralizados na Direcção Geral do Património	Foi aprovada legislação para o inventário e actualização dos bens móveis do Estado As taxas de amortizações eram as definidas nas empresas privadas	Foi aprovada legislação para o inventário e actualização dos bens móveis, imóveis e veículos do Estado e taxas de amortizações

1.3 – O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)

A aprovação do POCP tem um significado histórico na reforma da contabilidade pública em Portugal, ao dotar a administração pública de um sistema contabilístico próprio capaz de responder às necessidades de informação derivadas de uma administração pública moderna. No entanto, pese embora a sua importância, o Plano Oficial de Contabilidade Pública representa unicamente a primeira de muitas etapas necessárias para a total implementação e consecução dos objectivos da reforma da contabilidade pública em Portugal. Neste sentido, concordamos com Barbosa (1994) quando refere que deve ter-se em conta que este processo de reforma representa um verdadeiro “choque cultural”, pelo que é natural que decorra algum tempo até que seja efectivamente implementada por todos os organismos públicos, uma vez que exige uma mudança de mentalidade em que a racionalidade económica, a gestão por objectivos, a realização de um maior “*value for Money*”, a inovação e o rigor são os fins a alcançar.

As fontes principais na elaboração e aprovação do POCP foram o Plano Oficial de Contabilidade (POC) português das empresas privadas e o *Plan General de Contabilidad Pública* Espanhol. De facto, tal como refere o preâmbulo do diploma, foi no plano espanhol, (aprovado em 1994) que Portugal se baseou para a definição do modelo de contabilidade orçamental tendo seguido fundamentalmente o definido no POC-privado para a elaboração da contabilidade patrimonial, nomeadamente no que concerne aos critérios e princípios contabilísticos e ainda os modelos de mapas de prestação de contas (excepto os mapas orçamentais). Há, no entanto algumas diferenças entre o modelo aprovado e as fontes para a sua elaboração que se apresentam nos quadros 2 e 3.

Relativamente às diferenças entre Portugal e Espanha, destaca-se o facto de, por um lado, em Portugal a óptica patrimonial prevalecer sobre a óptica económica e, por outro lado, o princípio da especialização dos exercícios ou balanceamento entre custos e proveitos ser cumprido na totalidade no que se refere à elaboração do Balanço e do cálculo dos custos, proveitos e resultados económicos.

Quadro 2
Características dos Sistemas de Contabilidade Pública de Portugal e Espanha

	Portugal	Espanha
Contabilidade orçamental	Base de caixa	Base de caixa
Fases de registo da despesa	Cabimento Compromisso Obrigaçã Autorização de pagamento Pagamento	Autorização Disponibilização Obrigaçã Pagamento
Fases de registo da receita	Liquidação Cobrança	Liquidação Cobrança
Compromissos de exercícios futuros	Registo obrigatório na contabilidade orçamental	Não registo
Transferências e subsídios de capital	Proveitos diferidos	Proveitos do exercício
IVA	Operação orçamental	Operação extra-orçamental
Bens de domínio público e privado	Fazem parte do: • activo • Separa-os em função do aspecto legal: • Bens de domínio público, (que inclui bens de uso geral ou privado) • Bens de domínio privado	Fazem parte: • Activo • Separa-os em função do aspecto económico: • Bens de uso público • Bens de uso privado
Contabilidade Financeira	Designa-a por «contabilidade patrimonial» porque o aspecto patrimonial prevalece sobre o aspecto económico	Designa-a por «contabilidade financeira» porque o aspecto económico prevalece sobre o aspecto patrimonial
Princípio da substância sobre a forma	Prevalece a forma sobre a substância com excepção dos bens adquiridos pelo sistema leasing, registados como imobilizado corpóreo	É um dos princípios consagrados no PGCP
Contabilidade de Custos	Obrigatória	Não obrigatória

Relativamente às diferenças entre a contabilidade do sector privado e da administração pública, destaca-se o facto de na administração pública das prevalência ao aspecto patrimonial em prejuízo do aspecto económico e de ter três sistemas contabilísticos obrigatórios: orçamental, patrimonial e de custos.

Quadro 3
Características dos Sistemas de Contabilidade Pública e Privada

	POCP	POC
Contabilidade orçamental	Obrigatório	Na obrigatória
Fases de registo da despesa	Cabimento Compromisso Obrigaçã Autorização de pagamento Pagamento	Obrigaçã Pagamento
Fases de registo da receita	Liquidação Cobrança	Liquidação Cobrança
Transferências e subsídios de capital	Proveitos diferidos	Proveitos diferidos

Bens de domínio público e privado	Fazem parte do: • Activo • Separa-os em função do aspecto legal: • Bens de domínio público, (que inclui bens de uso geral ou privado) • Bens de domínio privado (estes divididos em Incorpóreo, Corpóreo e Financeiro)	O imobilizado, no activo, divide-se em incorpóreo, corpóreo e financeiro
Contabilidade Financeira	Designa-a por contabilidade patrimonial porque o aspecto patrimonial prevalece sobre o aspecto económico	Designa-a por «contabilidade financeira»
Princípio da substância sobre a forma	Prevalece a forma sobre a substância com excepção dos bens adquiridos pelo sistema leasing, registados como imobilizado corpóreo	Princípio consagrado no POC
Amortizações do Imobilizado	Método das quotas constantes e taxas próprias definidas no CIBE	Método das quotas constantes ou degressivas e taxas fiscais
Contabilidade de Custos	Obrigatória	Não obrigatória (em algumas empresas é exigida a DR por funções)
Entidades contabilísticas	1) Sector Público: Todos os organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública bem como à segurança social 2) Sector Privado Todas as entidades de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento de Estado	1) Sector Público: Todos os organismos da administração central, regional e local que tenham natureza, forma e designação de empresa pública 2) Sector Privado (com excepção da Banca, Seguros e outras entidades com plano oficial específico) Todas as entidades de direito privado com fins lucrativos e entidades sem fins lucrativos que não disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento de Estado”.
Órgãos normalizadores nacionais	CNCAP Tribunal de Contas	CNC Ministério das Finanças, nomeadamente a Direcção Geral dos Impostos

Os três sistemas contabilísticos obrigatórios na administração pública: orçamental (base de caixa); patrimonial (base do acréscimo); e de custos (base do acréscimo), têm objectivos distintos cujas características se apresentam no quadro seguinte:

Quadro 4
Sistemas Contabilísticos do POCP

Contabilidade Orçamental	Contabilidade Patrimonial	Contabilidade de Custos
- Controlo Orçamental - Receitas e despesas por classificação económica - Classificação funcional - Mapas Orçamentais	- Resultados económicos - Dívidas - Existências - Custos e proveitos por natureza - Balanço - Demonstração de Resultados por natureza	- Custos, Proveitos por funções - resultados por funções - Custos por actividades, serviços, produtos, departamentos...
Base do caixa	Base do acréscimo	Base do acréscimo
Digrafia	Digrafia	Não definida- livre

A reforma em curso fundamenta-se não só na publicação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade Pública, mas também num processo legislativo mais abrangente resumido no quadro 5. Com a recente publicação da Resolução nº 1/2004 do Tribunal de Contas que estipula a apresentação de contas para todas as entidades públicas (exceptuando-se o POCAL, dado que a administração local foi objecto de uma resolução específica, publicada em 2001), na nossa opinião, encontram-se reunidas todas as condições legislativas para a efectiva implementação da nova contabilidade pública.

Quadro 5
Legislação relativa à reforma da Contabilidade Pública

Ano	Legislação	Designação	Administração Central	Administração Local
1990	Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro	Lei de bases da Contabilidade Pública	X	X
1992	Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho	Regime da Administração Financeira do Estado	X	X
1997	Decreto - Lei nº 232/97, de 3 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade Pública – POCP	X	
1998	Decreto-Lei nº 68/98, de 20 de Março	Lei Orgânica da Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública	X	X
1999	Lei nº 42/98, de 6 de Agosto	Lei das Finanças Locais		X
	Decreto nº 116/99, de 10 de Fevereiro	Orientação Nº 1/98 da CNCAP	X	X
	Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro	Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais – POCAL		X
2000	Decreto nº 671/2000, de 22 de Fevereiro	Cadastro e Inventário dos Bens do Estado	X	X
	Decreto nº 794/2000, de 20 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação – POC – Educação	X (sector da Educação)	
	Decreto nº 898/2000, de 28 de Setembro	Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS)	X (Sector da saúde)	

2001	Aviso nº 7466/2001, de 30 de Maio	Norma interpretativa Nº 1/2001 da CNCAP	X	
	Aviso nº 7467/2001, de 30 de Maio	Norma interpretativa Nº 2/2001 da CNCAP	X	X
	Resolução nº 4/2001, de 18 de Agosto	Instrução nº 1/2001 do Tribunal de Contas Instruções para a organização e documentação das contas das autarquias locais e entidades equiparadas, sujeitas ao Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)		X
	Decreto nº 42/2001, de 19 de Janeiro	Orientação Nº 2/2000 da CNCAP	X	X
	Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto	Lei do Enquadramento Orçamental	X	X
2002	Decreto-Lei nº 26/2001, de 14 de Fevereiro	Novo classificador económico das receitas e das despesas públicas	X	X
	Decreto-Lei 12/2002 de 25 de Janeiro	Plano Oficial de Contabilidade do Sistema de Solidariedade e Segurança Social	X (sector das IPSSS)	
2004	Resolução nº 1/2004, de 18 de Janeiro	Instrução nº 1/2004 do Tribunal de Contas Instruções para a organização e documentação das contas das entidades do POCP, POC-Educação, POC Saúde e POC Segurança Social	X	

1.4 – Os Planos Sectoriais

Decorrente da publicação do POCP e motivada pelas especificidades associadas aos diversos subsectores da administração pública, foram publicados quatro planos de contabilidade sectoriais. Efectivamente, refere o POCP no nº1 do seu artigo 5º: *As normas específicas à aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública incluindo as formas simplificadas dessa aplicação, as normas de aplicação transitória, o seu faseamento e os prazos para a adaptação dos planos sectoriais que se mostrem indispensáveis, são aprovadas mediante portaria do Ministério das Finanças e, quando caso disso dos outros Ministros competentes, ouvida a comissão de normalização Contabilística*”

Baseadas no artigo referido foram aprovados os seguintes planos sectoriais:

- Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL): Decreto-Lei nº 54/A/99, de 22 de Fevereiro;
- Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC Educação): Portaria nº 794/2000, de 20 de Setembro;

- Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS): Portaria nº 896/2000, de 28 de Setembro;
- Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS): Decreto-Lei nº 12/2002, de 25 de Janeiro

Na figura 1 são apresentados os diversos subsectores da administração pública e os correspondentes planos sectoriais:

Figura 1
Normalização Contabilística no Sector Público

Estrutura do Sector Público				Planos Oficiais de Contabilidade
Sector Público	Sector Público Administrativo	Administração Central	Educação	POC- Educação
			Saúde	POC-Saúde
			Economia	POCP
				
		Segurança Social		POC-ISSSS
		Administração Regional		Todos, dependendo da entidade
		Administração Local		POCAL
	Sector empresarial	Empresas Públicas Empresas Municipais		

Apresentamos de seguida as diversas entidades a quem se aplicam os referidos planos sectoriais:

Quadro 6
Entidades Contabilísticas

POCAL	Todas as autarquias locais
	Entidades equiparadas: Áreas Metropolitanas; Comunidades Urbanas, Associações de Municípios, Áreas Metropolitanas, Associações de Freguesia...
POC-Educação	Todos os organismos do Ministério da Educação
	Todos os organismos de direito privado sem fins lucrativos, cuja actividade principal seja a educação ou que dependam directa ou indirectamente das entidades referidas, desde que disponham de receitas maioritariamente do orçamento de Estado e ou dos Orçamentos privativos destas entidades
POC-Saúde	Serviços do Sistema Nacional de Saúde
	Outros serviços dependentes do Ministério da Saúde
POCISSSSS	Todas as Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
	Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social das Regiões Autónomas dos Açores e Madeira

Como referimos anteriormente, o POCP é de aplicação obrigatória para toda a administração pública, sem prejuízo de serem aprovados planos sub-sectoriais desde que estruturados na base deste normativo.

Como características comuns de todos estes planos são de destacar as seguintes:

- 1) Três sistemas contabilísticos obrigatórios: Orçamental, Patrimonial e Analítica ou de Custos;
- 2) O sistema de contabilidade orçamental e o sistema de contabilidade patrimonial têm um conjunto de contas de registo obrigatório utilizando-se como métodos de registo a digrafia;
- 3) Mapas de prestação de contas idênticos;
- 4) Iguais princípios contabilísticos e critérios de valorimetria;
- 5) Legislação complementar e comum para a inventariação e avaliação do imobilizado;
- 6) Legislação complementar e comum para a classificação económica das despesas e receitas;
- 7) Predomina o custo histórico para a valorimetria do imobilizado;
- 8) Tribunal de Contas como órgão fiscalizador externo;
- 9) Bens de domínio Público registados no Activo e com obrigatoriedade de amortizações;
- 10) Os bens adquiridos pelo sistema leasing (financeiro) é registado de imediato como activo imobilizado;
- 11) Principal órgão normalizador é a Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública (CNCAP), sem prejuízo de serem criados grupos ou serviços de apoio à implementação dos planos sectoriais

Apesar de um dos objectivos da actual reforma da contabilidade pública ser a comparabilidade da informação, a verdade é que a aprovação de planos sectoriais têm naturalmente algumas especificidades, embora, salvo raras excepções, não prejudica, essa característica exigida à Contabilidade. O quadro 8 apresenta as características comuns e as especificidades de cada normativo.

Quadro 7
Características comuns ao POCP e Planos Sectoriais

		Administração central e regional				Administração Local
		POCP	POC-Edu	POCISS	POC-Saúde	POCAL
Contabilidade e de Custos	Demonstração de Resultados por funções		Demonstração de custos por funções			
	Sistema de custeio		Total e ABC			Total
	Modelos de Mapas finais		X			Mapas CC
	Classe 9		Recomenda	sugere		
	Objectivos		X	X	x	x
Modelos de Documentos	Previsionais		X	X	x	x
	De registo					x

contabilísticos	Finais	x	X	X	x	x
Consolidação de contas	Obrigatoriedade		X	X		
	Métodos de consolidação		X			
	Definição de grupo público		X			
	Mapas de consolidação		X			
	Entidades que consolidam		X		x	
Provisões	Taxas para cobrança duvidosa	Não define	X	X	x	x
	Depreciação de existências	Não definex	X	X	x	x
	Riscos e encargos (Passivo)	x	X	X	x	x
Subsídios a transferências de capital recebidas	Para despesas de capital diversas	Proveito diferido	Proveito diferido	Proveito diferido	Proveito diferido	Proveito do exercício
	Para despesas de capital específicas	Proveito diferido	Proveito diferido	Proveito diferido	Proveito diferido	Proveito diferido
Princípio da substância sobre a forma	Leasing financeiro	Activo	Activo	Activo	Activo	Activo
	Cedência de imobilizado		Activo da entidade e que o utiliza	X	x	x
Sistema de Controlo Interno	Legislação complementar específica					Define os objectivos e procedimentos mínimosx
Outras	Regime simplificado (apenas contabilidade de caixa)	Não previsto	Para organismos sem autonomia financeira integrado s num grupo público	Não previsto	Não previsto	Para a grande maioria das Juntas de Freguesia
	Entrada em vigor	1998	2001 para regime geral 2002 para regime simplificado 2002 para consolidação de contas	2002	2001- através da selecção de uma amostra de um conjunto de organismos com autonomia administrativa e financeira, 2002- restantes	2002

Como se pode verificar, existem algumas especificidades inerentes a cada Plano Sectorial sendo, no entanto, clara a intenção de existir uniformidade nos critérios de valorimetria, nos princípios contabilísticos e nos documentos de prestação de contas. Os planos específicos tiveram como principal objectivo desenvolver o sistema de contabilidade analítica e acrescentar mais alguns mapas de prestação de contas específicos de cada sector. A consolidação de contas no sector educação é, possivelmente o aspecto mais relevante dos planos específicos.

1.5 Órgãos normalizadores da Contabilidade Pública em Portugal

Como verificamos, o POCP representa a base teórica no que concerne à actual reforma da contabilidade pública em Portugal. No entanto, não se pode afirmar que é uma completa estrutura conceptual, uma vez que faltam alguns aspectos, nomeadamente:

1. a definição de alguns importantes conceitos (activo, passivo, bens de domínio público, ...),
2. quem realmente são os destinatários da informação,
3. quais devem ser as características qualitativas da informação económico, financeira e patrimonial.

A adaptação da estrutura conceptual existente para o sector privado e a utilização das Normas Internacionais de Contabilidade do Sector Público serão, na nossa opinião, as possíveis e mais eficazes soluções para a resolução deste problema de forma a que a informação contabilística tenha maior fiabilidade e comparabilidade.

Com a aprovação do POCP em 1997 foi criada uma Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública (CNCAP) cujas regras de funcionamento são determinadas por portaria do Ministro das Finanças sendo este a presidir à mesma.

A CNCAP³ tem como principais funções:

- Coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do POCP, bem como a sua aplicação sectorial;
- Promover estudos necessários à adopção de princípios, critérios e procedimentos contabilísticos de aplicação geral e sectoriais;
- Elaborar os projectos que impliquem alterações, aditamentos e normas interpretativas do POCP;

³ A CNCAP é integrada pelos seguintes órgãos:

- A comissão executiva. Tem competências no âmbito da coordenação da aplicação e aperfeiçoamento do POCP, designadamente: deliberar sobre todas as matérias necessárias à aplicação e aperfeiçoamento, publicar toda a informação com interesse e, ainda, dar parecer sobre diplomas que tenham repercussão no âmbito do POCP.
- O conselho de normalização contabilística. Tem responsabilidades de coordenação da aplicação sectorial do POCP, nomeadamente competências para dar parecer sobre todas as matérias necessárias à aplicação dos planos sectoriais, bem como, sobre a aplicação e aperfeiçoamento geral do POCP a efectuar pela Comissão Executiva. Neste conselho estão integrados representantes do Tribunal de Contas, da Comissão de Normalização Contabilística, do Instituto Nacional de Estatística, das Regiões Autónomas dos Açores e Madeira e dos Ministérios das Finanças, da Administração do Território, da Educação, do Equipamento, do Planeamento, da Saúde e do Trabalho e da Solidariedade.

- Pronunciar-se sobre a aprovação, adaptação e a alteração dos planos sectoriais.

Em matéria de normalização, até à data a CNCAP deu parecer aos planos sectoriais aprovados, apresentou duas orientações genéricas e duas orientações - normas interpretativas⁴:

- **Orientação nº. 1 /98⁵** - Visa emitir normas metodológicas, prazos de implementação a adoptar pelos organismos, serviços e outras entidades abrangidas pelo artigo 2º do Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, para efeitos de aplicação do POCP. Com base nesta orientação, foram seleccionados organismos piloto repartidos por três fases: 13 organismos para iniciar a implementação e aplicação do POCP em 2000; 15 organismos para a segunda fase de implementação e aplicação do POCP em 2001; 23 organismos para implementarem o POCP em 2002
- **Orientação nº 2 / 2000⁶** - Visa recomendar a adopção generalizada pelos serviços e organismos obrigados a aplicar o POCP e planos sectoriais dele decorrentes, das normas de inventariação dos bens do Estado (CIBE) aprovadas pela Portaria nº 671/2000, de 17 de Abril.
- **Orientação - Norma Interpretativa Nº. 1 /2001** - Orientação sobre o *Período Complementar*, tem por objectivo esclarecer as dúvidas suscitadas sobre o tratamento contabilístico dos pagamentos efectuados no período complementar, de forma a que as entidades preparem as demonstrações financeiras numa base consistente. Assim, desta norma interpretativa deriva, que o *“Balanço deverá reflectir a situação de terceiros e disponibilidades antes da efectivação dos pagamentos relativos ao período complementar, traduzindo a situação económico-financeira a 31 de Dezembro do ano n”*. *“Na execução orçamental, os mapas de fluxos de caixa e do controlo orçamental evidenciam a totalidade dos pagamentos do exercício do ano n, incluindo os efectuados no período complementar ...”*.
- **Orientação - Norma Interpretativa Nº. 2 /2001** – Norma sobre Movimentação das operações das fases da autorização de pagamento e pagamento e da liquidação e cobrança.

De referir que alguns dos sectores com plano específico criaram também grupos de apoio à implementação do novo sistema contabilísticos, destacando-se:

- a) No Ministério da Saúde foi criado o Grupo para a Normalização do POCMS criada pelo Despacho n.º 22 650/2000, do Ministério da Saúde (II Série), de 9 de Novembro;
- b) Para a contabilidade das autarquias locais foram constituídos dois subgrupos de trabalho que visam respectivamente a uniformidade do apoio técnico na aplicação do POCAL (SATAPOCAL⁷- subgrupo

⁴ Ao contrário da CNC que emite directrizes contabilísticas, a CNCAP emite orientações e normas interpretativas.

⁵ Publicada através da Portaria nº 116/99 (2ª série), de 10 de Fevereiro.

⁶ Publicada através da Portaria nº 42/2001 (I-B série), de 19 de Janeiro

⁷ O SATAPOCAL foi criado pelo Despacho n.º 4839/99⁷, de 22 de Fevereiro, do Secretário de Estado da Administração Local e Ordenamento do Território, publicado no D.R. n.º 57, II Série, de 9 de Março, com o objectivo de salvaguardar a uniformidade interpretativa das questões suscitadas pelas autarquias locais, propondo notas técnicas e propostas de modificações legislativas, em articulação com as orientações da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.

de apoio técnico à implementação do POAL), e a coordenação da formação (da responsabilidade do CEFA- Centro de Estudos e Formação Autárquica).

2. O Orçamento

2.1. Conceito de receita e despesa pública

Conceito de receita pública

Podemos definir receita pública como “qualquer recurso, em princípio em uma soma de numerário, obtido durante um determinado período, em benefício de um sujeito público, orientado para a satisfação das despesas públicas que estão a seu cargo”⁸.

Existem três tipos de receitas públicas:

- receitas patrimoniais e económicas – em resultado da gestão do património do Estado, como por exemplo da alienação de bens, venda de mercadorias ou prestação de serviços;
- receitas tributárias – que resultam da actividade do Estado como entidade com poderes de autoridade para cobrar receitas, nomeadamente as taxas ou tarifas ou o impostos;
- receitas creditícias – provenientes do recurso ao crédito público, designadamente em sequência de contracção de empréstimos.

À semelhança das despesas públicas, o regime jurídico da receitas públicas assenta no princípio da legalidade. Com efeito, a receita só pode ser cobrada se tiver consagração legal. A este respeito a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)⁹ determina os princípios de execução do orçamento da receita:

Artigo 42º
Princípios
(...)
3 — Nenhuma receita pode ser liquidada ou cobrada, mesmo que seja legal, sem que cumulativamente:
a) Tenha sido objecto de correcta inscrição orçamental;

Este grupo é constituído por representantes da Direcção-Geral das Autarquias Locais (DGAL), de cada uma das Comissões de Coordenação Regional (CCR), da Região Autónoma dos Açores (RAA), da Região Autónoma da Madeira (RAM) e do Centro de Estudos e Formação Autárquica (CEFA), conta ainda com a participação do Tribunal de Contas e da Inspeção-Geral das Finanças.

⁸ In, Dicionário Jurídico da Administração Pública, 1996, volume VII, pág. 28.

⁹ Lei n.º48/2004, de 24 de Agosto

b) Esteja adequadamente classificada.

Porém, e, ao contrário da despesa pública, a receita pública pode ser cobrada para além do montante inscrito no orçamento desde que esteja previamente inscrita, conforme se pode ler do nº4. do citado artigo 42º.

Artigo 42º

Princípios

(...)

4 — A liquidação e a cobrança podem, todavia, ser efectuadas para além dos valores previstos na respectiva inscrição orçamental.

Conceito de Despesa Pública

Desde já e em sede de execução do orçamento de despesa justifica-se definir o conceito de “despesa pública”. Com efeito, é tão lato o seu conceito, que pode ir desde o pagamento do vencimento a um funcionário público, à aquisição de um submarino, à construção de uma auto-estrada, à atribuição de uma bolsa, à concessão de um subsídio para companhia de espectáculo, à amortização de um empréstimo anteriormente contraído pelo Estado, etc.

Para o Professor Sousa Franco¹⁰, o conceito de despesa pública pode ser delimitado para fins predominantemente financeiros – por um conjunto distinto de elementos dentro da noção de despesa: o tipo de operação; o sujeito e o fim da operação. Neste enquadramento e resumindo, distingue:

- O *tipo de operação* – no essencial a despesa corresponde a uma afectação de recursos de que um sujeito económico dispõe a uma determinada finalidade, sendo o dispêndio de dinheiro a forma mais típica de a realizar.
- O *sujeito da operação* – o sujeito tem que ser uma entidade pública (Estado ou outro ente dotado igualmente de poder de autoridade).
- A *finalidade da operação* – a despesa pública destina-se a satisfazer necessidades públicas”.

A actual legislação não define o conceito mas, ao invés, enumera os requisitos que são necessários observar para que uma despesa, ao ser efectuada por um organismo/serviço público, seja considerada despesa pública.

Assim, refere o Decreto-Lei nº155/92, de 28 de julho, diploma que estabelece o regime da administração financeira do Estado, no artigo 22º:

10 10 Franco, António de Sousa (1980), Finanças Públicas e Direito Financeiro, Edição da Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, pág. 120

Artigo 22.º

Requisitos gerais

1 — A autorização de despesas fica sujeita à verificação dos seguintes requisitos:

- a) Conformidade legal;
- b) Regularidade financeira;
- c) Economia eficiência e eficácia.

2 — Por conformidade legal entende-se a prévia existência de lei que autorize a despesa, dependendo a regularidade financeira da inscrição orçamental, correspondente cabimento e adequada classificação da despesa.

3 — Na autorização de despesas ter-se-á em vista a obtenção do máximo rendimento com o mínimo de dispêndio, tendo em conta a utilidade e prioridade da despesa e o acréscimo de produtividade daí decorrente.

Estes requisitos têm consagração na actual LEO ao referir:

Artigo 42.º

Princípios

1 — As operações de execução do orçamento das receitas e das despesas obedecem ao princípio da segregação das funções de liquidação e de cobrança, quanto às primeiras, e de autorização da despesa, de autorização de pagamento e de pagamento, quanto às segundas.

2 — A segregação de funções a que se refere o número anterior pode estabelecer-se entre diferentes serviços ou entre diferentes agentes do mesmo serviço.

(...)

5 — As dotações constantes do orçamento das despesas constituem o limite máximo a utilizar na realização destas.

6 — Nenhuma despesa pode ser autorizada ou paga sem que, cumulativamente:

- a) O facto gerador da obrigação de despesa respeite as normas legais aplicáveis;
- b) A despesa em causa disponha de inscrição orçamental, tenha cabimento na correspondente dotação, esteja adequadamente classificada e obedeça ao princípio da execução do orçamento por duodécimos, salvo, nesta última matéria, as excepções previstas na lei;
- c) A despesa em causa satisfaça o princípio da economia, eficiência e eficácia.”

Estamos perante um quadro jurídico que disciplina a execução do orçamento de despesa e para o qual se torna necessário o cumprimento de um conjunto de princípios e normas:

- O cumprimento do princípio da segregação de funções;
- A legalidade da despesa/conformidade legal;
- A regularidade financeira;
- A economia, eficiência e eficácia da despesa,
- O regime duodecimal.

2.2.Orçamento de Estado: conceito, princípios e regras

O Orçamento do Estado é um documento fundamental para a Administração Financeira do Estado uma vez que é em torno dele que toda a actividade financeira¹¹ se desenrola.

A elaboração do Orçamento do Estado está consagrada desde a 1ª Constituição Portuguesa de 1822.

Segundo o Professor Sousa Franco, o Orçamento é:

“ (...) uma previsão, em regra anual, das despesas a realizar pelo Estado e dos processos de as cobrir, incorporando a autorização concedida à Administração Financeira para cobrar as receitas e realizar despesas e, limitando os poderes financeiros da Administração em cada período anual”¹².

Neste contexto, é no Orçamento do Estado que se encontram reunidos e definidos todos os problemas financeiros com que a Organização Estado se pode deparar, condensando o ciclo da existência das necessidades que propõe a satisfazer, desde o momento que nascem até ao momento em que se extinguem.

Definido o conceito de Orçamento do Estado, importa distingui-lo de outras figuras:

- **Conta Geral do Estado:** constitui a efectivação das receitas arrecadadas e das despesas pagas, num registo *ex post* da execução orçamental;
- **Balanço do Estado:** mapa síntese da situação patrimonial existente num determinado momento, confrontando o activo com o passivo.

Actualmente, o Orçamento do Estado está consagrado no artigo 105º da Constituição da República Portuguesa, 7ª Revisão Constitucional¹³, e do qual se salienta os seguintes aspectos:

- O Orçamento do Estado abrange, por relações de subordinação ou de dependência, o Orçamento dos Serviços Integrados, dos Serviços e Fundos Autónomos (SFA), e das Instituições da Segurança Social, mas, exclui o orçamento das Regiões Autónomas e das Autarquias Locais que dispõem de orçamentos próprios e independentes.
- O Orçamento do Estado tem que ser elaborado em consonância com as Grandes Opções do Plano (GOP)¹⁴ as quais precedem a própria aprovação do Orçamento.
- Na elaboração do Orçamento do Estado têm que nele ser incluídas os encargos já assumidos e a pagar no ano a que se refere o Orçamento, designadamente, os vencimentos do pessoal ao serviço do Estado, com a dívida pública, com as contribuições financeiras impostas ao Estado, por lei ou por convenção internacional.

11 A actividade financeira do Estado não se confina, ainda que seja relevante, na execução orçamental, uma vez que também nela (actividade financeira) se inclui a actividade patrimonial do Estado e a actividade do Tesouro.

12 Franco, António de Sousa (1992), *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I, 4ª Edição, Coimbra, pág. 54

13 Lei Constitucional n.1/2005, de 12 de Agosto

14 As Grandes Opções do Plano para 2007 foram publicadas no Diário da República de 31 de Agosto de 2006

Na LEO, encontram-se definidas as orientações que devem ser seguidas na elaboração do Orçamento de Estado e da sua própria execução e de cuja observância depende a sua eficácia. A LEO inclui ainda os princípios e regras que não só orientam a elaboração Orçamento do Estado, como terão reflexo na sua própria execução. Assim, o legislador consagrou os seguintes **princípios e regras**:

- Anualidade;
- Integridade (unidade e universalidade),
- Discriminação orçamental (regras da especificação, da não compensação e da não consignação),
- Publicidade e
- Equilíbrio.

A **anualidade** traduz-se no facto do Orçamento do Estado ter um período de validade correspondente ao ano civil o que implica uma votação anual do Orçamento pela Assembleia da República. Estamos perante um sistema de Orçamento de Gerência¹⁵ no qual se prevêem anualmente as receitas que o Estado irá cobrar e as despesas que irá pagar durante o período financeiro independentemente do momento em que tenham surgido juridicamente. Neste sistema, o elemento de referência é a data de recebimento ou de pagamento (base de caixa). Contudo, a LEO refere que os orçamentos devem ser enquadrados na perspectiva plurianual, conforme artigo 4º - Anualidade:

Artigo 4º

Anualidade

“1 — Os orçamentos dos organismos do sector público administrativo são anuais.

2 — A elaboração dos orçamentos a que se refere o número anterior deve ser enquadrada na perspectiva plurianual que for determinada pelas exigências da estabilidade financeira e, em particular, pelas resultantes das obrigações referidas no artigo 17º

3 — Os orçamentos dos organismos do sector público administrativo podem integrar programas, medidas e projectos ou actividades que impliquem encargos plurianuais, os quais evidenciarão a despesa total prevista para cada um, as parcelas desses encargos relativas ao ano em causa e, com carácter indicativo, a, pelo menos, cada um dos dois anos seguintes.

(...)

Se nos reportarmos à **integridade ou plenitude**, importa referir as regras da unidade e da universalidade. Estas referem que o orçamento apresentado será um e nele estão incluídas todas as receitas e despesas que o Estado estima cobrar e pagar no ano a que respeita. O Estado deve, assim, elaborar em cada período orçamental – ano – apenas um orçamento, o qual integra as componentes do orçamento da administração central e o orçamento da segurança social. É a este princípio que se denomina Unidade Orçamental. O cumprimento da unidade orçamental implica não só a elaboração de um único documento

¹⁵ Por oposição, no sistema de Orçamento de Exercício são inscritos no Orçamento, os créditos e os débitos originados naquele período orçamental, não obstante o momento em que se irão concretizar

como nele deverão estar previstas todas as receitas a cobrar e as despesas a pagar, pelo que não podem existir despesas e receitas fora ou à margem do orçamento.

Artigo 5.º

Unidade e universalidade

“1 — O Orçamento do Estado é unitário e compreende todas as receitas e despesas dos serviços integrados, dos serviços e fundos autónomos e do sistema de segurança social.

2 — Os Orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais são independentes do Orçamento do Estado e compreendem todas as receitas e despesas das administrações, regional e local, incluindo as de todos os seus serviços e fundos autónomos.

3 — O Orçamento do Estado e os Orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais devem apresentar, nos termos do artigo 32.º, o total das responsabilidades financeiras resultantes de despesas de capital assumidas por via de compromissos plurianuais, decorrentes da realização de investimentos com recurso a operações financeiras cuja natureza impeça a contabilização directa do respectivo montante total no ano em que os investimentos são realizados ou os bens em causa postos à disposição do Estado.”

No que respeita à forma como são inscritas as receitas e despesas no orçamento, bem como, quanto à sua efectivação, há necessidade de referir as seguintes regras de **discriminação orçamental**:

- Regra da especificação;
- Regra da não compensação;
- Regra da não consignação;

Analisemos cada uma de *per si*.

Regra da **especificação** – corresponde à individualização de cada receita e de cada despesa. A questão que se equaciona é a de saber se no orçamento se deve apresentar uma previsão de receitas/despesas de forma global ou pelo contrário discriminada. A opção da exigência de discriminação fundamentou-se na necessidade de um modo claro existir uma eficaz decisão da Assembleia da República e do controlo público, e de forma sucinta fixar os objectivos da instituição orçamental. De acordo com a LEO, e no cumprimento da regra da especificação as despesas são fixadas segundo uma classificação orgânica, económica e funcional (embora a CRP apenas refira a classificação orgânica e funcional).

Actualmente, é no Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro que se encontra regulamentado a tipificação dos códigos de classificação orgânica (de aplicação na administração central) e de classificação económica das receitas e despesas públicas.

A **classificação orgânica** estrutura-se por códigos que identificam os Ministérios, Secretarias de Estado, capítulos, divisões e subdivisões orçamentais.

A **classificação económica** das receitas públicas procede à sua especificação por capítulos, grupos e artigos enquanto que a classificação económica despesas públicas procede à sua especificação por agrupamentos, subagrupamentos e rubricas de classificação orçamental.

O classificador económico das receitas e despesas públicas é de aplicação obrigatória aos serviços integrados do Estado, aos serviços e fundos autónomos, à segurança social e à administração regional e local¹⁶.

Quadro resumo dos códigos de classificação económica das receitas e despesas públicas
(Decreto-Lei n.26/2002, 14 de Fevereiro)

RECEITAS PÚBLICAS		DESPESAS PÚBLICAS	
Capítulo	Designação	Agrupamento	Designação
	Receitas correntes		Despesas correntes
01	Impostos Directos	01	Despesas com o pessoal
02	Impostos indirectos	02	Aquisição de bens e serviços
03	Contribuições para a segurança social, a Caixa Geral de Aposentações e a ADSE	03	Juros e outros encargos
04	Taxas, multas e outras penalidades	04	Transferências correntes
05	Rendimentos da propriedade	05	Subsídios
06	Transferências correntes	06	Outras despesas correntes
07	Venda de bens e serviços correntes:		
08	Outras receitas correntes		
	Receitas de capital		Despesas de capital
09	Venda de bens de investimento	07	Aquisição de bens de capital
10	Transferências de capital	08	Transferências de capital
11	Activos financeiros	09	Activos financeiros
12	Passivos financeiros	10	Passivos financeiros
13	Outras receitas de capital	11	Outras despesas de capital
14	Recursos próprios comunitários		
15	Reposições não abatidas nos pagamentos		
	Outras receitas		Outras despesas
16	Saldo da gerência anterior		
17	Operações extra-orçamentais	12	Operações extra-orçamentais

A **classificação funcional** das despesas encontra-se regulamentado no Decreto-Lei n.171/94, de 24 de Junho cuja tipificação se identifica em anexo e sendo necessária para a apresentação de mapas orçamentais exigidos pela Direcção-Geral do Orçamento.

De salientar que as Autarquias dispõem de um classificador funcional próprio previsto no POCAL e de utilização obrigatória na contabilidade de custos e nos mapas do Plano plurianual de investimentos.

Regra da não compensação – as receitas e despesas devem ser inscritas no orçamento de forma bruta e não líquida, o mesmo é referir, sem qualquer compensação ou desconto. De outro modo, não se

¹⁶ O POCAL integra o classificador económico a adoptar pelas autarquias locais, porém, com a entrada em vigor do Decreto-lei n.26/2002, de 14 de Fevereiro que aprova o classificador económico das receitas e despesas públicas passou a ser este o diploma que as entidades autárquicas devem adoptar.

conheceriam as diversas fontes de onde o Estado irá tirar os seus recursos, nem os diversos gastos que o serviço público irá realizar.

Regra da não consignação – esta regra define que, para além da regra da universalidade, as receitas públicas devem ser indiscriminadamente destinadas à cobertura das despesas, e não quaisquer receitas afectadas à cobertura de despesas em especial. De referir que a Lei de Enquadramento Orçamento admite a possibilidade de existir receitas consignadas a certos fins, nomeadamente, financiamentos comunitários e PIDDAC¹⁷

A regra da **publicidade** não se encontrava prevista na anterior LEO, porém, já era obrigatório a publicação do Orçamento do Estado em Diário da República, após a sua aprovação pela Assembleia da República sob pena da sua ineficácia jurídica.

Por último, a regra do **equilíbrio orçamental** traduz-se na necessidade de todas as despesas previstas no orçamento terem de ser efectivamente cobertas por receitas. A Constituição da República Portuguesa, a este respeito, remete para a lei ordinária as condições a que se deve obedecer para o recurso ao crédito público. Se por um lado, o recurso ao crédito público proporciona uma receita no momento em que é contraído, por outro, vai incorrer em despesas futuras com o reembolso das dívidas. Assim, a receita proveniente do recurso ao crédito público não pode ser tratada de mesma forma que as restantes receitas orçamentais. O reconhecimento da importância do equilíbrio orçamental está bem presente nas alterações introduzidas ao Tratado de Roma pelo Tratado da União Europeia referindo no n.º1 do artigo 104.º-C que «Os Estados membros devem evitar défices excessivos (nº.1).

2.3.Preparação dos Orçamentos

2.3.1.Preparação do Orçamento de Estado

De acordo com a Constituição da República Portuguesa, ao Governo incumbe a preparação do Orçamento do Estado apoiado no conjunto dos órgãos da Administração Pública. Neste contexto, cabe à Direcção-Geral do Orçamento (DGO), no exercício das suas atribuições, a superintendência na elaboração e execução do Orçamento do Estado.

Neste enquadramento, e sob orientação do Governo, a DGO anualmente divulga uma Circular a todos os Departamentos do Estado, contendo as orientações¹⁸ para a elaboração do projecto de orçamento.

De acordo com o estabelecido na Circular e, nos prazos nela definidos, cada organismo público procede à elaboração do seu projecto de orçamento onde faz inscrever as receitas que prevê arrecadar e as despesas que prevê realizar para o ano económico seguinte.

¹⁷ PIDDAC – Programa de Investimentos e Despesas de Desenvolvimento da Administração Central

¹⁸ Segundo as mencionadas orientações, o orçamento de funcionamento é elaborado por “actividades” enquanto o orçamento de PIDDAC por “Projectos”.

Recolhida a informação, incumbe à DGO o seu tratamento integrado da qual resulta a proposta de Orçamento do Governo para o ano económico seguinte o qual tem que ser apresentada à Assembleia da República até ao dia 15 de Outubro de cada ano devidamente fundamentada conforme dispõe a CRP. Nestes termos, o projecto de Orçamento do Estado é acompanhado de um conjunto de relatórios que justificam as políticas orçamentais a prosseguir.

Posteriormente, a Assembleia da República (AR) dispõe de 45 dias após a data de admissão do Projecto de Orçamento do Estado para proceder à discussão da proposta, findo o qual é votada, para permitir a sua entrada em vigor no início do ano a que se destina. Sendo a aprovação do orçamento uma matéria da exclusiva competência da AR não susceptível de delegação, a sua alteração só pode ocorrer por nova lei da AR sob proposta do Governo¹⁹.

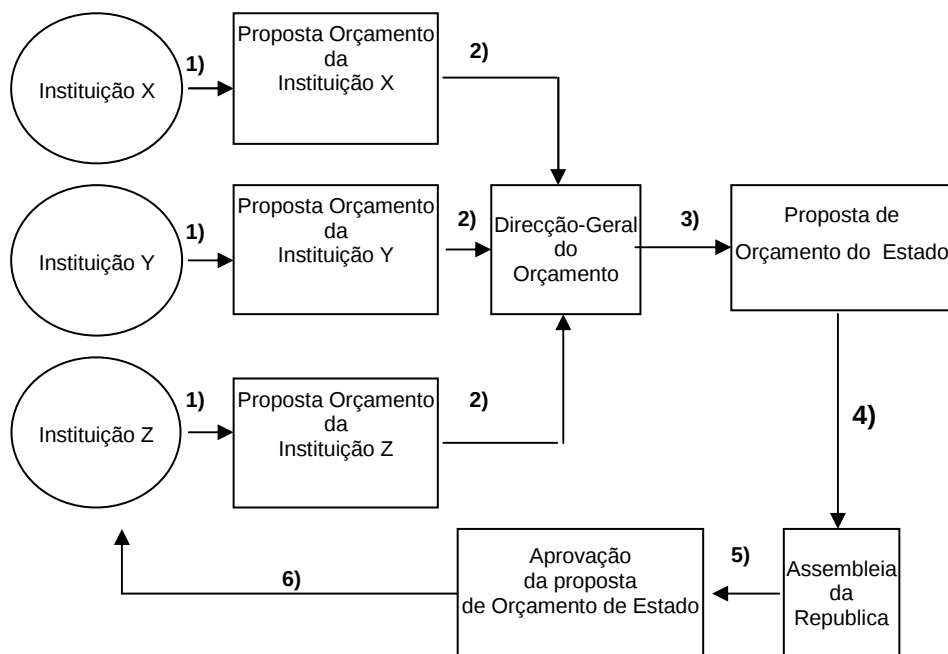
Caso a Assembleia da República não vote ou não aprove o Orçamento de tal modo que inviabilize a sua entrada em execução no início do ano económico a que se destina, mantém-se o orçamento do ano anterior, com as alterações entretanto ocorridas no decurso da sua execução nos termos da LEO.

De seguida, e após a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado, o Governo assegura até ao final do 2º mês a publicação anual integral do seu conteúdo dando assim cumprimento ao princípio da publicidade.

Por último, compete ao Governo através de um decreto-lei denominado “decreto-orçamental”, elaborado de acordo com a Lei do Orçamento, definir as regras da sua execução (ver Capítulo 3 – Execução do orçamento).

O processo descrito pode ser representado da seguinte forma:

¹⁹ Admite-se uma excepção constitucional a esta regra, que se encontra prevista na Lei de Enquadramento Orçamental, ao permitir que o Governo possa alterar o orçamento de despesas em certas circunstâncias específicas (art. 54º da Lei n.91/2001, de 20 de Agosto, na redacção dada pela Lei n.48/2004 de 24 de Agosto).



2.3.2. Preparação dos orçamentos da Administração Local

A preparação dos orçamentos das autarquias locais obedece a um conjunto de princípios orçamentais que se encontram previstos, quer na Lei de Finanças Locais, quer no POCAL e que são idênticos aos consagrados na LEO já referidos anteriormente. No que respeita às regras previsionais, o POCAL refere que a elaboração dos orçamentos das autarquias locais deve obedecer às seguintes regras previsionais:

Relativamente ao orçamento da receita:

3.3 Regras previsionais

A elaboração do orçamentos das autarquias locais deve obedecer às seguintes regras previsionais:

- As importâncias relativas aos impostos, taxas e tarifas a inscrever no orçamento não podem ser superiores à média aritmética simples das cobranças efectuadas nos últimos 24 meses que precedem o mês da sua elaboração;
- As importâncias relativas às transferências correntes e de capital só podem ser consideradas no orçamento em conformidade com a efectiva atribuição pela entidade competente;
- Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, as importâncias relativas às transferências financeiras, a título de repartição dos recursos públicos do Orçamento do Estado, a considerar no orçamento aprovado, devem ser as constantes do Orçamento do Estado em vigor até à publicação do Orçamento do Estado para o ano a que ele respeita;
- As importâncias relativas aos empréstimos só podem ser consideradas no orçamento depois da sua contratação, independentemente da eficácia do respectivo contrato;

Relativamente ao orçamento da despesa:

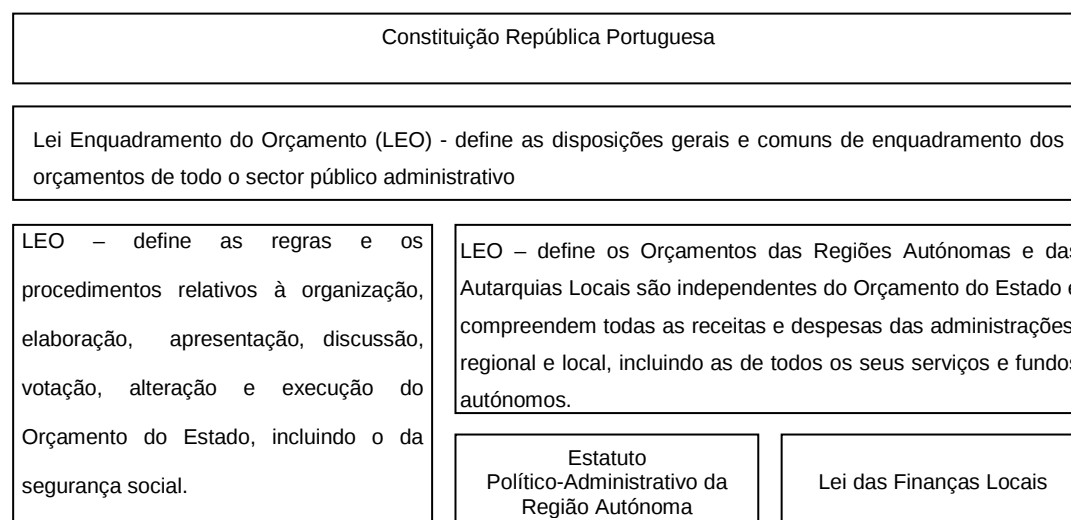
3.3 Regras previsionais

- e) As importâncias previstas para despesas com pessoal devem ter em conta apenas o pessoal que ocupe lugares de quadro, requisitado e em comissão de serviço ou contratos a termo certo, bem como aquele cujos contratos ou abertura de concurso para ingresso ou acesso estejam devidamente aprovados no momento da elaboração do orçamento;
- f) No orçamento inicial, as importâncias a considerar nas rubricas «Remunerações de pessoal» devem corresponder à da tabela de vencimentos em vigor.

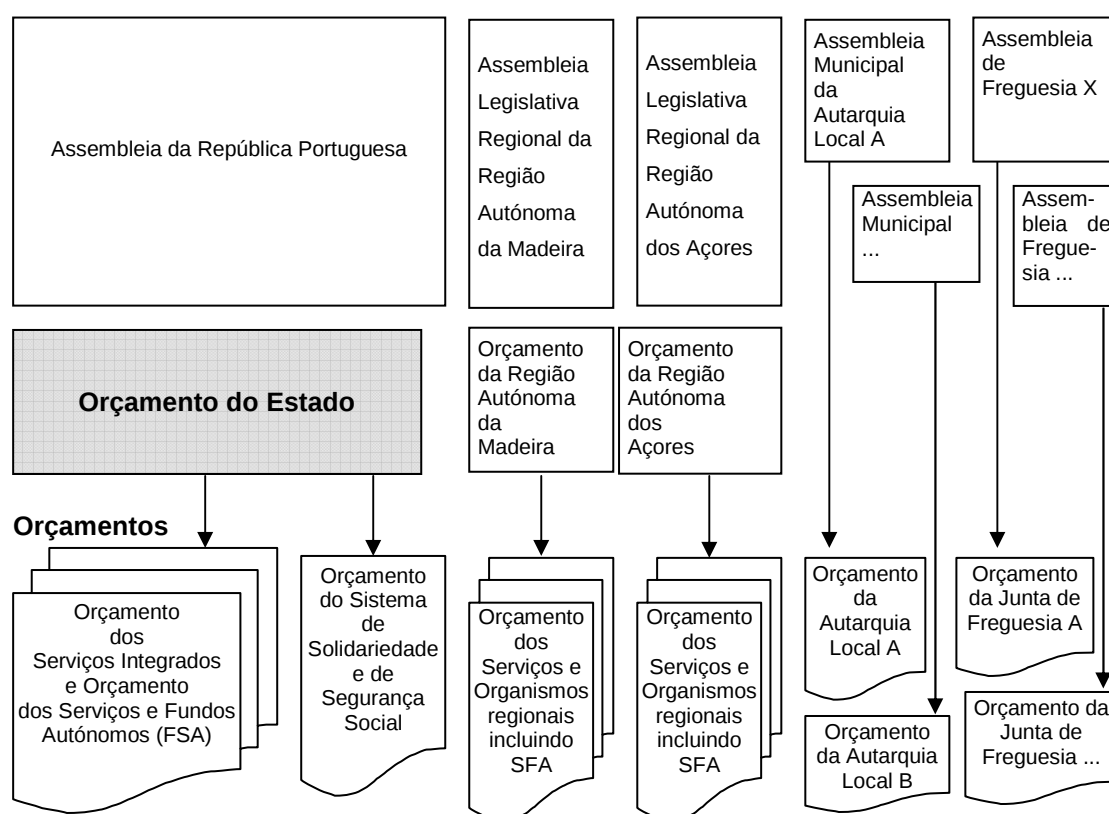
2.4. Aprovação dos Orçamentos

Esquemáticamente os orçamentos (Estado, Administração Local, Administração Regional) regem-se pelas disposições legais seguintes:

Disposições legais



Entidades que aprovam os orçamentos



De acordo com a CRP cabe à Assembleia da República Portuguesa a aprovação do Orçamento do Estado, o qual é composto pela discriminação das receitas e despesas do Estado (Orçamento dos Serviços Integrados) incluindo as dos serviços e fundos autónomos (Orçamento dos Serviços e Fundos Autónomos) e pelo Orçamento da Segurança Social. O Orçamento do Estado é unitário (princípio da unidade orçamental), sem prejuízo de ser distribuído por duas componentes: orçamento da administração central e orçamento da segurança social, que dispõe de orçamento próprio.

O Orçamento do Estado é independente do Orçamento das Regiões Autónomas. Segundo a CRP incumbe a cada Assembleia Legislativa Regional a aprovação do seu Orçamento e cujos poderes encontram-se reafirmados nos Estatutos Político-Administrativos das Regiões.

Paralelamente, e igualmente por imperativo Constitucional, incumbe à Assembleia Municipal de cada Autarquia Local a aprovação do seu Orçamento Municipal cumprindo o disposto na Lei de Finanças Locais. Cabe também às Assembleias de Freguesia a aprovação dos orçamentos das juntas de freguesia.

Os orçamentos das autarquias locais e das regiões autónomas, por se tratarem de orçamentos de entidades cuja legitimidade orgânica provém de sufrágio universal, são independentes do Orçamento do Estado, daí falar-se de independência orçamental.

Neste enquadramento, o Orçamento do Estado que é aprovado em Assembleia da República Portuguesa, reúne somente todas (razão pela qual referimos que o orçamento é unitário) as receitas e despesas da Administração Central e inclui o Orçamento Segurança Social mas exclui os Orçamentos Locais e Regionais.

Salienta-se que a LEO define as disposições gerais e comuns de enquadramento dos orçamentos de todo o sector público administrativo. Porém as regras e os procedimentos relativos previstos na LEO no que respeita à organização, elaboração, apresentação, discussão, votação, alteração e execução só são aplicáveis ao Orçamento do Estado, incluindo o da Segurança Social.

2.5.Documentos previsionais

Existem dois grupos de documentos previsionais que integram o Orçamento de Estado:

- Os Mapas orçamentais;
- Os Mapas patrimoniais previsionais (Balanço e Demonstração de Resultados)

Segundo a Circular da Direcção-Geral do Orçamento, divulgada anualmente para todos os organismos e serviços do Estado, os mapas que compõem a proposta de orçamento de cada organismo/serviço são:

Entidades abrangidas		Mapas de Aprovação do Orçamento dos Organismos Públicos ²⁰
Serviços e fundos autónomos	Serviços integrados	Efectivos reais existentes em 31 de Julho ano N
		Mapa das despesas inscritas no orçamento do ano N e das a inscrever no de N+1 com compensação no orçamento das receitas de N+1
		Instrumentos de notação Orçamental Ficha I – Comparação da execução orçamental de 2005 com o Orçamento corrigido de 2006 e o Orçamento para 2007, por classificação económica Ficha II – Orçamento para 2007 por Actividades Ficha III – Justificação quantitativa por actividade e qualitativa de cada Actividade Ficha IV – Movimentos dos quadros de pessoal Ficha IV – Programação financeira plurianual e indicadores quantitativos e qualitativos associados à execução de despesa de funcionamento no âmbito de programas orçamentais
		Organismos que disponham de contabilidade digráfica e que utilizem um plano de contas que se enquadre no Plano Oficial de Contabilidade (POC) e/ou já utilizem o POCP e planos sectoriais deverão enviar, para além do orçamento elaborado segundo o classificador de receitas e despesas públicas, os seguintes documentos: Plano de actividades 2007 Balanço previsional 2007 Demonstração de resultados previsional 2007 Balanço do exercício 2005 Demonstração de resultados 2005

Relativamente às autarquias Locais, e conforme ponto 2.3 do POCAL, são exigidos como documentos previsionais, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento.

2.3 — Documentos previsionais e sua execução

1 — Os documentos previsionais a adoptar por todas as autarquias locais são as Grandes Opções do Plano e o Orçamento.

Nas Grandes Opções do Plano são definidas as linhas de desenvolvimento estratégico da autarquia local e incluem, designadamente, o plano plurianual de investimentos e as actividades mais relevantes da gestão autárquica.

2.3.1 — Plano plurianual de investimentos

O plano plurianual de investimentos das autarquias locais, de horizonte móvel de quatro anos, inclui todos os projectos e acções a realizar no âmbito dos objectivos estabelecidos pela autarquia local e explicita a respectiva previsão de despesa.

No plano plurianual de investimentos devem ser discriminados os projectos e acções que impliquem despesas orçamentais a realizar por investimentos.

Na elaboração do plano plurianual de investimentos, em cada ano, devem ser tidos em consideração os ajustamentos resultantes das execuções anteriores.

2.3.2 — Orçamento

O orçamento das autarquias locais apresenta a previsão anual das receitas, bem como das despesas, de acordo com o quadro e código de contas descritos neste diploma.

O orçamento das autarquias locais é constituído por dois mapas:

²⁰ Exemplo tal como preconizado na Circular Série A, N.º1327, DGO, Orçamento de Estado para 2007, 27 de Julho de 2006

Mapa resumo das receitas e despesas da autarquia local, que inclui, no caso dos municípios, as correspondentes verbas dos serviços municipalizados, quando aplicável;

Mapa das receitas e despesas, desagregado segundo a classificação económica, a que acresce o dos serviços municipalizados, quando aplicável.

Sem carácter de obrigatoriedade, as despesas orçamentais podem ainda ser discriminadas em conformidade com a estrutura orgânica das autarquias locais, devendo nesse caso considerar-se sempre o capítulo orgânico 01 «Administração autárquica», que integrará, para além das despesas respeitantes aos órgãos da autarquia local, todas as operações relativas aos capítulos 09 «Activos financeiros» e 10 «Passivos financeiros».

2.6. Modificações ao orçamento

Às verbas destinadas a satisfazer despesas descritas no orçamento dos serviços públicos designa-se de «créditos orçamentais», pois cada organismo, “tem a haver” do Estado as verbas que lhe foram destinadas. No caso particular destas estarem na posse da Instituição não há crédito a receber (do Estado) mas referimo-nos a «dotações orçamentais».

Neste contexto, o crédito orçamental corresponde à dotação de despesa ou conjunto de dotações fixadas no orçamento que assume a designação de «crédito orçamental ordinário» quando inicialmente considerado no orçamento. Assim, com a aprovação do orçamento, usamos expressões com significado idêntico como crédito orçamental, dotação orçamental e crédito ordinário.

Porém, e sem prejuízo do rigor na elaboração do Orçamento, é possível haver ao longo do decurso da execução orçamental, alterações às verbas descritas no orçamento de despesas/receitas sempre que ocorram circunstâncias que justifiquem essas alterações. A fim de identificarmos as operações que afectam os créditos ordinários são criadas designações específicas em função da natureza das alterações que ocorram ao orçamento. Assim, quando no decurso da execução orçamental as dotações são alteradas, designamos por «alteração orçamental». A alteração na dotação orçamental que conduz à sua diminuição ou inclusivamente eliminação chamamos de «anulação» muito embora continue a designar-se crédito orçamental enquanto existir verba. Quando da alteração orçamental resultar um aumento de verba numa dotação, designamos de «reforço» e este pode provir de duas modalidades distintas:

- transferência de verba – quando a compensação resulte de anulação em dotações de despesa;
- crédito especial – quando tem por compensação o aumento de previsão de receitas, isto é, a inscrição ou reforço de dotações de despesa com compensação no incremento das dotações de receitas. O crédito especial tem na sua essência a figura de crédito extra-orçamental no sentido de que se trata de inscrever no orçamento verbas inicialmente não previstas (por oposição aos conceitos de créditos ordinários).

Pode também ocorrer situações em que a transferência de verba ou o crédito especial não se destine a reforçar dotação orçamental mas a fazer incluir uma nova dotação orçamental, e nesse caso estamos perante uma «inscrição de verba».

Outro tipo de modificações orçamentais contempladas no POCP são as cativações/congelamentos e descativações/descongelamentos.

As cativações/congelamentos visam subtrair à dotação disponível uma determinada importância inviabilizando deste modo a assumpção de encargos em valor correspondente à parcela que fica cativa/congelada que poderá posteriormente ser descativa/descongelada. A cativação/congelamento é normalmente definida na Lei do Orçamento e/ou no Decreto de Execução Orçamental, o(s) qual (quais) prevêem desde logo os termos e condições em que se poderá proceder à descativação/descongelamento. As entidades sujeitas ao regime do POCAL não dispõem desta disciplina orçamental, pelo que este diploma não contempla contas específicas para este efeito.

Aspectos legais/normas de controlo interno de execução orçamental

As modificações orçamentais carecem de aprovação cuja entidade competente varia em função da natureza da modificação orçamental e do seu grau de autonomia, a este respeito ver Lei de Enquadramento Orçamental e Decreto-Lei n.º 71/95, de 15 de Abril, diploma que estabelece as regras gerais a que devem obedecer as alterações orçamentais da competência do governo.

Os orçamentos das entidades abrangidas pelo POCAL podem ser sujeitos as revisões ou a alterações conforme refere este diploma:

8.3 – Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução

8.3.1 – Modificações do orçamento

8.3.1.1 — Tem por finalidade evidenciar as modificações ocorridas, devendo a coluna «Classificação económica» apresentar um grau de desagregação idêntico ao do orçamento inicial, com as modificações posteriormente ocorridas.

8.3.1.2 — Sem prejuízo dos princípios orçamentais e das regras previsionais para ocorrer a despesas não previstas ou insuficientemente dotadas, o orçamento pode ser objecto de revisões e de alterações.

8.3.1.3 — O aumento global da despesa prevista dá sempre lugar a revisão do orçamento, salvo quando se trata da aplicação de:

- a) Receitas legalmente consignadas;
- b) Empréstimos contratados;
- c) Nova tabela de vencimentos publicada após a aprovação do orçamento inicial.

8.3.1.4 — Na revisão do orçamento podem ser utilizadas as seguintes contrapartidas, para além das referidas no número anterior:

- a) Saldo apurado;
- b) O excesso de cobrança em relação à totalidade das receitas previstas no orçamento;
- c) Outras receitas que as autarquias estejam autorizadas a arrecadar.

8.3.1.5 — As alterações podem incluir reforços de dotações de despesas resultantes da diminuição ou anulação de outras dotações. As alterações podem ainda incluir reforços ou inscrições de dotações de despesa por contrapartida do produto da contracção de empréstimos ou de receitas legalmente consignadas.

Nas Autarquias Locais, as modificações orçamentais podem revestir a natureza de revisões orçamentais²¹ ou alterações orçamentais²². As primeiras carecem de autorização da Assembleia Municipal ou da Freguesia, enquanto que as alterações são da competência do Órgão Executivo.

As modificações orçamentais reflectem-se nos quadros de POCP seguintes:

8.3.1 - Alterações Orçamentais - 1- Despesa

Classificação económica		Dotações iniciais	Alterações orçamentais				Reposições abatidas aos pagamentos	Dotações corrigidas	Observ.
			Transferência de verbas entre rubricas		Créditos especiais	Modificações na redacção Da rubrica			
Código	Descrição		Reforços	Anulações					
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)=(3)+(4)-(5)+(6)+(7)+(8)	(10)
	Total		€	€	€				

8.3.1 - Alterações Orçamentais - 2 - Receita

Classificação económica		Previsões Iniciais	Alterações orçamentais			Previsões Corrigidas	Observ.
Código	Descrição		Créditos especiais	Reforços	Anulações		
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)=(3)+(4)+(5)-(6)	(8)
	total		€	€	€		

A coluna (9) – Dotações corrigidas e (7) – previsões corrigidas, reflectem-se por sua vez nos Mapas de Controlo orçamental, Despesa e de Receita, respectivamente Mapa 7.1 e 7.2. do POCP:

7.1. Controlo Orçamental – Despesa

Classificação económica		Dotações Corrigidas	Cativos ou congelados	Compromissos Assumidos	Despesas pagas			Diferenças			Grau de execução orçamental das desp. % (12)=(8)/(3)*100
Código	Descrição				Ano	Anos anteriores	Total	Dotação não comprometida	Saldo	Compromissos por pagar	
(1)	(2)				(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)=(6)+(7)	
	Total	€	€								

²¹ Abertura de novas rubricas orçamentais e/ou novas acções

²² Transferência de crédito inter-rubricas orçamentais.

7.2 - Controlo Orçamental – Receita

Classificação económica		Previsões Corrigidas	Receitas por cobrar no início do ano	Receitas liquidadas	Liquidações anuladas	Receitas cobradas brutas	Reembolsos e restituições		Receita cobrada líquida (10)=(7)-(-9)	Receitas por cobrar no final do ano (11)=(4)+(5)-(-6)-(-7)	Grau de execução orçamental das rec. % (12)=(10)/(3)*100
Código	Descrição						Emitidos	Pagos			
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)=(7)-(-9)	(11)=(4)+(5)-(-6)-(-7)	(12)=(10)/(3)*100
		€									
	Total										

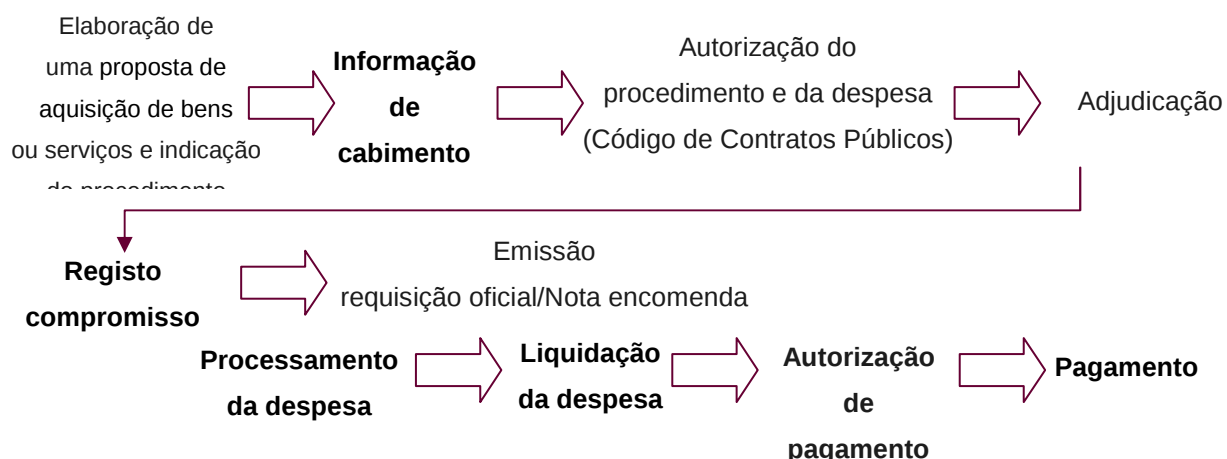
2.7. Execução do orçamento

No que respeita ao ciclo da receita observa-se duas fases distintas, a saber:



As fases do ciclo de uma despesa pública consiste:

As fases anteriormente apresentadas podem reflectir-se em factos com reflexo puramente administrativo ou contabilístico. O quadro seguinte retrata quais têm impacto em actos administrativos ou em factos contabilísticos



Fases do ciclo da despesa	Tramitação	
	Administrativa	Contabilística
Elaboração de uma proposta aquisição de bens/serviços	x	

Informação de cabimento		X
Escolha do procedimento de aquisição (Dec. Lei 197/99, de 8/6.)	X	
Autorização do procedimento e da despesa (Dec. Lei 197/99, de 8/6.)	X	
Adjudicação	X	
Registo compromisso		X
Emissão requisição oficial/Nota encomenda	X	
Processamento da despesa (obrigação)		X
Liquidação da despesa	X	
Autorização de pagamento		X
Pagamento		X

Vejamos como se processa o circuito:

Um Departamento/Serviço de um organismo público elabora uma informação/proposta/processo de despesa, no qual fundamenta a necessidade da aquisição do bem/serviço que pretende efectuar. Nesta documento deverá ser identificado a natureza da despesa que se pretende contrair, a justificação da sua necessidade, o cumprimento dos princípios de economia eficiência e eficácia da despesa pública, seu enquadramento legal (conformidade legal) e o tipo de procedimento de aquisição a que está sujeito.

A **conformidade legal** determina que a despesa não pode ser efectuada se o facto gerador da obrigação de despesa não respeite as normas legais aplicáveis (cfr. artigo 42º da LEO, pág. 106).

De seguida, torna-se necessário que o Departamento de Contabilidade, ou aquele que tiver a seu cargo a gestão do Orçamento da Instituição, informe se existe dotação orçamental prevista para a adequada natureza de despesa e, havendo-a, se é em valor suficiente, procedendo desde logo à informação de cabimento²³, traduzida pelo registo contabilístico de cabimento na rubrica de classificação económica da natureza da despesa e pelo montante estimativo que se prevê incorrer.

No que concerne ao cumprimento do princípio de **regularidade financeira** este determina a prévia inscrição orçamental, o cabimento na dotação respectiva e adequada classificação económica da despesa, isto é torna-se necessário que a despesa esteja correctamente classificada para se proceder ao cabimento na dotação adequada. Paralelamente, as dotações de cada rubrica de classificação económica do orçamento de despesa, constituem o limite máximo a cabimentar e que não pode ser excedido.

Ultrapassados os mecanismos processuais de escolha de procedimento de compra, e estando em condições de propor uma entidade a quem adjudicar a aquisição, a mencionada proposta é analisada pela

²³ "1 — Apenas podem ser assumidos compromissos de despesa após os competentes serviços de contabilidade exararem informação prévia de cabimento no documento de autorização da despesa em causa." — n.1 .artº45 da LEO

entidade que tem a competência de autorizar o procedimento de compra e a despesa (autorização administrativa), procedendo à análise do documento (informação/proposta/processo de despesa), no que respeita aos requisitos do artigo 42º supra citado, da qual pode resultar a autorização. De entre estes requisitos consta a análise da economia, eficiência e eficácia da despesa pública isto é a fundamentação de melhor utilização dos dinheiros públicos (mérito da despesa).

Autorizada a despesa, a Instituição procede ao contacto com o fornecedor adjudicando a aquisição e envia para formalização desse acto uma nota de encomenda ou requisição oficial. Nessa data deverá efectuar-se o registo contabilístico do compromisso que reflecte um acordo de vontades entre o organismo que pretende adquirir algo nas condições propostas pelo fornecedor e este que se compromete em satisfazer o pedido nos termos contratualizados.

Tendo o fornecedor cumprido os seus trabalhos sejam, de fornecimento de um bem ou, de prestação de um serviço, remete a factura para a entidade pública que deverá proceder à sua conferência. Nesta fase, importa analisar se o Departamento/Serviço que requisitou a compra dispõe do bem/serviço de acordo com o solicitado, confirmando a factura, e, se o documento apresentado pelo fornecedor reúne os requisitos legais. Observado o exposto, a factura é registada contabilisticamente que, no ciclo da despesa se identifica com o processamento. Note-se que, nesta data já existe um valor exacto da despesa pública (inicialmente cabimentada e comprometida por um valor estimado). Deverá ser analisado, nesta fase, se o montante inicialmente registado encontra-se correcto e, caso assim não esteja, será corrigido reforçando o cabimento e o compromisso²⁴ ou reduzindo-os. Saliente-se que, caso o montante real seja superior ao montante estimado, a despesa deverá ser de novo autorizada no valor do montante real.

De seguida, a despesa irá ser liquidada. Esta fase, na contabilidade pública tradicional tinha por função o apuramento manual do montante a pagar ao fornecedor. A este respeito refere o artigo 28º do Decreto-Lei n.155/92, de 28 de Julho:

Subsecção III

Liquidação

Artigo 28.º

Definição

Após o processamento, os serviços e organismos determinarão o montante exacto da obrigação que nesse momento se constitui, a fim de permitir o respectivo pagamento.

Porém, actualmente esse apuramento já se encontra realizado tanto mais que a factura já está contabilizada. Assim, esta fase ocorre no momento em que se procede a autorização de pagamento. Esta, corresponde ao processo de solicitar à entidade competente que autorize o pagamento. Deste modo, há lugar ao acto administrativo de autorização de pagamento e simultaneamente ao registo contabilístico que tem a mesma designação. Convém clarificar que o pagamento ainda não se efectivou apenas se solicitou a

24 Desde que devidamente justificado

autorização para que o mesmo se faça. Por fim, é emitido o meio de pagamento ao fornecedor saldando a dívida contraída com o compromisso.

O POCAL estabelece regras específicas a vigorar nas entidades abrangidas por este Plano no que respeita à execução do orçamento de despesa referindo o seguinte:

2.3.4 — Execução orçamental

“2.3.4.2 — Na execução do orçamento das autarquias locais devem ser respeitados os seguintes princípios e regras:

(...)

d) As despesas só podem ser cativadas, assumidas, autorizadas e pagas se, para além de serem legais, estiverem inscritas no orçamento e com dotação igual ou superior ao cabimento e ao compromisso, respectivamente;

e) As dotações orçamentais da despesa constituem o limite máximo a utilizar na sua realização;

f) As despesas a realizar com a compensação em receitas legalmente consignadas podem ser autorizadas até à concorrência das importâncias arrecadadas;

g) As ordens de pagamento de despesa caducam em 31 de Dezembro do ano a que respeitam, devendo o pagamento dos encargos regularmente assumidos e não pagos até essa data ser processado por conta das verbas adequadas do orçamento que estiver em vigor no momento em que se proceda ao seu pagamento;

h) O credor pode requerer o pagamento dos encargos referidos na alínea g) no prazo improrrogável de três anos a contar de 31 de Dezembro do ano a que respeita o crédito;

i) Os serviços, no prazo improrrogável definido na alínea anterior, devem tomar a iniciativa de satisfazer os encargos, assumidos e não pagos, sempre que não seja imputável ao credor a razão do não pagamento.

2.3.4.3 — Em caso de reconhecida necessidade poderá ser autorizada a constituição de fundos de maneiio, correspondendo a cada um uma dotação orçamental, visando o pagamento de pequenas despesas urgentes e inadiáveis.

Cada um destes fundos tem de ser regularizado no fim de cada mês e saldado no fim do ano, não podendo conter em caso algum despesas não documentadas.”

3. A Contabilidade Orçamental

3.1. O registo contabilístico das operações orçamentais

Com a entrada em vigor do POCP, cada organismo público está obrigado a relevar contabilisticamente segundo o método digráfico:

- o seu orçamento;
- as modificações ao mesmo;
- a execução orçamental.

A importância do orçamento na actividade financeira das organizações públicas conduziu o legislador do POCP a reservar uma classe de contas especialmente destinada a relevar aqueles factos contabilísticos.

O quadro seguinte apresenta a estrutura da classe 0 – «Contas do controlo orçamental e de ordem» no que respeita ao orçamento e suas modificações no qual se pode constatar que todos os planos de contas públicos apresentam uma desagregação muito semelhante. A ausência de algumas contas no POCAL relativamente á lei quadro (POCP) deve-se à não sujeição das entidades deste sector a algumas disposições que obrigatórias na administração central.

Classe 0 – Despesa:

Conta	POCP+POCMS+POCE+POCSSSS	POCAL
01	Orçamento – Exercício corrente	Orçamento - Exercício corrente
02	Despesas	Despesas
021	Dotações iniciais	Dotações iniciais
022	Modificações orçamentais	Modificações orçamentais
0221	Transferências de dotações	Transferências de dotações
02211	Reforços	Reforços
02212	Anulações	Anulações
0222	Créditos especiais	
0223	Dotações retidas	
02231	Cativos ou congelamentos	
02232	Descativos ou descongelamentos	

Classe 0 – Receita:

Conta	POCP+POCMS+POCE+POCSSSS	POCAL
03	Receitas	Receitas
031	Previsões iniciais	Previsões iniciais
032	Revisões de previsões	Revisões de previsões
0321	Reforços	Reforços
03211		Utilização do saldo de gerência
0322	Anulações	Anulações
033	Reforços - Créditos especiais	
034	Previsões corrigidas	Previsões corrigidas

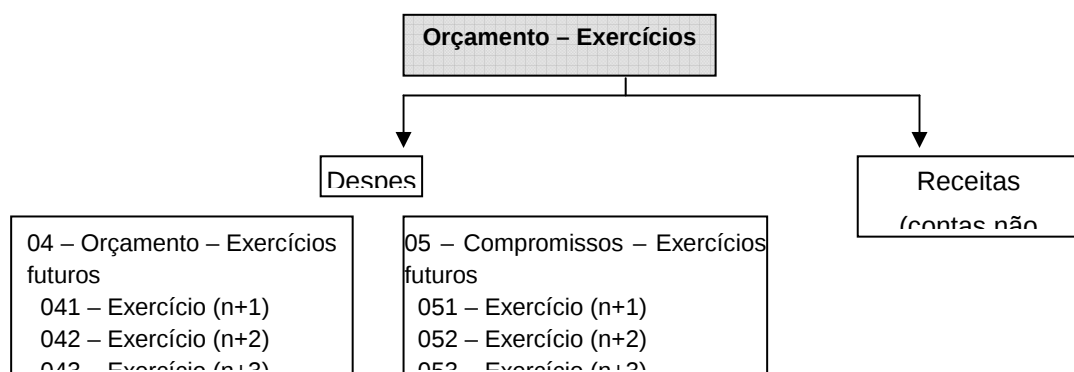
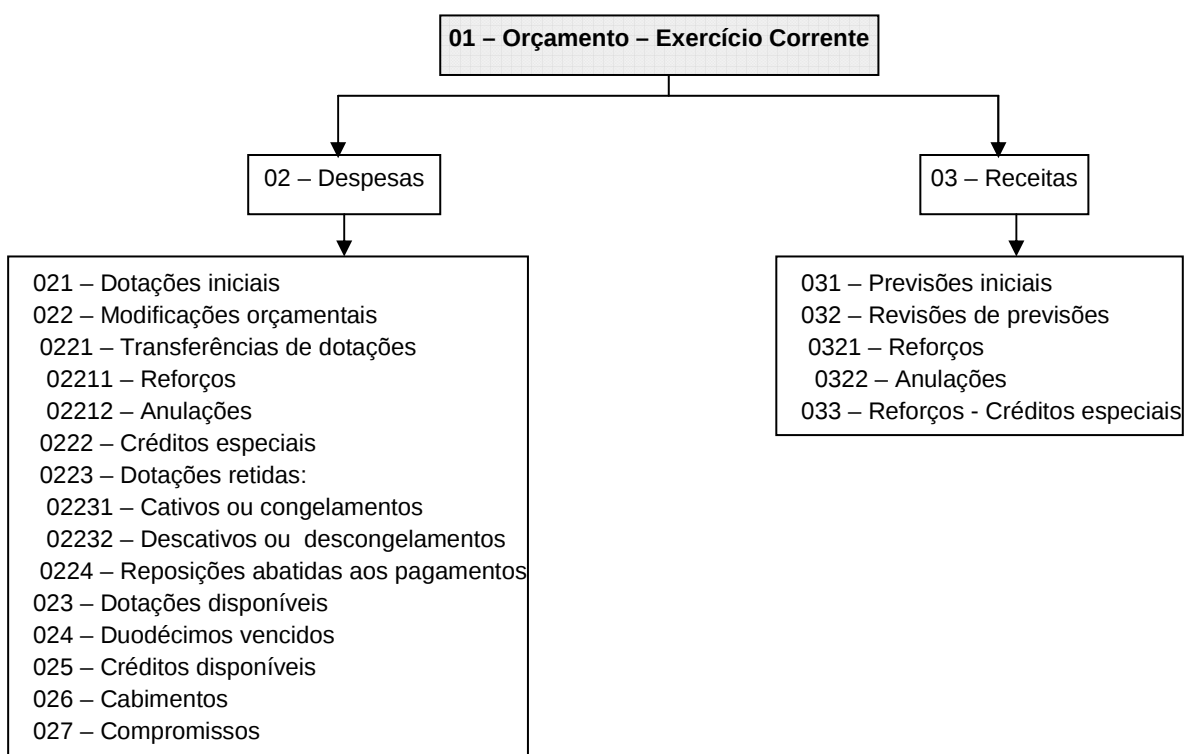
O POCP institui a “Classe 0 – Contas do controlo orçamental e de ordem” para recolher/prestar informação da aprovação do orçamento de cada organismo público e suas alterações.

No que respeita à execução do orçamento, existem contas específicas para cada fase de execução de receita e da despesa:

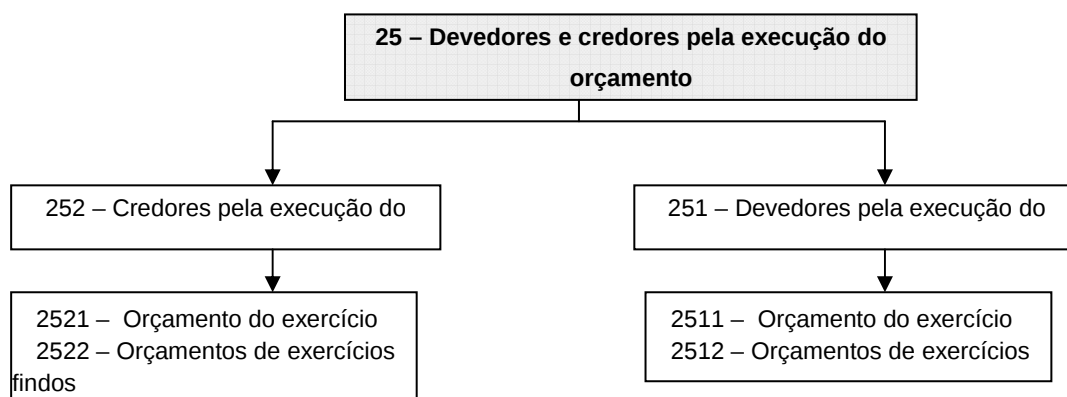
- Contas da classe 0 para registo das operações internas da execução da despesa;

- Conta «251 – Devedores pela execução do orçamento», para registo por classificação económica, dos recebimentos das receitas orçamentais;
 - Conta «252 – Credores pela execução do orçamento», para registo por classificação económica dos pagamentos das despesas orçamentais;
- conforme se apresenta de seguida:

Classe 0 - «Contas do controlo orçamental e de ordem»



Conta 25 - «Devedores e credores pela execução do orçamento»



Todas as contas que identificam a fase ou a operação orçamental incluem ainda a classificação económica (que identificamos por EEEEEEE) tal como prevê o POCP:

2.6 — Especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais

As contas da classe 0 são desagregadas segundo a classificação económica das receitas e das despesas, podendo ser agrupadas, simultaneamente, segundo outros critérios, por exemplo, por projectos.

(...)

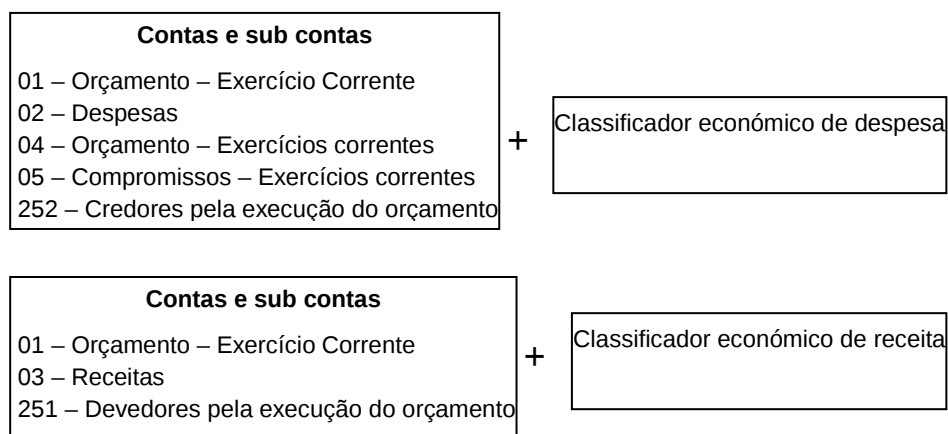
As contas desta classe serão desagregadas de acordo com a classificação económica em vigor para as receitas e despesas públicas.

11 – Notas explicativas

251 —«Devedores pela execução do orçamento.»— A conta, a desagregar por anos económicos e classificação económica (...)

252 —«Credores pela execução do orçamento.»— A conta, a desagregar por anos económicos e classificação económica (...)

Neste contexto, temos:

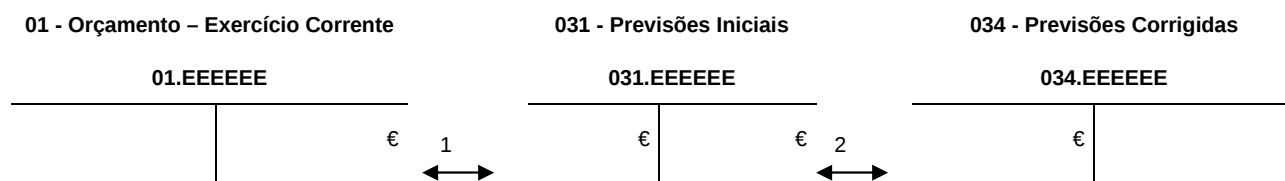


Os compromissos assumidos e por pagar em exercícios económicos futuros são registados em contas próprias: 04 - «Orçamento – Exercícios futuros» e 05 – «Compromissos – Exercícios futuros»

3.2. Lançamentos contabilísticos da aprovação do orçamento

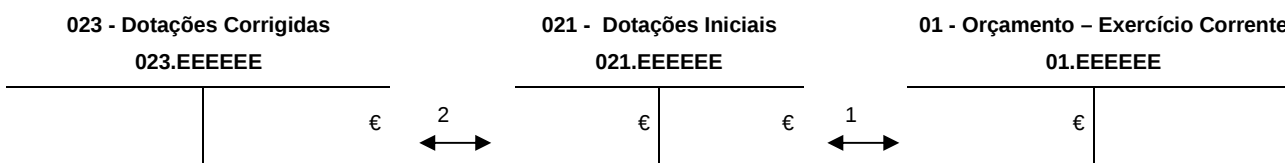
Após a **aprovação do orçamento** é obrigatório efectuar o lançamento de aprovação do orçamento de despesa e de receita reportado a 1/1/N.

- Lançamento de introdução do Orçamento da receita:



1. Carregamento/introdução do orçamento de receita;
2. Transferência do orçamento para previsão corrigida

- Lançamento de introdução do Orçamento de Despesa:



1. Carregamento/introdução do orçamento de despesa;
2. Transferência do orçamento para dotação disponível

Caso Prático N.º 1 – Carregamento do Orçamento

Dados: Entidade – organismo da Administração Central sujeito à adopção do POCP. Em Agosto passado elaborou a sua proposta de orçamento conforme a seguir se enuncia tendo obtido aprovação do mesmo no final do mês de Dezembro. A entidade elabora o Orçamento com base no seu Plano de Actividades.

ORÇAMENTO PARA O ANO N - RECEITA

CLASSIFICAÇÃO ORGÂNICA
SECRETARIA DE ESTADO DE
CAPÍTULO
DIVISÃO
SUBDIVISÃO
u.m.: €

Classificação Económica (C.E.)			Descrição	Previsões Iniciais
Capítulo	Grupo	Artigo		
			Receitas correntes	
04			Taxas, multas e outras penalidades	
	01		Taxas	
		99	Taxas diversas	75 000
06			Transferências	
	03		Administração Central	
		01	Administração Central - Estado	3 700 000
07			Venda de Bens e Serviços	
	02		Serviços	
		04	Serviços de laboratórios	2 200 000
			Receitas de capital	
10			Transferências	
	09		Resto do Mundo	
		01	União Europeia - Instituições	25 000
			Total	6 000 000

Fonte: elaboração própria

MINISTÉRIO
SECRETARIA DE ESTADO DE
CAPÍTULO
DIVISÃO
SUBDIVISÃO

FICHA I

ORÇAMENTO PARA O ANO N - DESPESA

u.m.: €

Funcional	Económica			Fonte de financia- mento	Descrição	Autorizações de pagamentos N-2	Orçamento corrigido N-1	Dotação proposta para o ano N			Variação		Alterações decididas pelo Governo	Importância final
	Agrupamento	Sub. agrupamento	Rubrica					Actividades em curso	Actividades novas	Total	Importância	%		
						(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(3)+(4)	(6)=(5)-(2)	(7)=(6):(2)	(8)	(9)=(5)+(8)
.....	01	01			Despesas com pessoal									
					Remunerações certas e permanentes									
			03		Pessoal dos quadros - Regime função pública	4 750 000	4 550 000	4 290 000		4 290 000	-260 000	-5,7%		
			14		Subsídio de férias e de Natal	750 000	746 000	725 000		725 000	- 21 000	-2,8%		
	02	01			Aquisição de bens e serviços									
					Aquisição de bens									
			01		Matérias-primas e subsidiárias	645 000	611 000	800 000		800 000	189 000	30,9%		
			02		Aquisição de serviços									
			01		Encargos das instalações	145 000	127 000	125 000		125 000	- 2 000	-1,6%		
	07	01			Aquisição de bens de capital									
07				Investimentos										
					Equipamento de informática	42 250	45 000	60 000		60 000	-15 000	33,3%		
					Total	6 332 250	6 079 000	6 000 000		6 000 000	-79 000	-1,29%		

Adaptado do Modelo oficial constante na Circular nº 1327 da DGO, 27 de Julho de 2006 e de adopção obrigatória a todos os Departamentos do Estado

Lançamentos contábilísticos:

- Orçamento de receita

01- Orç. Exercício Corrente 011.040199 - Taxas diversas	031 - Previsões Iniciais 031.040199 - Taxas diversas	034 - Previsões Corrigidas 034.040199 - Taxas diversas
75 000 1)	75 000 2)	75 000 2)

01- Orç. Exercício Corrente 011.060301 - Administração Central – Estado	031 - Previsões Iniciais 031.060301- Administração Central - Estado	034 - Previsões Corrigidas 034.060301 - Administração Central - Estado
3 700 000 1)	3 700 000 2)	3700 000 2)

01- Orç. Exercício Corrente 011.070204 - Serviços de laboratórios	031 - Previsões Iniciais 031. 031.070204 - Serviços de laboratórios	034 - Previsões Corrigidas 034.070204 - Serviços de laboratórios
2 200 000 1)	2 200 000 2)	2 200 000 2)

01- Orç. Exercício Corrente 011.100901 - União Europeia – Instituições	031 - Previsões Iniciais 031.100901 - União Europeia - Instituições	034 - Previsões Corrigidas 034.100901 - União Europeia - Instituições
25 000 1)	25 000 2)	25 000 2)

- Orçamento de despesa

023 - Dotações Corrigidas 023.010103 - Pessoal dos quadros - Regime função pública	021 - Dotações Iniciais 021.010103 - Pessoal dos quadros - Regime função pública	01- Orç. Exercício Corrente 012.010103 - Pessoal dos quadros - Regime função pública
4 290 0000 4)	4 290 000 3)	4 290 000 3)

023 - Dotações Corrigidas 023.010114 - Subsídio de férias e de Natal	021 - Dotações Iniciais 021.010114 - Subsídio de férias e de Natal	01- Orç. Exercício Corrente 012.010114 - Subsídio de férias e de Natal
725 000 4)	725 000 3)	725 000 3)

023 - Dotações Corrigidas 023.020101 - Matérias-primas e subsidiárias	021 - Dotações Iniciais 021.020101 - Matérias-primas e subsidiárias	01- Orç. Exercício Corrente 012.020101 - Matérias-primas e subsidiárias
800 000 4)	800 000 3) 800 0000 3)	800 000 3)
023 - Dotações Corrigidas 023.020201 - Encargos das instalações	021 - Dotações Iniciais 021.020201 - Encargos das instalações	01- Orç. Exercício Corrente 012.020201 - Encargos das instalações
125 000 4)	125 000 3) 125 000 3)	125 000 3)
023 - Dotações Corrigidas 023.070107 - Equipamento de informática	021 - Dotações Iniciais 021.070107 - Equipamento de informática	01- Orç. Exercício Corrente 012.070107 - Equipamento de informática
60 000 4)	60 000 3) 60 000 3)	600 000 3)

- 1) Introdução do orçamento de receita
- 2) Transferência do orçamento para previsão corrigida
- 3) Introdução do orçamento de despesa;
- 4) Transferências do orçamento para dotações disponíveis.

Anotações/Comentários:

a) Classificador económico

No POCP, “as contas da classe 0, são desagregadas segundo a classificação económica das receitas e das despesas, podendo ser agrupadas, simultaneamente, segundos outros critérios, por exemplo, por projectos”. Paralelamente é referido que, para os mapas de controlo orçamental e fluxos de caixa a coluna de “Classificação económica” deve apresentar um nível de desagregação idêntico ao do orçamento.

No caso particular das autarquias locais o POCAL refere: “Sem carácter de obrigatoriedade, as despesas orçamentais podem ainda ser discriminadas em conformidade com a estrutura orgânica das autarquias locais, devendo nesse caso considerar-se sempre o capítulo orgânico 01 - «Administração autárquica», que integrará, para além das despesas respeitantes aos órgãos da autarquia local, todas as operações relativas aos capítulos 09 - «Activos financeiros» e 10 - «Passivos financeiros»”.

b) Conta 01 - «Orçamento – Exercício corrente»

Depois de introduzindo o Orçamento da Receita e da Despesa esta conta, 01 – «Orçamento – Exercício corrente», apresenta a débito o orçamento de despesa e a crédito o orçamento de receita. Em obediência ao princípio do equilíbrio orçamental, o total de receita prevista deve ser pelo menos igual ao total de despesas previstas. Por outro lado, o total das receitas correntes deve ser igual ou superior ao total das despesas correntes.

Mapas contabilísticos:

No dia 2 de Janeiro e após a introdução do Orçamento a informação disponibilizada corresponde ao Orçamento Inicial lido nas colunas dos mapas de Alterações Orçamentais do POCP.

Alterações Orçamentais - Receita

Classificação económica		Previsões iniciais (3)	Alterações orçamentais			Previsões corrigidas (7)=(3)+(4)+(5)-(6)	Obsv. (8)
Código (1)	Descrição (2)		Créditos especiais (4)	Reforços (5)	Anulações (6)		
040109	Taxas diversas	75 000				75 000	
060301	Administração Central - Estado	3 700 000				3 700 000	
070204	Serviços de laboratórios	2 200 000				2 200 000	
100901	União Europeia - Instituições	25 000				25 000	
	Total	6 000 000				6 000 000	

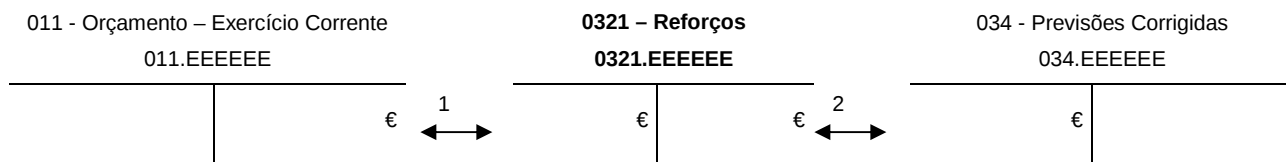
Alterações Orçamentais – Despesa

Classificação económica		Dotações iniciais	Alterações orçamentais			Dotações Corrigidas	Obs.
			Transferência de verbas entre rubricas		(…)		
Código (1)	Descrição (2)		(3)	Reforços (4)		Anulações (5)	
010103	Pessoal dos quadros – Reg. função p.	4 290 000				4 290 000	
010114	Subsídio de férias e de Natal	725 000				725 000	
020101	Matérias-primas e subsidiárias	800 000				800 000	
020201	Encargos das instalações	125 000				125 000	
070107	Equipamento de informática	60 000				60 000	
	Total	6 000 000				6 000 000	

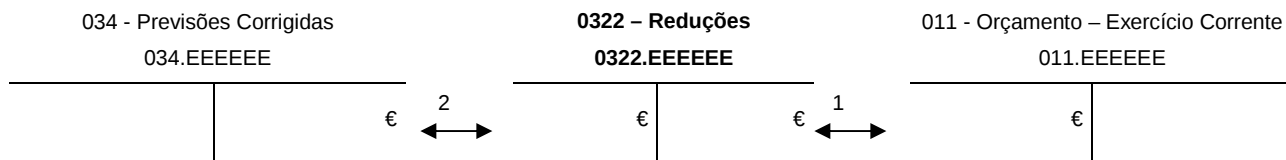
3.3. Lançamentos contabilísticos de modificações ao orçamento

Segundo o POCP, os registos contabilísticos a efectuar pela **alteração orçamental de receita** são:

- Para a classificação económica da receita que se pretende reforçar a dotação:

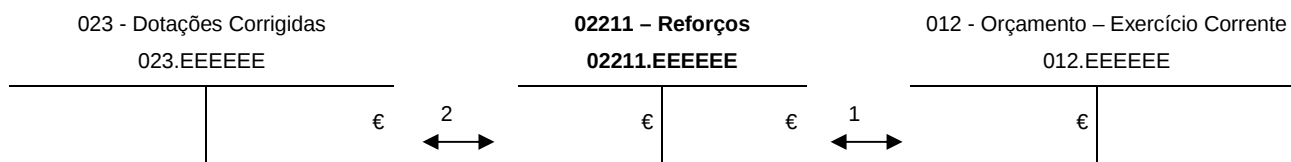


- Para a classificação económica da receita que se pretende reduzir a dotação:

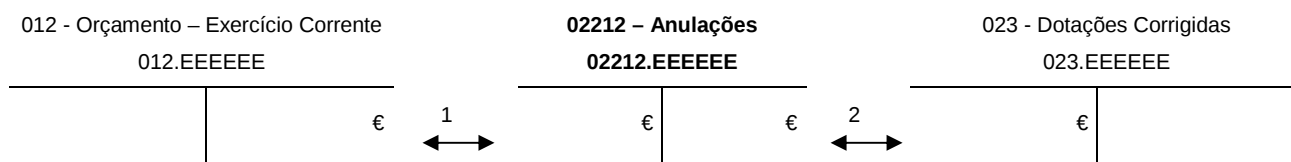


Os registos contabilísticos a efectuar pela **alteração orçamental de despesa** são:

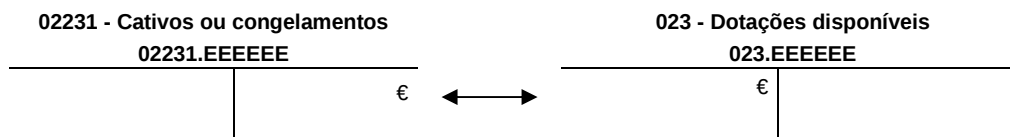
- Para a classificação económica de despesa que se pretende reforçar a dotação:



- Para a classificação económica de despesa que se pretende reduzir a dotação:

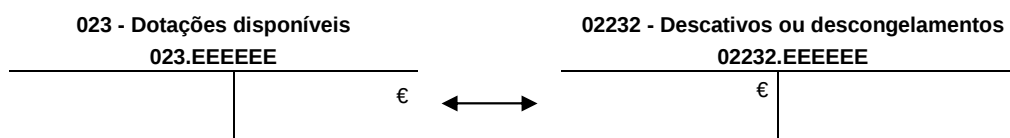


Os registos contabilísticos a efectuar pela **cativação** é:



Deste modo, a conta 023 – «Dotações Disponíveis» que tradicionalmente apresenta saldo credor, verá o seu saldo reduzido por forma a inviabilizar a assumpção de novas despesas para além do montante disponível. Quanto à conta 02231 – «Cativos ou congelamentos» apresenta sempre saldo credor até ao final do exercício informando o leitor das verbas cativas. Note-se que a conta 01-«Orçamento do Exercício» não sendo movimentada reflecte que o orçamento da Instituição se mantém inalterável. Porém, uma parcela desse orçamento fica cativo.

Segundo o POCP, o registo contabilístico a efectuar pela **descativação** é:



O lançamento da descativação a realizar, desfaz o efeito da cativação efectuada anteriormente, porquanto movimenta a crédito a conta 023 – Dotações disponíveis que havia sido debitada na data da cativação. Note-se que a conta 02232 – Descativos ou descongelamentos, apresenta sempre saldo devedor ou nulo e só fica saldada quando se efectuarem os registos de encerramento das contas de classe 0.

Caso Prático N.º 2 – Reforços/anulações ao orçamento de receita

Dados: A entidade ABC sujeita a aplicar o POCP pretende alterar o seu orçamento de acordo com o seguinte:

u.m.: €

C.E. de Receita	Descrição	Orçamento inicial	Reforço	Redução	Orçamento corrigido
070102	Livros e documentação técnica	2 000	2 000		4 000
070108	Mercadorias	650 000		2 000	648 000
070110	Desperdícios, resíduos e refugos	8 000			8 000
Total		660 000	2 000	2 000	650 000

Lançamentos Contabilísticos:

01- Orç. Exercício Corrente/Receita 011.070102 - Livros e doc. técnica		0321 - Reforços 0321.070102 - Livros e doc. técnica		034 – Previsões corrigidas 034.070102 - Livros e doc. técnica	
	2 000 1)	1) 2 000	2 000 2)	2) 2 000	
034 – Previsões corrigidas 034.070108 - Mercadorias		0322 - Anulações 0322.070108 - Mercadorias		01- Orç. Exercício Corrente /Receita 011.070108 - Mercadorias	
	2 000 4)	4) 2 000	2 000 3)	3) 2 000	

- 1) Reforço orçamento autorizado por Despacho de..
- 2) Transferência do reforço
- 3) Redução orçamento autorizado por Despacho de...
- 4) Transferência da redução

Mapas contabilísticos:

O mapa de alterações orçamentais do POCP passa a evidenciar o seguinte:

8.3.1 - Alterações Orçamentais 2 - Receita

Classificação económica		Previsões Iniciais	Alterações orçamentais			Previsões Corrigidas	Observ.
Código	Descrição		Créditos especiais	Reforços	Anulações		
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)=(3)+(4)+(5)-(6)	(8)
070102	Livros e documentação técnica	2 000		2 000		4 000	
070108	Mercadorias	650 000			2 000	648 000	
070110	Desperdícios, resíduos e refugos	8 000				8 000	
	total	660 000		2 000	2 000	660 000	

A alteração orçamental acima descrita assume a forma de transferências de verbas entre rubricas de receitas, dentro do mesmo capítulo.

Caso Prático N.º 3 – Reforços/anulações ao orçamento de despesa

Dados: A entidade ABC sujeita a aplicar o POCP pretende alterar o seu orçamento de acordo com o seguinte:

u.m.: €

C.E. de Despesa	Descrição	Orçamento inicial	Reforço	Redução	Orçamento corrigido
	<i>Aquisição de bens e serviços</i>				
	<i>Aquisição de bens</i>				
020101	Matérias-primas e subsidiárias	450 500			450 500
020102	Combustíveis e lubrificantes	61 000		3 000	58 000
020108	Material de escritório	23 500	3 000		26 500
	<i>Aquisição de serviços</i>				
020201	Encargos das instalações	125 000			125 000
	Total		660 000	3 000	3 000

Lançamentos Contabilísticos:

023 - Dotações Disponíveis 023.020108 - Material de escritório		02211 - Reforços 02211.020108 - Material de escritório		01- Orç. Exercício Corrente/Despesa 012.020108 - Material de escritório
3 000 2)	2)	3 000	3 000 1)	3 000 1)
01- Orç. Exercício Corrente/Desp. 012.020102 - Combustíveis e lubrificantes		02212 - Reduções 02212.020102 - Combustíveis e lubrificantes		023 - Dotações Disponíveis 023.020102 - Combustíveis e lubrificantes
3 000 4)	4)	3 000	3 000 3)	3 000 3)

- 1) Reforço orçamento autorizado por Despacho de..
- 2) Transferência do reforço
- 3) Redução orçamento autorizado por Despacho de...
- 4) Transferência da redução

Mapas contabilísticos:

O mapa de alterações orçamentais do POCP passa a evidenciar o seguinte:

8.3.1 - Alterações Orçamentais

1- Despesa

Classificação económica		Dotações iniciais	Alterações orçamentais				Reposições abatidas aos pagamentos	Dotações corrigidas	Observ.
			Transferência de verbas entre rubricas		Créditos especiais	Modificações na redacção da rubrica			
Código	Descrição		Reforços	Anulações					
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)=(3)+(4)- (5)+(6)+(7)+(8)	(10)
020101	Mat.-primas e subsid.	450 500						450 500	
020102	Combustíveis e lubrif.	61 000		3 000				58 000	
020108	Material de escritório	23 500	3 000					26 500	
020201	Encargos das instalaç.	125 000						125 000	
	Total	660 000	3 000	3 000				660 000	

Caso Prático N.º 4 – Cativação e descativação

Cativação

Dados: Entidade sujeita à adopção do POCP. A publicação da Lei Anual do Orçamento determinou que no presente ano económico ficam cativos 15% do total das verbas orçamentadas em aquisição de bens e serviços.

u.m.: €

C.E. de Despesa	Descrição	Orçamento inicial	15%
	<i>Aquisição de bens e serviços</i>		
	<i>Aquisição de bens</i>		
020101	Matérias-primas e subsidiárias	1 000 000	150 000
020102	Combustíveis e lubrificantes	70 500	10 575
Total		1 070 500	160 575

Atento que se trata de uma cativação decorrente da Lei Anual do Orçamento, considera-se as dotações do Orçamento inicial para apuramento do montante inicial. Porém, nem sempre assim ocorre quando são impostas cativações no decurso do ano económico.

Lançamentos Contabilísticos:

02231 - Cativos ou congelamentos		023 - Dotações disponíveis	
02231.020101- Matérias-primas e subsidiárias		023.020101- Matérias-primas e subsidiárias	
	150 000 1)	1)	150 000
02231 - Cativos ou congelamentos		023 - Dotações disponíveis	
02231.020203 – Conservação de bens		023.020203- Conservação de bens	
	10 575 1)	1)	10 575

1) Cativação por aplicação Lei Anual do Orçamento

Mapas contabilísticos:

Os lançamentos de cativação orçamental virão reflectidos no mapa de Controlo Orçamental - Despesa na coluna "Cativos ou congelados".

Período de 1 de Janeiro a 3 de Janeiro do ano N

7.1. Controlo Orçamental – Despesa

Classificação económica		Dotações Corrigidas	Cativos ou congelados	Compromissos Assumidos	Despesas pagas			Diferenças			Grau de execução orçamental das desp.% (12)=(8)/(3)*100
Código	Descrição				Ano	Anos anteriores	Total	Dotação não comprometida	Saldo	Compromissos por pagar	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)=(6)+ +(7)	(9)=(3)-(4)- -(5)	(10)=[(3)- -(4)]-(8)	(11)=(5)- -(8)	(12)=(8)/(3)* *100
020101	Mat.-primas e sub.	1 000 000	150 000					850 000	850 000		
020102	Combust. e lubrific.	70 500	10 575					59 925	59 925		
	Total	1 070 500	160 575					909 925	909 925		

Descativação

Dados: A Instituição solicitou descativação das verbas anteriormente cativas tendo sido autorizado 50% da cativação efectuada na classificação económica de matérias-primas e subsidiárias.

Lançamentos Contabilísticos:

De acordo com o exemplo, o montante a descativar é 75 000€

023 - Dotações disponíveis		02232 - Descativos ou descongelamentos	
023.020101- Matérias-primas e subsidiárias		02232.020101- Matérias-primas e subsidiárias	
	75 000 1)	1)	75 000

1) Descativação autorizada por Despacho de.....

Mapas contabilísticos:

7.1. Controlo Orçamental – Despesa

Classificação económica		Dotações Corrigidas	Cativos ou congelados	Compromissos Assumidos	Despesas pagas			Diferenças			Grau de execução orçamental das desp.% (12)=(8)/(3) * 100
Código	Descrição				Ano	Anos anteriores	Total	Dotação não comprometida	Saldo	Compromissos por pagar	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)=(6)+ +(7)	(9)=(3)-(4)-(5)	(10)=[(3)- -(4)]-(8)	(11)=(5)- -(8)	
020101	Mat.-primas e sub.	1 000 000	75 000					925 000	925 000		
020102	Combust. e lubr.	70 500	10 575					59 925	59 925		
	Total	1 070 500	85 575					984 925	984 925		

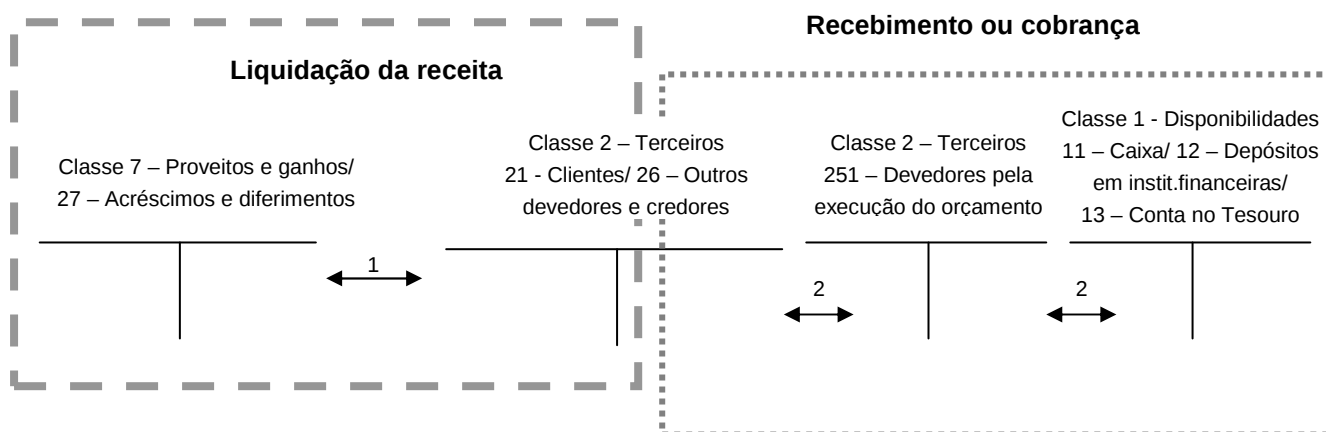
De referir que o POCAL não prevê as contas de cativos/descativos e congelamentos/descongelamentos uma vez que não se encontra sujeito a esta disciplina orçamental.

3.6. Lançamentos contabilísticos de execução da receita

O POCP refere:

“No lado das receitas, dada a natureza das operações orçamentais, o movimento contabilístico é mais simples.

Na classe 0 registam-se apenas os movimentos correspondentes à aprovação do orçamento, registo das previsões iniciais, das modificações introduzidas, revisões de previsões (reforços e anulações), créditos especiais e previsões corrigidas. A liquidação e o recebimento são registados noutras classes do POCP.”



Caso Prático N.º 5 - Execução orçamental da receita

Dados: O Instituto XYK prestou serviços de formação no valor de 550€, isento de IVA ao abrigo 9º do CIVA. A dotação corrigida da classificação económica 070299 nesta data é de 1 000 €

Classificadores a utilizar:

Classificação económica	Classificação patrimonial (Balanço)
Pelo valor do bem excluído de IVA, classificação económica: 070299 – Outros (serviços)	Pelo valor do proveito, excluído do IVA, conta 712 – Prestações de serviços 712x – Serviços de formação

Lançamentos contabilísticos:5

71 – Vendas e prestações de serviços 712 – Prestação de serviços 712x – Serviços de formação		21 – Clientes, contribuintes e utentes	
	550 1)	1) 550	550 3)
251 – Devedores pela exec. do orçamento 2511.070299 - Outros		11 – Caixa/ 12 – Depósitos em Instituições financeiras	
3) 550	550 4)	4) 550	

- 1) Registo da liquidação - proveito da venda dos cadernos de encargos;
 - 2) Registo da cobrança - recebimento
 - 3) Registo da cobrança - recebimento
- conforme Norma interpretativa nº2/2001 da CNCAP

Mapas contabilísticos:

Balancete da Contabilidade patrimonial, relativo aos movimentos anteriores:

Conta		Acumulado		SalDOS	
Código	Designação	Débito	Crédito	Débito	Crédito
11	Caixa	550		550	
21	Clientes, contribuintes e utentes				
2511.070299	Serviços de formação	550	550		
7121	Serviços de formação		550		550
	Total da classe 1 a 8	1 100	1 100	1 100	1 100

O mapa de execução orçamental receita terá a seguinte leitura:

7.2 - Controlo Orçamental – Receita

Classificação económica		Previsões Corrigidas	Receitas por cobrar no início do ano	Receitas liquidadas	Liquidacões anuladas	Receitas cobradas brutas	Reembolsos e restituições		Receita cobrada liquida (10)=(7)- -(9)	Receitas por cobrar no final do ano (11)=(4)+(5)- -(6)-(7)	Grau de execução orçamental das rec. % (12)=(10)/(3) *100
Código	Descrição						Emitidos	Pagos			
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)=(7)- -(9)	(11)=(4)+(5)- -(6)-(7)	(12)=(10)/(3) *100
070202	Serviços de formação	1 000		550		550			550		55
	Total	1 000		550		550			550		15

De harmonia com a sua designação, Mapa 7.2. - Controlo orçamental – Receita, somos de parecer que nele não se devem evidenciar as classificações económicas extra-orçamentais, pelo que a execução orçamental encontra-se deduzida do montante do IVA liquidado (este valor reflecte-se no Mapa de execução orçamental)

Caso a venda fosse realizada a crédito, a coluna 11 – “Receitas por cobrar no final do ano”, evidenciaria o montante em dívida.

3.5. Lançamentos contabilísticos de execução da despesa

Contas de registo das fases de execução do orçamento

As contas da classe 0, para o acompanhamento da execução da despesa apresentam uma discriminação pormenorizada a fim de permitir saber para cada despesa o estágio em que se encontra no ciclo da despesa pública.

De seguida apresenta-se as contas da classe 0, com impacto na execução orçamental da despesa:

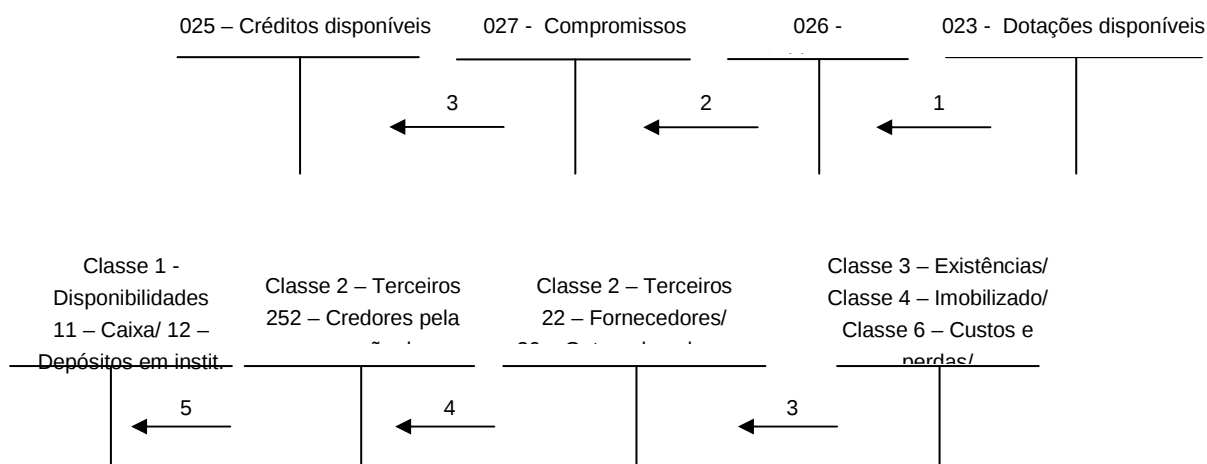
	POCP	POCAL	POCE	POCMS	POCISSSS
0224	Reposições abatidas aos pagamentos	Reposições abatidas aos pagamentos	Reposições abatidas aos pagamentos	Reposições abatidas aos pagamentos	Reposições abatidas aos pagamentos
023	Dotações disponíveis	Dotações disponíveis	Dotações disponíveis	Dotações disponíveis	Dotações disponíveis
024	Duodécimos vencidos		Duodécimos vencidos	Duodécimos vencidos	Duodécimos vencidos
025	Créditos disponíveis		Créditos disponíveis	Créditos disponíveis	Créditos disponíveis
026	Cabimentos	Cabimentos	Cabimentos	Cabimentos	Cabimentos
027	Compromissos	Compromissos	Compromissos	Compromissos	Compromissos
028			<i>Obrigações</i>		
029			<i>Autorizações de Pagamento e pagam.</i>		
0291			<i>Autorizações de pag.</i>		
0292			<i>Pagamento</i>		
04	Orçamento–Ex. futuros	Orçamento–Ex. futuros	Orçamento–Ex. futuros	Orçamento–Ex. futuros	Orçamento–Ex. futuros
041	Exercício (n+1)	Exercício (n+1)	Exercício (n+1)	Exercício (n+1)	Exercício (n+1)
042	Exercício (n+2)	Exercício (n+2)	Exercício (n+2)	Exercício (n+2)	Exercício (n+2)
043	Exercício (n+3)	Exercício (n+3)	Exercício (n+3)	Exercício (n+3)	Exercício (n+3)
044	Exercício seguintes	Exercício seguintes	Exercício seguintes	Exercício seguintes	Exercício seguintes
05	Compromissos–Ex. fut.	Compromissos–Ex. fut.	Compromissos–Ex. fut.	Compromissos–Ex. fut.	Compromissos–Ex. fut.
051	Exercício (n+1)	Exercício (n+1)	Exercício (n+1)	Exercício (n+1)	Exercício (n+1)
052	Exercício (n+2)	Exercício (n+2)	Exercício (n+2)	Exercício (n+2)	Exercício (n+2)
053	Exercício (n+3)	Exercício (n+3)	Exercício (n+3)	Exercício (n+3)	Exercício (n+3)
054	Exercício seguintes	Exercício seguintes	Exercício seguintes	Exercício seguintes	Exercício seguintes
08			<i>Fluxos de caixa</i>		

Como se pode verificar todos os planos apresentam a mesma estrutura com excepção:

- Das autarquias locais às quais não é aplicável o regime duodécimal pelo que as contas 024 - «Duodécimos vencidos» e 025 - «Créditos disponíveis» não estão contempladas no POCAL;
- POCE – que instituiu as contas 028 - «Obrigações», 029 - « Autorizações de pagamento e pagamento» e 08 – «Fluxos de caixa» para utilização pelas entidades a quem seja aplicável o regime simplificado contemplado neste diploma.

Lançamentos Contabilísticos:

Os principais registos contabilísticos relativos a operações orçamentais de despesa do exercício corrente são os que se apresentam de seguida:



- 1 - Cabimento
- 2 - Compromisso
- 3 - Processamento da despesa e registo da utilização do duodécimo para as despesas sujeitas a este regime
- 4 - Autorização de pagamento
- 5 - Pagamento

A respeito a necessidade de clarificar as fases de autorização de pagamento e pagamento, a CNCAP, emitiu uma a Norma Interpretativa n.o 2/2001 — “Movimentação da conta 25 do POCP”, que refere:

Orientação — Norma interpretativa n.o 2/2001 — Movimentação da conta 25 do POCP²⁵

2 — A utilização de conta 252, «Credores pela execução do orçamento», deverá ser enquadrada na definição dos momentos da despesa.

De harmonia com o disposto no Decreto-Lei n.o 155/92, de 28 de Julho, «após o processamento, os serviços e organismos determinarão o montante exacto da obrigação que nesse momento se constitui, a fim de permitir o respectivo pagamento» (artigo 28.o— liquidação da despesa).

De acordo com o decreto-lei acima citado, a autorização e a emissão dos meios de pagamento competem ao dirigente do serviço ou organismo, a que se segue o registo dos respectivos

25 Aviso n.o 7466/2001 (2.a série), publicado na II Série do Diário da República, de 30 de Maio de 2001.

pagamentos (artigo 29.o— autorização de pagamento), atendendo aos prazos previstos no mesmo diploma (artigo 31.o— prazo).

Tendo em consideração o disposto na legislação em vigor e os objectivos inerentes à elaboração e apresentação das demonstrações financeiras dos serviços e organismos públicos, com vista a proporcionarem uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental, a comissão executiva entende que os registos da autorização de pagamento e da emissão dos meios de pagamento coincidem no tempo, para efeitos contabilísticos. A movimentação a débito e a crédito da conta 252 ocorre nesse momento.

Caso Prático N.º 6 – Execução orçamental da despesa

Dados: A Faculdade de Economia adquiriu vários computadores para a sala de informática de apoio aos alunos. Sabe-se que:

- A dotação actual da classificação económica para Equipamento de informática é de 22 000€.
- A 10 de Abril foi autorizado a abertura de procedimento de concurso e da despesa para o montante estimado máximo a gastar de 22 000€ tendo-se solicitado orçamentos a três fornecedores. Os serviços financeiros nessa data procederam à informação de cabimento.
- Em 30 de Abril, foi adjudicado o fornecimento à empresa Z pelo montante de 18 000€, acrescido de IVA à taxa de 20%;
- Em 20 de Maio foram entregues os computadores e o fornecedor enviou a factura;
- Em 25 de Maio foi autorizado o pagamento e procedeu-se à Ordem de Transferência Bancária via Direcção-Geral do Tesouro.

A Faculdade suporta o IVA a 100%.

Classificadores a utilizar:

Classificação económica	Classificação patrimonial (Balanço)
Pelo valor do bem, acrescido do IVA por não ser dedutível: C.E.: 070107 – <i>Equipamento de informática</i> .	Pelo valor da aquisição, acrescido do IVA por não ser dedutível: 423 – <i>Equipamento básico</i> .

Classificação Económica C.E. – para efeitos de simplificação abreviadamente designada por: EEEEEEE

Lançamentos contabilísticos:

026 – Cabimentos		
026.070107 - Equipamento de informática		
2)	21 780	22 000 1)
3)	220	

023 – Dotações disponíveis		
023.070107 – Equipamento de informática		
1)	22 000	22 000 Si
		220 3)

025 – Créditos disponíveis		
025.070107 - Equipamento de informática		
Si	22 000	21 780 5)

027 – Compromissos		
027.070107 - Equipamento de informática		
5)	21 780	21 780 2)

26 – Outros devedores e credores		
261 – Fornecedores de imobilizado		
2611 – Fornecedores de imobilizado, c/c		
6)	21 780	21 780 4)

42 – Equipamento administrativo		
423 – Equipamento básico		
4)	21 780	

12 – Depósitos em Instituições financeiras		
ou		
13 – Conta no Tesouro		
		21 780 7)

252 – Credor. pela exec. do orçamento		
2521 – Orçamento do exercício		
2521.070107 - Equipamento de informática		
6)	21 780	21 780 6)

- 1) 10 de Abril - cabimento pelo montante máximo estimado para gastar.
- 2) 30 de Abril - compromisso pelo montante adjudicado.
- 3) 30 de Abril - redução do cabimento, pela diferença entre o montante estimado e o montante adjudicado.
- 4) 20 de Maio - registo da factura com IVA suportado a 100%.
- 5) 20 de Maio – registo da utilização do duodécimo, uma vez que esta classificação económica encontra-se sujeita ao regime duodécimal, conforme dispõe o Decreto-Lei de Execução Orçamental.
- 6) 25 de Maio – registo da autorização de pagamento.
- 7) 25 de Maio – registo do pagamento.

Anotações/Comentários

De acordo com o POCP, na classe 0 – «Contas do controlo orçamental e de ordem», são registadas as operações contabilísticas correspondentes à execução do orçamento até ao momento em que são criados débitos ou créditos relativamente a terceiros. No momento em que ocorre a autorização de pagamento é articulada a contabilidade orçamental com a contabilidade patrimonial através das contas de classe 2.

Para se iniciar o cabimento é obrigatória a existência de dotação disponível de valor igual ou superior ao valor máximo previsto para a nova despesa evidenciado no saldo inicial da conta 023 – «Dotações disponíveis».

O momento do compromisso ocorre na data do contrato ou nota de encomenda ou requisição. No final do registo do compromisso, a conta 026.070107 – Cabimentos – material de informática, deve estar saldada e a conta 023.070107 – Dotações disponíveis – material de informática, deverá informar da disponibilidade para novas despesas. Uma vez que o montante estimado para a realização da despesa foi superior ao efectivamente necessário, de imediato deverá ser corrigido o cabimento pela diferença libertando a dotação orçamental. O lançamento da obrigação (4) ou processamento da despesa ocorre com a aceitação da factura e caso a classificação económica esteja sujeita ao regime duodécimal deverá ser movimentada a classe 0 conforme apresentado no lançamento (5). Uma vez que não poderá ser assumida a obrigação sem que o exista crédito orçamental disponível foi preconizado saldo inicial na conta 025.070107 – Créditos disponíveis – material de informática.

Recorde-se o que foi referido a respeito da movimentação da conta 25 – «Devedores e credores pela execução do orçamento», que de acordo com a Norma Interpretativa n.º 2/2001 —“Movimentação da conta 25 do POCP”, os registos da autorização de pagamento (6) e da emissão dos meios de pagamento (7) coincidem no tempo para efeitos contabilísticos, ocorrendo nesse momento a movimentação a débito e a crédito da conta 252.

Mapas contabilísticos:

A informação a reportar no Mapa de Controlo orçamental – Despesa é a seguinte considerando como pressuposto ser esta a única despesa executada.

7.1. Controlo Orçamental – Despesa

Classificação económica		Dotações Corrigidas	Cativos ou congelados	Compromissos Assumidos	Despesas pagas			Diferenças			Grau de execução orçamental das desp.% (12)=(8)/(3)*100
Código	Descrição				Ano	Anos anteriores	Total	Dotação não comprometida	Saldo	Compromissos por pagar	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)=(6)+ +(7)	(9)=(3)-(4)-(5)	(10)=[(3)- -(4)]-(8)	(11)=(5)- -(8)	(12)=(8)/(3)* *100
070107	Equipamento de informática	22 000	€	21 780	21 780		21 780	220	220		
	Total	22 000	€	21 780	21 780		21 780	220	220		

3.7. Compromissos para exercícios futuros

Considera-se uma mais valia do POCP o facto de no diploma estar contemplado a possibilidade de se registarem os encargos assumidos que terão reflexo orçamental nos anos económicos futuros. A consagração expressa destas responsabilidades futuras constituem um excelente instrumento de informação previsional.

Neste enquadramento o POCP instituiu as contas 04 - «Orçamento – Exercícios futuros» e 05 - «Compromissos – Exercícios futuros» cujas notas explicativas são as que se apresentam:

04 —«Orçamento—Exercícios futuros».— A necessidade de manter actualizado o registo dos compromissos assumidos para anos futuros leva à criação desta conta.

São abertas subcontas para cada um dos três anos futuros e uma subconta para o 4.º ano e seguintes. A conta é debitada, no exercício, aquando da assunção dos compromissos e reforços com reflexo nos anos seguintes e creditada pelas anulações ou reduções por contrapartida da conta 05 —«Compromissos — Exercícios futuros».

05 — «Compromissos — Exercícios futuros». — Esta conta, a desagregar por anos, credita-se pelos compromissos e respectivos reforços e debita-se pelas anulações ou reduções de compromissos por contrapartida de 04 —«Orçamento—Exercícios futuros».

Caso Prático N.º 7 – Compromissos para exercícios futuros

Dados: Entidade sujeita ao POCP, suporta IVA nas aquisições a 100%.

- Contrato de prestação de serviços de segurança, higiene e medicina do trabalho – celebrado em 1 Novembro do corrente ano - última renovação do contrato por um período de 2 anos, sendo o seu pagamento efectuado em vinte e quatro prestações mensais e sucessivas no valor de 1 815€/cada;

Contrato de prestação de serviços de segurança, higiene e medicina do trabalho

Lançamentos contabilísticos:

Encargo do Ano N para os meses de Novembro e Dezembro:

026 – Cabimentos
026.020220 – Outros trabalhos especializados

023 – Dotações disponíveis
023.020220 – Outros trabalhos especializados

2)	3 360	3 360	1)	1)	3 360	3 360	Si)
----	-------	-------	----	----	-------	-------	-----

027 – Compromissos
027.020220 – Outros trabalhos especializados
3 360 2)

Encargo anual do Ano N+1:

04 – Orçamento - Exercícios futuros	05 – Compromissos – Exercícios futuros
041– Exercício (n+1)	051 - Exercício (n+1)
041.020220 – Outros trabalhos especializados	051.020220 – Outros trabalhos especializados
3) 21 780	21 780 3)

Encargo anual do Ano N+2:

04 – Orçamento - Exercícios futuros	05 – Compromissos – Exercícios futuros
042– Exercício (n+2)	052 - Exercício (n+2)
042. 020220 – Outros trabalhos especializados	052. 020220 – Outros trabalhos especializados
4) 18 150	18 150 4)

Orçamento	Ano n	Ano n+1	Ano n+2
Vigência do contrato	última renovação		
Período	Novembro e Dezembro	Janeiro a Dezembro	Janeiro a Outubro
Valor €	3 630	21 780	18 150

Na data da renovação do contrato procede-se:

- 1) Registo contabilístico do cabimento (o saldo inicial em dotações disponíveis deve ser igual ou superior a 3 630€). As despesas contratualizadas devem ser cabimentadas no início do ano.;
- 2) Registo contabilístico do compromisso;
- 3) Registo contabilístico do compromisso para o ano seguinte no valor anual da despesa orçamental;
- 4) Registo contabilístico do compromisso para o ano subsequente no valor da despesa orçamental correspondente ao período de Janeiro a Outubro data em que finda o contrato.

Mensalmente pelo envio da factura:

62236 – Trabalhos especializados		22 Fornecedores	
		221 – Fornecedores, c/c	
5)	1 815	7)	1 815 5)
025 – Duodécimos vencidos		027 – Compromissos	
025.020202 – Limpeza e higiene		027.020220 – Outros trabalhos especializados	
	1 815 6)	6)	1815 3 360 2)
252 – Cred. pela execução do orçamento		12 – Depósitos em Instituições financeiras	
2521 – Orçamento do exercício		ou	
2521. 020220 – Outros trabalhos especializados		13 – Conta no Tesouro	
8)	1 815 1 815 7)		1 815 8)

5. Registo contabilístico pelo envio mensal da factura
6. Registo contabilístico pela utilização do duodécimo (o duodécimo vencido deve ser igual ou superior a 1 815€);
7. Registo contabilístico pela autorização de pagamento – tendo por pressuposto que o pagamento se procede no mesmo ano económico
8. Registo contabilístico pelo pagamento.

A efectuar no ano N+1

026 – Cabimentos		023 – Dotações disponíveis	
026.020220 – Outros trabalhos especializados		023.020220 – Outros trabalhos especializados	
9)	21 780 21 780 8)	8)	21 780 21 780 Si)
027 – Compromissos		027.020220 – Outros trabalhos especializados	
		21 780 9)	
04 – Orçamento - Exercícios futuros		05 – Compromissos – Exercícios futuros	
041 – Exercício (n+1)		051 – Exercício (n+1)	
041. 020220 – Outros trabalhos especializados		051. 020220 – Outros trabalhos especializados	
10)	18 150		18 150 10)

- 8) Registo contabilístico do cabimento (o saldo inicial em dotações disponíveis deve ser igual ou superior a 21780€). As despesas contraturalizadas devem ser cabimentadas no início do ano.;
- 9) Registo contabilístico do compromisso;
- 10) Registo contabilístico do compromisso para o ano seguinte no valor anual da despesa orçamental;

A efectuar no ano N+2

026 – Cabimentos		023 – Dotações disponíveis	
026.020220 – Outros trabalhos especializados		023.020220 – Outros trabalhos especializados	
11)	18 150	10)	18 150 Si)
		027 – Compromissos	
		027.020220 – Outros trabalhos especializados	
		18 150 11)	

- 11) Registo contabilístico do cabimento (o saldo inicial em dotações disponíveis deve ser igual ou superior a 18 150€). As despesas contraturalizadas devem ser cabimentadas no início do ano.;
- 12) Registo contabilístico do compromisso;

Resumo dos lançamentos contabilísticos:

A efectuar no ano N

Momento	Descrição	Débito	Crédito	Valor
Data última renovação do contrato	Cabimento	023.020220	026.020220	3 630
	Compromisso do ano	026.020220	027.020220	3 630
	Compromisso do ano n+1 (Janeiro a Dezembro)	041.020220	051.020220	21 780
	Compromisso do ano n+1 (Janeiro a Outubro)	042.020220	052.020220	18 150
Recepção da factura	Processamento da despesa	62236	221	1 815
	Utilização do duodécimo	027.020220	025.020220	1 815
Pagamento	Autorização da despesa	221	2521.020220	1 815

	Pagamento	2521.020220	12	1815
--	-----------	-------------	----	------

A efectuar no ano N+1

Momento	Descrição	Débito	Crédito	Valor
Início do ano	Cabimento	023.020220	026.020220	21 780
	Compromisso do ano	026.020220	027.020220	21 780
	Compromisso do ano n+1 (Janeiro a Outubro)	041.020220	051.020220	18 150

A efectuar no ano N+2

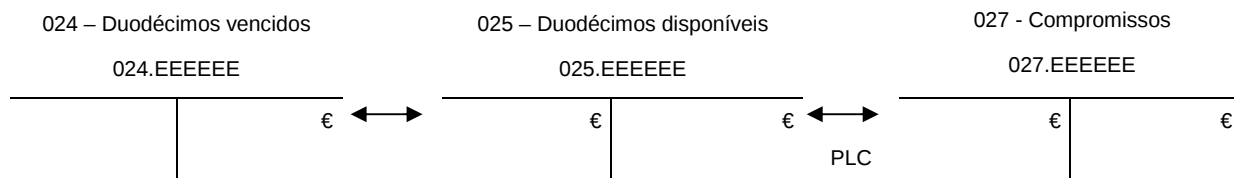
Momento	Descrição	Débito	Crédito	Valor
Início do ano	Cabimento	023.020220	026.020220	18 150
	Compromisso do ano	026.020220	027.020220	18 150

3.7 Regime duodecimal

Aspectos teóricos

A execução do orçamento de despesas dos serviços integrados e dos serviços e fundos autónomos está sujeita ao cumprimento do regime duodecimal que determina que os créditos orçamentais não se vencem logo no primeiro dia do ano. Por conseguinte, o seu faseamento é diluído ao longo dos doze meses em parcelas iguais. Mais concretamente, a regra de utilização dos créditos orçamentais por duodécimos refere que, em princípio, em cada mês não pode ser utilizado um crédito orçamental superior a 1/12 do crédito anual, acrescido dos duodécimos anteriores vencidos e não gastos. Porém, o Decreto de Execução Orçamental anualmente determina as dotações orçamentais sujeitas ao regime duodecimal, as situações em é permitida a antecipação de duodécimos, por exemplo em valor equivalente a 2 meses de créditos orçamentais por rubrica, e as excepções permitidas ao regime duodecimal.

Atento o regime duodécimal que for estipulado, a Instituição deve proceder mensalmente aos seguintes registos pelo montante do duodécimo mensal, o qual é permanentemente actualizado em função das modificações orçamentais ocorridas:



A nota explicativa a estas contas constante no POCP refere:

024 — «Duodécimos vencidos». — A conta 024 — «Duodécimos vencidos» regista os movimentos correspondentes aos duodécimos vencidos. É creditada por contrapartida da conta 025 — «Créditos disponíveis». O saldo representa o montante acumulado dos duodécimos vencidos.

025 — «Créditos disponíveis». — A conta 025 — «Créditos disponíveis» é debitada pelos duodécimos vencidos, por contrapartida da conta 024 — «Duodécimos vencidos» e creditada pelos montantes processados ou pelos pedidos de libertação de créditos (PLC) e por contrapartida da conta 027 — «Compromissos». O saldo representa o quantitativo disponível na dotação para novos processamentos ou novos PLC.

Estas duas contas, 024 - «Duodécimos vencidos» e 025 - «Créditos disponíveis», têm consagração em todos os planos de contas públicos à excepção do POCAL atento que a Administração Local não está sujeita a este regime.

O registo contabilístico de débito à conta 027-«compromissos», e crédito da conta 025 – «Duodécimos disponíveis» é efectuado aquando do processamento das despesas.

Caso Prático N.º 7 - Duodécimos

Dados: Orçamento apresentado no Caso Prático N.º 2 – Orçamento

u.m.: €

Económica			DESCRIÇÃO	Dotação inicial do ano N
Agrupamento	Sub. agrupamento	Rubrica		
01	01		Despesas com pessoal	
			Remunerações certas e permanentes	
		02	Órgãos sociais	21 500
		03	Pessoal dos quadros - Regime função púb.	4 290 000
		07	Pessoal em regime de tarefa ou avença	46 000
		10	Gratificações	6 000
		14	Subsídio de férias e de Natal	725 000
	02		Abonos variáveis ou eventuais	
		04	Ajudas de custo	9 000
	03		Segurança social	
		03	Subsídio familiar a crianças e jovens	80 000
02	01		Aquisição de bens e serviços	
			Aquisição de bens	
		01	Matérias-primas e subsidiárias	861 000
		02	Combustíveis e lubrificantes	61 000
		08	Material de escritório	23 500
	02		Aquisição de serviços	
		01	Encargos das instalações	125 000
07	01		Aquisição de bens de capital	
			Investimentos	
		07	Equipamento de informática	27 000
		08	Software informático	25 000
			Total	6 300 000

Classificadores a utilizar:

Classificação económica	Classificação patrimonial (Balanço)
Pelo valor do duodécimo mensal C. E. : EEEEEEE	Não aplicável

Classificação Económica C.E. – para efeitos de simplificação abreviadamente designada por: EEEEEEE

Lançamentos contabilísticos:

No 1º mês (Janeiro)

024 - Duodécimos vencidos 024.010204 – Ajudas de custo 750 1)	1)	025 - Duodécimos Disponíveis 025. 010204 – Ajudas de custo 750
024 - Duodécimos vencidos 024.020101- Matérias-primas e subsidiárias 71 750 2)	2)	025 - Duodécimos Disponíveis 025.020101- Matérias-primas e subsidiárias 71 750
024 - Duodécimos vencidos 024.020102 – Combustíveis e lubrificantes 5 083,33 3)	3)	025 - Duodécimos Disponíveis 025.020102- Combustíveis e lubrificantes 5 083,33
024 - Duodécimos vencidos 024.020108 - Material de escritório 1 958,33 4)	4)	025 - Duodécimos Disponíveis 025.020108 - Material de escritório 1 958,33
024 - Duodécimos vencidos 024.070107 – Equipamento de informática 2 250 5)	5)	025 - Duodécimos Disponíveis 025.070107 – Equipamento de informática 2 250
024 - Duodécimos vencidos 024.070108 – Software informático 2 083,33 6)	6)	025 - Duodécimos Disponíveis 025.070108 – Software informático 2 083,33

1) a 6) Registo do duodécimo mensal para as rubricas sujeitas a este regime conforme decreto de execução orçamental anual.

Anotações/Comentários

Estes lançamentos devem ser efectuados mensalmente. Caso as dotações iniciais sejam modificadas será recalculado do duodécimo em conformidade. Neste caso particular o duodécimo foi calculado a partir da dotação inicial para as rubricas de aquisição de bens e serviços.

Resumo dos lançamentos contabilísticos:

Momento	Descrição	Débito	Crédito	Valor
2/1/N	Registo do duodécimo de Janeiro	025.010204	024.010204	750
		025.020101	024.020101	71 750
		025.020102	024.020102	5 083,33
		025.020108	024.020108	1 958,33
		025.070107	024.070107	2 250
		025.070108	024.070108	2 083,33

Mapas contabilísticos:

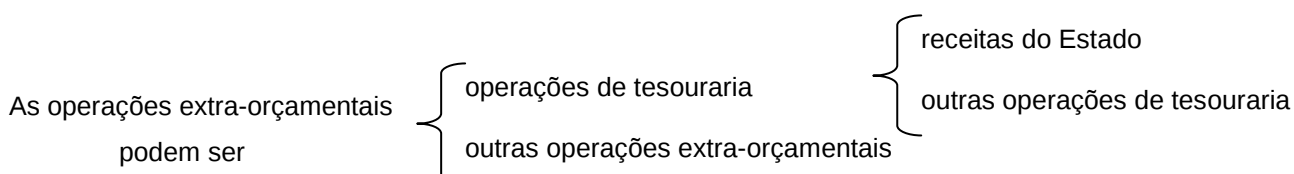
Os mapas/documentos preconizados no POCP não permitem leitura directa dos duodécimos já vencidos contabilísticos do regime duodecimal, essa análise poderá ser conseguida por leitura de mapas auxiliares como por exemplo, Balancetes.

3.8 Operações extra-orçamentais

Aspectos teóricos

Pela sua natureza as operações orçamentais correspondem à arrecadação de receitas e pagamento de despesas inscritas no orçamento, obedecendo aos procedimentos próprios em sede de execução orçamental.

Constituem operações extra-orçamentais os recebimentos e os pagamentos cujas operações não sejam consideradas receitas nem despesas orçamentais e como tal não se encontram sujeitos à disciplina do Orçamento do Estado. Estas operações carecem de especial atenção uma vez que não podem representar desorçamentação pelo que se exige transparência e controlo uma vez que podem constituir portas abertas para a realização de actos financeiros que escapam à autorização parlamentar consubstanciada na Lei do Orçamento do Estado. Salvaguardando a sua excepionalidade, as operações extra-orçamentais, são operações complementares à execução do Orçamento representadas por movimentos excepcionais de fundos efectuados pelo Tesouro e operações escriturais com eles relacionados no âmbito das contas do Tesouro.



As receitas do Estado constituem uma operação de tesouraria embora se identifique como receita do Estado, a entidade beneficiária é o próprio Estado e não a entidade contabilística que está a receber essa importância.

São exemplos:

- as receitas dos impostos (IRS, Imposto de Selo) e da ADSE, de que tendo sido arrecadadas pelo Organismo são entregues aos cofres públicos;
- O IVA liquidado a entregar ao Estado;

As operações de tesouraria, reportam-se as fluxos de tesouraria em que as entidades beneficiárias não sejam o Estado, como por exemplo, os descontos em vencimentos nomeadamente as quotas para os sindicatos.

Na LEO encontramos referência às operações de tesouraria. Refere o artigo 37.º:

Artigo 37.º	
Elementos informativos	
1 — A proposta de lei do Orçamento do Estado é acompanhada, pelo menos, pelos seguintes elementos informativos:	
(...)	
g) Situação da dívida pública, das operações de tesouraria e das contas do Tesouro;	

A necessidade de observar critérios de clareza e rigor levou a que no actual classificador económico das receitas de despesas públicas se tenha instituído um capítulo e agrupamento específico para as operações de tesouraria e receitas do Estado:

Receitas Públicas			Despesas Públicas		
Capítulo	Grupo	Designação	Agrupamento	Subagrupamento	Designação
17		Operações extra-orçamentais:	12		Operações extra-orçamentais:
	01	Operações de tesouraria — Retenção de receitas do Estado		01	Operações de tesouraria — Entrega de receitas do Estado
	02	Outras operações de tesouraria		02	Outras operações de tesouraria
	03	Reposições abatidas nos pagamentos		03	Contas de ordem
	04	Contas de ordem			

Notas explicativas ao classificador económico:

Outras Receitas Públicas:

“17.00.00 — «Operações extraorçamentais». — Neste agrupamento englobam-se as operações que não são consideradas receita orçamental, mas com expressão na tesouraria.

Este capítulo desagrega-se em três grupos, que a seguir se apresentam:

17.01.00 — «Operações de tesouraria — Retenção de receitas do Estado»;

17.02.00 — «Outras operações de tesouraria»;

17.03.00 — «Reposições abatidas nos pagamentos»;

17.04.00 — «Contas de ordem».

17.01.00 — «Operações de tesouraria — Retenção de receitas do Estado». — Engloba os montantes provenientes de impostos, contribuições e outros que tenham ficado por entregar nos cofres públicos, como, por exemplo, o IRS, o imposto do selo, a ADSE, etc.

17.02.00 — «Outras operações de tesouraria». — Incluem-se os montantes provenientes de retenção de fundos alheios que deverão constituir posteriormente fluxos de entrega às entidades a quem respeitam, como, por exemplo, os descontos em vencimentos que não sejam receitas do Estado, as cauções e garantias de fornecedores, as quotas de sindicatos, emolumentos, etc.

17.03.00 — «Reposições abatidas nos pagamentos». — Abrange as receitas resultantes das entradas de fundos na tesouraria em resultado de pagamentos orçamentais indevidos ocorridos no próprio ano.

17.04.00 — «Contas de ordem». — Incluem-se os movimentos extra-orçamentais relativos às receitas próprias geradas pelos organismos dotados de autonomia administrativa e financeira, que se encontrem inseridas no mecanismo de depósito no Tesouro, previsto na legislação em vigor.”

Outras Despesas Públicas:

“12.00.00 — «Operações extra-orçamentais». — Neste agrupamento englobam-se as operações que não são consideradas despesa orçamental mas com expressão na tesouraria.

12.01.00 — «Operações de tesouraria — Entrega de receitas do Estado». — Incluem-se os montantes provenientes de impostos, contribuições e outros, que tenham ficado por entregar nos cofres públicos, como por exemplo o IRS, o imposto do selo, a ADSE, etc.

12.02.00 — «Outras operações de tesouraria». — Incluem-se os montantes relativos a fundos alheios, entregues às entidades competentes e que constituem fluxos de caixa relativos a descontos em vencimentos, que não sejam receitas do Estado, a cauções e garantias de fornecedores, a quotas de sindicatos, a emolumentos, etc.

12.03.00 — «Contas de ordem». — Incluem-se os movimentos extra-orçamentais relativos às receitas próprias geradas pelos organismos dotados de autonomia administrativa e financeira, que se encontrem inseridos no mecanismo de depósito no Tesouro, previsto na legislação em vigor.”

4. A Contabilidade Patrimonial

4.1 - Balanço Inicial

Aspectos teóricos

As entidades que, para efeitos de implementação do POCP têm que elaborar o 1º Balanço patrimonial, à priori deverão proceder ao inventário de todo o seu Activo (bens e direitos) e Passivo (obrigações e situações de proveitos diferidos), apurando a diferença que constituirá o Fundo Patrimonial (património líquido).

BALANÇO INICIAL

ACTIVO	AB	AP	AL	FUNDO PATRIMONIAL	
Imobilizado Corpóreo e bens de domínio público	AB1	AP1	AL1	Património inicial	FP1
Imobilizado incorpóreo	AB2	AP2	AL2	PASSIVO	P
Investimentos Financeiros	AB3	AP3	AL3	Dívidas a pagar a médio e longo prazo	P1
Existências	AB4	AP4	AL4	Dívidas a pagar a curto prazo	P2
Dívidas a receber	AB5	AP5	AL5	Proveitos diferidos	P3
Disponibilidades	AB6	AP6	AL6	Total do Passivo	P4
Total do Activo	AB7	AP7	AL7	Total dos fundos próprios e do passivo	P+FP

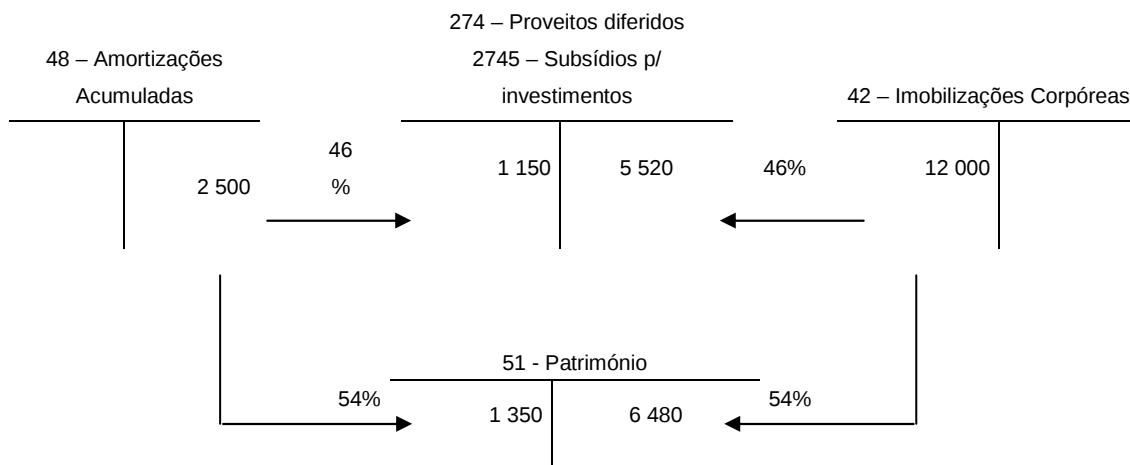
Neste contexto:

- O **Imobilizado corpóreo** (incluindo os bens de domínio público) deve ser valorizado com base nas regras definidas pelo CIBE – Cadastro e Inventário dos Bens do Estado, pelos critérios definidos no Plano Oficial de Contabilidade Pública aplicável e pelo Regulamento Interno de Inventário.
 - a. O imobilizado corpóreo bruto (AB1) deverá corresponder preferencialmente, e por obediência ao princípio do custo histórico, ao preço de aquisição ou custo de produção. Excepcionalmente, quando o POCP e o CIBE, permita poderá ser utilizado como critério de valorimetria o valor actual de mercado.
 - b. As amortizações acumuladas do imobilizado corpóreo (AP1) devem corresponder ao desgaste teórico acumulado do tempo de vida útil já decorrido, ou seja, o valor das amortizações acumuladas, caso a entidade tivesse utilizado a contabilidade patrimonial desde o momento da aquisição ou produção do bem. Esta situação somente é aplicável na adopção do critério do custo histórico aquando da valorimetria dos bens existentes.

- c. O imobilizado corpóreo líquido (AL1) é calculado por diferença algébrica entre o imobilizado corpóreo bruto e as amortizações acumuladas do imobilizado corpóreo, não devendo esse valor ser superior ao valor actual de mercado por forma a contribuir para a imagem verdadeira e apropriada do valor patrimonial da Instituição.
- O **Imobilizado incorpóreo** deve ser valorizado com base nos critérios definidos no Plano Oficial de Contabilidade Pública aplicável:
 - a. O imobilizado incorpóreo bruto (AB2) deverá corresponder ao preço de aquisição ou custo de produção.
 - b. As amortizações acumuladas do imobilizado incorpóreo (AP2) devem corresponder ao desgaste teórico acumulado do tempo de vida útil já decorrido, ou seja, o valor das amortizações acumuladas, caso a entidade tivesse utilizado a contabilidade patrimonial desde o momento da aquisição ou produção desse bem incorpóreo.
 - c. O imobilizado incorpóreo líquido (AL2) é calculado por diferença algébrica entre o imobilizado incorpóreo bruto e as amortizações acumuladas do imobilizado incorpóreo.
- Os **Investimentos financeiros** devem ser valorizados com base nos critérios definidos no Plano Oficial de Contabilidade Pública aplicável:
 - a. O investimento financeiro bruto (AB3) deverá corresponder ao preço de aquisição ou ao seu valor actual (quando corresponder a uma participação financeira numa entidade associada e o seu valor actual for superior ao preço de aquisição);
 - b. Se os investimentos financeiros tiverem um valor inferior ao seu valor de aquisição, AB3 corresponde ao valor de aquisição, AP3 corresponderá à redução verificada e AL3 ao valor actual desse investimento.
- As **existências** devem ser valorizadas de acordo com os critérios definidos no Plano Oficial de Contabilidade Pública aplicável.
 - a. As existências (AB4) devem corresponder preferencialmente, e por obediência ao princípio do custo histórico, ao preço de aquisição ou custo de produção. Excepcionalmente, quando o POCP o permitir poderá ser utilizado como critério de valorimetria o valor actual de mercado;
 - b. A desvalorização das existências (AP4) devem corresponder à diferença entre o valor de mercado e o valor de aquisição apenas no caso em que tenha adoptado o custo histórico;
 - c. O valor líquido das existências (AL4) é calculado por diferença algébrica entre o valor de aquisição e as desvalorização verificada.
- As **dívidas a receber** correspondem aos direitos por cobrar decorrentes de acontecimentos passados e devem ser valorizadas de acordo com os critérios definidos no Plano Oficial de Contabilidade Pública aplicável.

- a. As dívidas a receber (AB5) devem corresponder ao valor contido no documento legal que consubstancia o direito. Caso a dívida seja expressa numa unidade monetária diferente do euro, deverá ser convertido para o valor de cotação actual dessa moeda;
 - b. A estimativas de possíveis riscos de cobrança deverão ser expressas no primeiro balanço (AP5);
 - c. O valor líquido das dívidas a receber (AL5) é calculado por diferença algébrica entre o valor do direito e as eventuais cobranças duvidosas.
- As **disponibilidades** correspondem a meios monetários existentes e devem ser valorizadas de acordo com os critérios definidos no Plano Oficial de Contabilidade Pública aplicável.
 - a. As disponibilidades em moeda diferente do euro devem ser convertidas ao valor de cotação na data do primeiro balanço.
 - b. Caso existam títulos negociáveis podem ser provisionados de acordo com o referido para os investimentos financeiros (AP6);
 - c. O valor líquido das disponibilidades (AL6) é calculado por diferença algébrica entre o valor das disponibilidades e as provisões para títulos negociáveis caso existam.
- A instituição deverá elaborar uma relação das **dívidas a pagar** por antiguidade de saldo segregando as dívidas vencidas há mais de 12 meses e as dívidas cujo prazo de vencimento ocorra num prazo superior a um ano, ambas a integrar P1 (médio e longo prazo) e, as dívidas cujo prazo de vencimento seja inferior a um ano, que se incluem em P2.
- No cumprimento do princípio da especialização dos exercícios, as transferências de capital devem ser consideradas **proveitos diferidos**. No caso do financiamentos já ocorridos para investimentos inventariados, deve ser elaborado um quadro que identifique por tipo de investimento o seu montante total, a parcela financiada/subsidiada e o valor das amortizações acumuladas dos bens do activo imobilizado caso tivessem sido amortizados, conforme se exemplifica:

Tipo Exemplos	Investimentos (imobilizado) (A)	Subsídios/ Transferência (B)	% (B/A)	Amortização Acumulada
Construção do imóvel	10 000	5 000	50	2 000
Projecto de I&D	2 000	520	26	500
Total	12 000	5 520	46	2 500



Deste exemplo seria inscrito:

- em imobilizado bruto, o valor de 12 000 u.m. (AB1);
- em amortizações acumuladas, o valor de 2 500 (AB2);
- em imobilizado líquido o valor 9 500 u.m. (AB3);
- em proveitos diferidos, o valor de 3 370 u.m., (P3) correspondente a 46% do imobilizado líquido, ou seja a percentagem de investimento líquido actual cofinanciada;
- em património o valor de 3 370 u.m. (FP1), correspondente a 54% do imobilizado líquido, ou seja a percentagem de investimento líquido actual suportada pela entidade;
- O Fundo patrimonial (FP1) corresponderá à diferença algébrica entre o total do activo líquido e o total do passivo.

A este respeito, refere o POCAL e o POC - Educação:

POCAL

Classe 5 «Fundo patrimonial»

51 «Património». — (...). No caso das entidades já constituídas, considera-se que o valor desta conta, na abertura do 1.º ano em que vigora o POCAL, é equivalente à diferença entre os montantes activos e os passivos e das importâncias reconhecidas das restantes contas da classe 5.

POC - Educação

Classe 5 «Fundo patrimonial»

51 — «Património». — (...). No caso das entidades já constituídas, considera-se que o valor desta conta, na abertura do primeiro ano em que vigora o POC — Educação, é equivalente à diferença

entre os montantes activos e os passivos e das importâncias reconhecidas das restantes contas da classe 5.

Caso Prático N.º8 – Balanço Inicial

Dados: A entidade X tinha um sistema de contabilidade unigráfico orçamental e com a aprovação do POCP passa a ser uma entidade contabilística sujeita ao sistema de contabilidade definido naquele Plano (Contabilidade Orçamental, Contabilidade Patrimonial e Contabilidade Analítica).

Para dar início à implementação do sistema de contabilidade patrimonial, recolheram a seguinte informação relativa aos Activos e Passivos da entidade, com referência à data de 31 de Dezembro de 2005:

- 1) Inventário do imobilizado corpóreo (imóveis, veículos e móveis)
 - A entidade é proprietária do edifício onde estão instalados os serviços. Este edifício foi adquirido em 1995, por 300 000 euros, sendo 50 000 o valor do terreno. O edifício foi financiado por verbas PIDDAC em 60% (150 000 euros). De acordo com o CIBE o edifício sofre uma amortização anual de 2%.
 - É ainda proprietária de um outro edifício onde está instalada a Biblioteca. Desconhece-se o valor de aquisição mas sabe-se que existem interessados na compra desse imóvel estando disponíveis a pagar 100 000 euros pelo edifício.
 - Detém uma viatura ligeira de passageiros, a gasolina, com 2000 de cilindrada. Foi adquirida em 2002 por 25 000 euros. Consultadas 3 revistas de automóveis verificou-se que o valor mínimo de mercado desta viatura é de 5 000 euros.
 - A equipa responsável pela inventariação dos móveis listou os seguintes bens obtidos por inventariação física e consulta dos documentos constantes na contabilidade:

Bem	Ano de aquisição	Valor de aquisição u.m. €	Taxa CIBE	Observações
Computador	2002	1 250	25%	Actualmente o computador tem um valor de venda de 200 euros e estima-se uma duração de mais dois anos
Impressora	2004	300	25%	
Móveis	2002	2 000	12,5%	
Livros da biblioteca	diversos	5 500	0%	
Fotocopiadora	2005	1 750	20%	
Televisor	2004	0	14,28%	Oferecido. Sabe-se apenas que esse televisor no mercado poderia ter sido comprado por 700 euros
Utensílios diversos (agrafadores, furadores, pastas de arquivo, carimbo,...)	diversos	???	????	Verificou-se que todos esses bens têm um valor muito reduzido e que, inclusivé, o seu valor total não ultrapassa os 250 euros

2) Inventário dos Investimentos financeiros

A entidade é membro de uma associação de desenvolvimento regional. Na constituição daquela associação em 2005, a entidade X participou com 2 500 euros (valor de quota) correspondente a 40% do valor total do capital social. Desconhece-se o valor dos resultados económicos.

3) Inventário de existências

A entidade utiliza a fotocopadora não só para apoio a serviços internos mas também fotopia e encaderna trabalhos para utentes que solicitem.

Em stock tinha em 31 de Dezembro:

- 100 resmas de papel que foram adquiridas por 250 euros. Prevê-se facturar em fotocópias 350 euros.
- 50 Capas para encadernação adquiridas por 25 euros. Prevê-se facturar em encadernações 55 euros

4) Inventário das dívidas a receber

A entidade tem as seguintes dívidas reconhecidas e ainda por cobrar:

- Verba do IEFP, no valor de 5 000 euros, relativa a participações no programa de estágios profissionais, já decorridos. O relatório foi entregue em Novembro tendo-se obtido confirmação da sua aceitação.
- Serviço de fotocópias e encadernações efectuadas em 2003 e 2004 a uma associação desportiva, no valor de 125 euros. Prevêem-se grandes dificuldades de cobrança dada a situação financeira dessa associação privada sem fins lucrativos.

5) Inventário de disponibilidades:

- Saldo de Depósitos à Ordem no Banco A (conforme extracto bancário) no valor de 7 500 euros. No entanto, verifica-se que falta um credor levantar um cheque que lhe foi entregue pela entidade em Dezembro de 2005, no valor de 500 euros.
- Saldo de Depósitos à Ordem no Banco B no valor de 5 000 euros relativa a um valor de caução recebida pelo construtor de uma obra adjudicada para construir uma cantina (obra adjudicada mas ainda não iniciada);
- A entidade detém uma conta aberta na Direcção-Geral de Tesouro correspondente a receitas próprias no valor de 2 000 euros;
- Valor em caixa (dinheiro e cheque por depositar) no valor de 125 euros.

6) Inventário de dívidas a pagar

Foi efectuado o seguinte levantamento das dívidas

Credor	Valor u. m. €	Data da factura ou início da dívida	Previsão de pagamento	Observações
Fornecedor F1	1 000	Outubro 2005	Janeiro 2005	
Empresa de leasing (aquisição da fotocopiadora)	1750 + 250 relativo a juros	Janeiro 2005	10 prestações iguais	Em 2005 já pagou 3 prestações; em 2006 pagará 4 prestações; em 2007 pagará 3 prestações.
Empréstimo bancário	20 000	2005	Trimestral a inicial em 2006	Em 2006 serão pagas 4 prestações no valor de 2.000 euros cada
Descontos retidos: IRS ADSE Sindicatos	1 500 200 40	Vencimentos de Dezembro	Janeiro	Descontos retidos e não pagos na folha de vencimentos do mês de Dezembro.

Resolução

Aspectos legais

Sem prejuízo da adopção dos critérios de valorimetria definidos no POCP (que como referimos anteriormente, a regra geral determina a utilização do custo histórico) o CIBE regulamenta num capítulo próprio (capítulo VI – Inventário Inicial) os critérios e valorização dos bens no momento do inventário inicial. Assim, referem os artigos 38º e 39º:

Inventário inicial

Artigo 38.º

Âmbito e critérios

1 — O inventário inicial deverá integrar todos os bens abrangidos pelo CIBE que se encontrem em boas condições de utilização, susceptíveis de produzir benefícios futuros para o serviço utilizador.

2 — No inventário inicial aplicam-se os critérios valorimétricos considerados nas presentes instruções que melhor se ajustem ao conhecimento e informação disponível, relativamente a cada bem a inventariar.

Bens em estado de uso

Artigo 39.º

Valorização e registo

1 — Bens de que se conheça o custo histórico:

a) Como regra geral, o conhecimento do custo histórico pressupõe a existência do respectivo documento comprovativo, caso em que haverá lugar ao cálculo das amortizações acumuladas e do

respectivo valor patrimonial líquido, considerando as taxas fixadas no classificador geral e prosseguindo o mesmo regime de amortização até ao final da sua vida útil.

b) Como regra excepcional, podem não ser seguidas as taxas de amortização fixadas no classificador geral, nos casos em que os bens se encontrem integrados no activo imobilizado do organismo que tenha adoptado plano de contabilidade de natureza patrimonial, prosseguindo, neste caso, o regime de amortização antes utilizado, até final da sua vida útil.

c) As alíneas anteriores podem não se aplicar no caso de o valor se encontrar desajustado, susceptível de não dar uma imagem verdadeira e apropriada do activo imobilizado.

d) Poderá considerar-se desajustado, designadamente, o valor dos imóveis cuja aquisição tenha ocorrido há mais de 5 anos, para os prédios urbanos, e de 10 anos, para os prédios rústicos.

e) As alíneas anteriores também não se aplicam nos casos em que os bens se encontrem contabilisticamente amortizados, caso em que dará lugar à aplicação do número seguinte.

2 — Bens de que se desconheça o custo histórico (ou outros):

a) Devem ser objecto de avaliação, atento as normas destas instruções.

b) A alínea anterior não se aplica aos casos em que se opte pela valorização dos veículos a partir das tabelas previstas no n.º 3 do artigo 12.

No caso de haver necessidade de avaliar bens imóveis, devem obedecer à disposição legal prevista no artigo 20º:

Artigo 20º

Avaliações

1 — As avaliações a que houver lugar por força destas instruções devem basear-se nos preços correntes de mercado e identificar os valores de forma autónoma: do terreno, das edificações, do capital arbóreo ou de outras benfeitorias, avaliados ao seu valor actual.

2 — Entende-se por «valor actual das edificações» o montante que seria necessário para construir o imóvel em estado de novo, com materiais equivalentes aos que foram utilizados na origem, corrigido da depreciação sofrida até à data da avaliação, sempre que tal se verifique.

3 — Entende-se por «valor actual dos terrenos» aquele que um comprador interessado, conhecedor e informado pagaria na data da sua avaliação.

4 — O relatório de avaliação deve prever o período de vida útil futuro do imóvel, o qual será tido em conta para efeitos de amortização, se a ela estiver sujeito.

5 — Os imóveis situados no estrangeiro seguem a mesma metodologia, ainda que as avaliações devam ser feitas a preços correntes de mercado dos respectivos países.

6 — Às edificações com destino à demolição não é atribuído qualquer valor, sendo o imóvel avaliado em função do valor do respectivo terreno de implantação ou outro.

7 — As avaliações a que houver lugar devem basear-se em critérios técnicos adequados que as fundamentem, ficando sujeitas à homologação do director-geral do Património.

De referir ainda que o artigo 34º possibilita a amortização total num único exercício quando os bens são de reduzido valor.

Artigo 34º
Materialidade

1 — Em regra, são totalmente amortizados no ano de aquisição ou produção os bens sujeitos a depreciação, em mais de um ano económico, cujos valores unitários não ultrapassem 80% do índice 100 da escala salarial das carreiras do regime geral do sistema remuneratório da função pública, reportado ao ano de aquisição e arredondado para o milhar de escudos ou unidades de euros inferior.

2 — Para efeito de controlo, os bens totalmente amortizados no ano de aquisição, nos termos do número anterior, devem manter-se em inventário até ao seu abate.

3—O n.º 1 deste artigo não se aplica quando tais bens constituem a base do processo produtivo de uma unidade operativa ou de uma unidade contabilística.

Anotações/Comentários:

Valor para o balanço:

- Edifício das Instalações:

- Activo Bruto (AB): deve corresponder ao valor de aquisição (250 000 €) em obediência ao princípio do custo histórico, conforme POCP e alínea a) do n.º 1 do artigo 39º do CIBE.
- Amortizações (AP): deve corresponder ao valor das amortizações acumuladas por aplicação da seguinte fórmula:

$$Ac = AB * Taxa Anual CIBE * \text{número de anos decorridos}$$

$$Ac = 250\,000 * 0,02 * 11 \Leftrightarrow AC = 55\,000$$

- Edifício da biblioteca:

- Activo Bruto (AB): deve corresponder ao valor de avaliação 100 000€ conforme artigo 20º do CIBE.
- Amortizações (AP): uma vez utilizado o valor actual não existem amortizações acumuladas. Porém para o cálculo das amortizações em exercícios futuros será necessário estimar uma vida útil do bem.

- Viatura ligeira: Para mensuração do valor da viatura podem ser utilizadas duas possíveis alternativas:

- 1) Valor histórico: Nesta situação o Activo Bruto (AB): deve corresponder ao valor de aquisição 25.000€ conforme artigo 39º do CIBE; As Amortizações (AP) são calculadas através da seguinte fórmula: $Ac = AB * Taxa Anual CIBE * \text{número de anos decorridos}$:

$$Ac = 25\,000 * 0,125 * 5 \Leftrightarrow AC = 15\,625$$

Apurando-se o valor do Activo líquido no montante de: 9 375

- 2) Valor de Mercado: Nesta situação o Activo bruto (AB) seria 5 000 e não se considerariam amortizações acumuladas.

Considerando a necessidade das demonstrações financeiras apresentarem a imagem verdadeira e apropriada da situação patrimonial deve ser adoptado o critério do valor de mercado por ser inferior ao valor líquido que resulta da adopção do custo histórico, conforme resulta dos critérios valorimétricos definidos no POCP.

- Bens móveis:

Bem	AB	AP	Observações
Computador	200	-	Por se encontrar totalmente amortizado, foi estimada uma nova vida útil e atribuído um valor actual
Impressora	300	150	$Ac = 300 * 0,25 * 2$
Móveis	2 000	1 000	$Ac = 2.000 * 0,125 * 4$
Livros da biblioteca	5 500	-	De acordo com o CIBE os livros não são amortizáveis. Estes bens devem ser considerados bens de património histórico artístico e cultural (incluída na classe dos bens de domínio público)
Fotocopiadora	1 750	370	$Ac = 1.750 * 0,20 * 1$
Televisor	700	200	$Ac = 700 * 0,1428 * 2$
Diversos utensílios			Da adopção do artigo 34º- Materialidade do CIBE, os bens poderiam ter sido totalmente amortizados num único exercício, pelo que não será atribuído um valor para efeitos de balanço.
Total	10 450	1 720	

Resolução:

- 1) Avaliação dos investimentos financeiros

De acordo com os critérios de valorimetria do POCP, os investimentos financeiros devem ser avaliados ao custo de aquisição. Deste modo, o valor do investimento financeiro a colocar no balanço deve ser o valor de aquisição, isto é 2 500 €.

- 2) Avaliação das existências:

De acordo com os critérios de valorimetria do POCP os valores a colocar no balanço devem ser os de aquisição e não as expectativas futuras de realização. Deste modo, devem ser inscrito em AB das existências 275€.

3) Avaliação das dívidas a receber:

Dívidas a receber	AB	AP	Observações
IEFP	5 000		Deve ser inscrita no activo em Dívidas a receber/Outros devedores;
Associação desportiva	125	125	Considerando o risco de incobrabilidade deve ser colocado na coluna AP a mesma importância pelo que o activo líquido é nulo
Total	5 125	125	

4) Avaliação de disponibilidades:

Disponibilidade	AB	AP	Observações
Saldo de Depósitos à Ordem no Banco A	7 000		Devem ser deduzidas os cheques emitidos e ainda não descontados (cheques em trânsito) no valor de 500 euros, pelo que o valor contabilísticos das disponibilidades no banco A é de 7.000€.
Depósitos à Ordem no Banco B	5 000		Sem prejuízo de se tratar de uma caução, passível de devolução, para efeitos de elaboração no primeiro balanço é considerada uma disponibilidade.
Conta aberta na Direcção-Geral de Tesouro	2 000		Deve ter idêntico tratamento às restantes disponibilidades
Caixa	125		Deve ser este o montante a considerar em Caixa.
Total	14 125		

5) Avaliação das dívidas a pagar:

Foi efectuado o seguinte levantamento das dívidas

Credor	Valor no Passivo de curto prazo	Valor no Passivo de médio longo prazo	Observações
Fornecedor F1	1 000		
Empresa de leasing (aquisição da fotocopiadora)	800	600	Dívida a pagar em 2006 (curto prazo): 4 prestações*200= 800; Dívida a pagar em 2007 (médio longo prazo): 3 prestações*200= 600
Empréstimo bancário	8 000	12 000	
Descontos retidos: IRS	1 500		.

ADSE	200		
Sindicatos	40		
total	11 540	12 600	

6) Proveitos diferidos

Imobilizado financiado	Investimentos (imobilizado)	Subsídios/ transferência	%	Amortização Acumulada	Valor do activo líquido
Edifício	250 000	150 000	60	55 000	195 000

Acréscimos e diferimentos:

Iniciais = $0,6 \times 250\,000 = 150\,000$;

“Reconhecidos como proveitos” = $0,6 \times 55\,000 = 33\,000$

A reconhecer como proveitos em exercícios futuros: $0,6 \times 195.000 = 117\,000$.

7) Balanço Inicial

BALANÇO INICIAL em 01/01/2006

u. m. €

ACTIVO	AB	AP	AL	FUNDO PATRIMONIAL	
Bens de domínio público:				Património	239 490
Património cultural	5 500			<i>Total do Fundo Patrimonial</i>	239 490
Imobilizado Corpóreo:				PASSIVO	
Edifícios e terrenos	400 000	55 000	345 000	Dívidas a pagar a médio e longo prazo	
Viaturas	5 000			Fornecedores imobilizado	600
Equipamento administrativo	4 950	1 720	3 230	Empréstimos	12 000
Investimentos Financeiros				Dívidas a pagar a curto prazo:	
Títulos de participação	2 500			Fornecedores	1 800
Existências	275			Outros credores	40
Dívidas a receber	5 125	125	5 000	Estado	1 700
Disponibilidades	14 125			Empréstimos	8 000
				Proveitos diferidos	117 000
				<i>Total do Passivo</i>	141 140
<i>Total do Activo</i>	<i>437 475</i>	<i>56 845</i>	<i>380 630</i>	<i>Total dos fundos próprios e do passivo</i>	<i>380 630</i>

Notas: AB – Activo bruto; AP – Amortizações/Provisões; AL – Activo líquido

Conforme referido anteriormente, o valor do património é obtido por diferença entre o activo líquido e o passivo.

8) Lançamento contabilísticos

O lançamento contabilístico do “início da contabilidade patrimonial” consiste em, debitar as contas do Activo Bruto, e creditar as contas de Amortizações e provisões, as contas do Passivo e a conta Património.

5. A Prestação de Contas

5.1 – Finalidade e Destinatários da Informação de Prestação de Contas

Norma Internacional de Contabilidade para o Sector Público n.º1

“13. As demonstrações financeiras são uma representação estruturada da posição financeira e das transacções empreendidas por uma entidade. Os objectivos das demonstrações financeiras de finalidade geral são o de proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade para ser útil a uma vasta gama de utilizadores ao tomarem e avaliarem decisões acerca da imputação de recursos. Especificamente, os objectivos do relato financeiro de finalidade geral no sector público devem ser o de proporcionar informação útil para a tomada de decisões, e para demonstrar a responsabilidade das entidades pelos recursos que lhe foram confiados ao:

proporcionar informação acerca das fontes, importação e usos de recursos financeiros;

proporcionar informação acerca de como a entidade financiou as suas actividades e satisfaz as suas necessidades de dinheiro;

proporcionar informação que seja útil ao avaliar a capacidade da entidade financiar as suas actividades e satisfazer os seus passivos e compromissos;

proporcionar informação acerca da situação financeira da entidade e alterações nela; e

proporcionar informação agregada útil na avaliação do desempenho da entidade em termos de custos dos serviços, eficiência e cumprimento de metas.

14. As demonstrações financeiras de finalidade geral podem também ter um papel preditivo ou prospectivo, proporcionando informação útil na previsão do nível de recursos necessários para operações continuadas, os recursos que podem gerados por operações continuadas, e os riscos e incertezas associados. O relato financeiro pode também proporcionar aos utentes informação:

a) que dê indicação se os recursos foram obtidos e usados de acordo com o orçamento legalmente adoptado; e

b) que dê indicações se os recursos foram obtidos e usados de acordo com requisitos legais e contratuais, incluindo limites financeiros estabelecidos pelas autoridades legislativas apropriadas.

15. Para dar satisfação a estes objectivos, as demonstrações financeiras proporcionam informação acerca de:

a) activos;

b) passivos;

c) activo liquido/capital próprio;

d) rédito;
e) gastos; e
f) fluxos de caixa
de uma entidade.

16. Embora a informação contida nas demonstrações financeiras possa ser relevante para a finalidade de cumprir os objectivos do parágrafo 13, é improvável que dê condições a todos estes objectivos serem cumpridos. Isto é provável ser particularmente assim no tocante a entidades cujo objectivo primário possa não ser realizar um lucro, pois os gestores são provavelmente responsáveis pela consecução de prestação de serviço bem como de objectivos financeiros. Informação suplementar, incluindo demonstrações não financeiras, pode ser relatada em simultâneo com as demonstrações financeiras a fim de proporcionar uma imagem mais completa das actividades da entidade durante o período.”

17. A responsabilidade pela preparação e apresentação de demonstrações financeiras varia dentro e entre as jurisdições. Além disso, uma jurisdição pode fazer uma distinção entre quem é responsável por preparar as demonstrações financeiras e quem é responsável por apurar ou apresentar as demonstrações financeiras. Entre os exemplos de pessoas ou de posições que possam ser responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras de entidades individuais (tais como departamentos governamentais ou seus equivalentes) inclusive o indivíduo que preside à entidade (o presidente permanente ou o director geral) e o presidente da agência financeira central (ou o director administrativo, tal como o controlador ou o chefe de contabilidade).

Comentários

Em Portugal a principal fonte de informação para a elaboração do POCP foi o Plano Oficial de Contabilidade do Sector empresarial. Assim, em Portugal ainda não existe uma adopção oficial das NICSP, sem prejuízo de serem utilizadas como fonte de regulamentação com as devidas adaptações ou por aplicação indirecta. Por exemplo:

- A elaboração obrigatória de informação periódica (ex. trimestral) quer por imposição externa (ex. Direcção-Geral do Orçamento - DGO) ou dos órgãos de Gestão têm um papel preditivo ou prospectivo proporcionando informação útil na previsão do nível de recursos necessários que podem gerados por operações continuadas, e os riscos e incertezas associados constituem elementos prospectivos, tal como é recomendado no ponto 14 da NICSP.
- A DGO e a Direcção-Geral das Autarquias Locais (DGAL) ao exigir informação periódica, nomeadamente sobre o endividamento e sobre o saldo mensal de tesouraria, obtém indicações se os recursos foram obtidos e usados de acordo com requisitos legais e contratuais, incluindo limites financeiros estabelecidos pelas autoridades legislativas apropriadas, tal como referido na alínea b) do ponto 14.
- Em Portugal o conceito de rédito e gasto referido no ponto 15 ainda não está adoptado na Administração Pública sendo ainda utilizado o conceito de custo e proveito.
- À diferença algébrica entre activo e passivo no POCP e planos sectoriais é designado por «fundos próprios» conceito similar «activo líquido/capital próprio» sugerido no ponto 14 da NICSP;

- A elaboração do plano de actividades e que pode incluir indicadores não financeiros, bem como a elaboração do QUAR - Quadro de Avaliação e Responsabilização, a par da elaboração do relatório de actividades e do balanço social, constituem informação não financeira e suplementar que permite uma análise conjunta da actividade das Entidades públicas sem fins lucrativos, à semelhança do recomendado no ponto 16 da NICSP.
- Em Portugal, a responsabilidade pela preparação e responsabilização pela elaboração das contas das entidades públicas, encontra-se no seio da entidade contabilística. Neste contexto, todos os planos de contas adoptaram o princípio contabilístico da Entidade Contabilística que dispõe do seguinte modo:

Princípio da entidade contabilística

“Constitui entidade contabilística todo o ente público ou de direito privado que esteja obrigado a elaborar e apresentar contas de acordo com o presente Plano. Quando as estruturas organizativas e as necessidades de gestão e informação o requeiram, podem ser criadas subentidades contabilísticas, desde que esteja devidamente assegurada a coordenação com o sistema central.”

O conceito de entidades contabilística foi introduzido pela Directriz contabilística n.º23 - Relações entre Entidades Contabilísticas de uma mesma entidade jurídica, segundo a qual *“considera-se que dentro de uma entidade jurídica existem várias entidades contabilísticas quando cada uma destas dispuser de um conjunto de contas autobalanceante, isto é, em condições de produzir demonstrações financeiras próprias, quer por imposição legal, quer por iniciativa da gestão”*. Também o POCP no seu artigo 2.º refere quais as entidades sujeitas à aplicação do diploma, possibilitando a existência de subentidades desde que se assegure a coordenação com o sistema contabilístico central, como por exemplo a subentidade contabilística Centro de Saúde versus Administração Regional de Saúde ou Escola face à Direcção Distrital de Educação.

Integrado neste princípio, o POC – Educação acrescenta:

“Quando no mesmo «espaço institucional» de uma entidade, coexistam outras entidades (caso das unidades orgânicas de uma universidade ou instituto politécnico ou serviços dependentes de uma direcção regional de educação) e todas estejam obrigadas a elaborar e apresentar contas de acordo com este Plano, ou seja, todas são «entidades contabilísticas», o conjunto integrará um «grupo público», ficando sujeitas às normas de consolidação de contas (n.º 12 deste Plano). Num «grupo público», cabe à «entidade mãe» assegurar a coordenação do processo de consolidação de contas, sem prejuízo da coordenação relativa a eventuais subentidades.”

No que respeita à aprovação das demonstrações financeiras, por regra é da responsabilidade do órgão de gestão ou deliberativo. Por exemplo no caso dos Municípios a responsabilidade pela elaboração é do órgão executivo para apresentação e aprovação pela Assembleia Municipal. Numa Instituição de Ensino Superior, e no actual regime jurídico das Instituições de Ensino Superior, Lei n.º 62/2007, de 10 de Setembro, a elaboração das contas é da responsabilidade do Reitor ou do Presidente da Entidade e a aprovação do

Conselho Geral conforme dispõem os artigos 82º e 92º do Regime Jurídico das Instituições de Ensino Superior que a seguir transcrevemos:

Artigo 82º

Competência do Conselho Geral

2 — Compete ao conselho geral, sob proposta do reitor ou do presidente:

- a) Aprovar os planos estratégicos de médio prazo e o plano de acção para o quadriénio do mandato do reitor ou presidente;
- b) Aprovar as linhas gerais de orientação da instituição no plano científico, pedagógico, financeiro e patrimonial;
- c) Criar, transformar ou extinguir unidades orgânicas;
- d) Aprovar os planos anuais de actividades e apreciar o relatório anual das actividades da instituição;
- e) Aprovar a proposta de orçamento;**
- f) Aprovar as contas anuais consolidadas, acompanhadas do parecer do fiscal único;**
- g) Fixar as propinas devidas pelos estudantes;
- h) Propor ou autorizar, conforme disposto na lei, a aquisição ou alienação de património imobiliário da instituição, bem como as operações de crédito;
- i) Pronunciar -se sobre os restantes assuntos que lhe forem apresentados pelo reitor ou presidente.

Artigo 92.º

Competência do reitor e do presidente

1 — O reitor ou o presidente dirige e representa a universidade, o instituto universitário ou o instituto politécnico, respectivamente, incumbindo -lhe, designadamente:

- a) Elaborar e apresentar ao conselho geral as propostas de:
- i) Plano estratégico de médio prazo e plano de acção para o quadriénio do seu mandato;
- ii) Linhas gerais de orientação da instituição no plano científico e pedagógico;
- iii) Plano e relatório anuais de actividades;
- iv) Orçamento e contas anuais consolidados, acompanhadas do parecer do fiscal único;
- v) Aquisição ou alienação de património imobiliário da instituição, e de operações de crédito;
- vi) Criação, transformação ou extinção de unidades orgânicas;
- vii) Propinas devidas pelos estudantes;

Acresce a obrigatoriedade das Instituições de ensino superior público deterem um fiscal único:

Artigo 117.º

Fiscal único

A gestão patrimonial e financeira das instituições de ensino superior públicas é controlada por um fiscal único, designado, de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas, por despacho conjunto do ministro responsável pela área das finanças e do ministro da

tutela, ouvido o reitor ou presidente, e com as competências fixadas na lei quadro dos institutos públicos.

Ainda assim, algumas entidades contabilísticas estão obrigadas a que as suas contas tenham que ser certificadas por um fiscal único/revisor oficial de contas, nomeadamente nas entidades sujeitas à apresentação de contas consolidadas.

4.º

Prestação de contas das entidades contabilísticas

(...)

4 - O parecer do órgão fiscalizador referido na alínea h) e previsto no n.º 3 do artigo 50.º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, deverá ser acompanhado por uma certificação legal das contas, se o referido órgão integrar um revisor oficial de contas, ou um relatório do conselho fiscal, caso exista.

5.º

Prestação de contas dos grupos públicos

(...)

“3 - As contas consolidadas deverão ser objecto de certificação legal de contas.”

Segundo o artigo 47º n.º2 da Lei de Finanças Locais, Lei n.º2/2007, é obrigatório a existência de um auditor externo como a seguir se transcreve:

Artigo 47.º

Auditoria externa das contas dos municípios e associações de municípios com participações de capital

1 – As contas anuais dos municípios e das entidades associativas municipais que detenham capital em fundações, empresas municipais, intermunicipais ou sociedades anónimas devem ser verificadas por auditor externo, que reporta à assembleia municipal.

2 – O auditor externo é nomeado por deliberação da assembleia municipal de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas.

3 – Compete ao auditor externo que procederá anualmente à revisão legal das contas:

a) Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;

b) Participar aos órgãos municipais competentes as irregularidades, bem como os factos que considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do plano plurianual de investimentos do município;

c) Proceder à verificação dos valores patrimoniais do município, ou por ele recebidos em garantia, depósito ou outro título;

d) Remeter semestralmente ao órgão deliberativo do município ou da entidade associativa municipal, consoante o caso, informação sobre a respectiva situação económica e financeira;

e) Emitir parecer sobre as contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental, o balanço e a demonstração de resultados consolidados e anexos às demonstrações financeiras exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal.

5.2 Documentos exigidos nos planos de contas

O quadro seguinte identifica os mapas de prestação de contas anuais constantes nos Planos de Contas Públicos.

Documentos de Prestação Contas	POCP	POCAL(I)	POCMS	POCE (II) Contas individuais	POCE (II) Contas consolidadas	POCISSSS
Balanço	x	X	x	x	X	x
Demonstração dos Resultados	x	X	x	x	X	x
Mapas de execução orçamental						
Controlo Orçamental – Despesa	x	X	x	x		x
Controlo Orçamental – Receita	x	X	x	x		x
Mapa de fluxos de Caixa	x	X	x	x	(a)	x
Mapa da situação financeira			x	x		
Anexos às demonstrações financeiras	x	X	x	x	x	x
Relatório de gestão		X	x	x	x	x
Parecer do órgão fiscalizador			x	x	x	x

(I) A informação relativa à prestação de contas das autarquias locais cujo movimento de receita seja inferior a 5000 vezes o índice 100 da escala indicária das carreiras do regime geral da função pública, arredondado para o milhar de escudos mais próximo, é apresentada nos seguintes mapas:

Controlo orçamental - Despesa; Controlo orçamental - Receita; Execução anual do plano plurianual de investimentos; Operações de tesouraria; Contas de ordem; Fluxos de caixa; Empréstimos; Outras dívidas a terceiros; e ainda Caracterização da entidade e o relatório de gestão.

(II) Os documentos de prestação de contas poderão ser constituídos exclusivamente pelos previstos Mapas de execução orçamental e Relatório de gestão, desde que os serviços ou organismos reúnam cumulativamente as seguintes condições: Estejam dispensados de remessa das contas ao Tribunal de Contas; Não sejam dotados de autonomia administrativa e financeira; Estejam integrados num grupo público; A entidade mãe ou outra entidade intermédia do grupo assegure a expressão patrimonial e dos resultados desse serviço ou organismo.

(a) A sua adoção é recomendada

Mapas de Prestação de Contas por natureza

De forma mais detalhada, podemos agrupar os mapas previstos nos planos de contas públicos em função da natureza da informação fornecida.

Documentos previsionais		POCP	POCAL	POCMS ^a	POCE ^a	POCISSSS
Previsionais	7.1 - Plano plurianual de investimentos		x		x*	
	7.2 – Orçamento	x**	x		x**	
	7.7 – Orçamento anual:					
	7.7.1 - Orçamento – Despesa			x	x	x
	7.7.2 - Orçamento – Receita			x	x	x

*Sem modelo definido, embora exigido nos termos do ponto 2.3.1 – Documentos previsionais do POCE

** Sem modelo definido embora todas as entidades públicas têm de elaborar o seu orçamento cujo modelo é anualmente elaborado pela DGO

^a Regime geral

Mapas finais			POCP	POCAL	POCMS	POCE*	POCISSSS
Documentos de Prestação de Contas	Modificações ao Orçamento	Anexos às demonstrações financeiras					
		8.3 Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução:					
		8.3.1 - Alterações orçamentais:					
		8.3.1.1 - Alterações orçamentais – Despesa	x		x	x	x
		8.3.1.2 - Alterações orçamentais – Receita	x		x	x	x
		8.3.1 - Modificações do orçamento:					
		8.3.1.1 - Modificações do orçamento – Receita		x			
		8.3.1.2 - Modificações do orçamento – Despesa		x			
		8.3.2 - Modificações ao plano plurianual de investimentos		x			
	Execução Orçamental	7.1 - Controlo orçamental – Despesa	x	(7.3.1) x	x	x	x
		7.2 - Controlo orçamental – Receita	x	(7.3.2) x	x	x	x
		7.3 - Fluxos de caixa	x	(7.5) x	x	x	x
		7.4 – Situação financeira			x	x	x
		7.4 - Execução anual do plano plurianual de investimentos		x			
		7.5 - Contas de ordem		x			
		7.5 – Descontos e retenções:					
		7.5.1 – Descontos e retenções			x	x	x
		7.5.2 – Entregas de descontos e retenções			x	x	x
		7.6 - Operações de tesouraria		x			
		7.6 – Desenvolvimento das despesas com o pessoal			x	x	x
		7.8 – Decomposição das dívidas dos clientes, utentes e Instituições do Estado			x		
		7.9 – Orçamento Financeiro:					
		7.9.1 - Orçamento Financeiro – Despesa			x		
		7.9.2 - Orçamento Financeiro – Receita			x		
		7.10 – Orçamento económico:					
		7.10.1 – Orçamento económico – despesas			x		
		7.10.2 - Orçamento económico – receitas			x		
		Anexos às demonstrações financeiras:					
		8.3 Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução:					
		8.3.2 – Contratação administrativa:					
		8.3.2.1 – Situação dos contratos	x	x (8.3.3)	x	x	x
		8.3.2.2 – Formas de adjudicação	x		x	x	x
		8.3.3 - Execução de programas e projectos de investimento	x		x	x	x
		8.3.4 Transferências e subsídios:					
		8.3.4.1 - Transferências correntes – Despesa	x	x	x	x	x
		8.3.4.2 - Transferências capital – Despesa	x	x	x	x	x
		8.3.4.3 - Subsídios concedidos	x	x	x	x	x

		8.3.4.4 - Transferências correntes – Receita	x	x	x	x	x
		8.3.4.5 - Transferências capital – Receita	x	x	x	x	x
		8.3.4.6 - Subsídios obtidos	x	x	x	x	x
		8.3.5 - Aplicações em activos de rendimento fixo e variável:					
		8.3.5.1 - Activos de rendimento fixo	x	x	x	x	x
		8.3.5.2 - Activos de rendimento variável	x	x	x	x	x
		8.3.6 - Endividamento:					
		8.3.6 - Situação e evolução da dívida e dos juros	x		x	x	x
		8.3.6.1 – Empréstimos		x			
		8.3.6.2 - Outras dívidas a terceiros		x			
	Patrimoniais	5 . Balanço	x	x	x	x	x
		6. Demonstração dos Resultados	x	x	x	x	x
		Anexos às demonstrações financeiras:					
		8.1 – Caracterização da entidade	x	x	x	x	x
		8.2 – Notas ao balanço e à demonstração de resultados	x	x	x	x	x
		13 – Relatório de gestão		x	x	x	x
	Outros documentos	2.9 – Norma de controlo interno e suas alterações		x			
		12.2.9 Resumo diário de tesouraria		x			

* Contas individuais

Os mapas de execução orçamental disponibilizam informação por natureza das despesas e receitas bem como por actividades ou projectos. Estes mapas articulam-se com o de fluxos de caixa e permitem acompanhar de forma sintética o desenvolvimento das principais fases dos ciclos da despesa e da receita.

O mapa de fluxos de caixa apresenta os recebimentos e pagamentos associados à execução do orçamento e demais operações que afectam a tesouraria, bem como os saldos iniciais e finais.

5.3 Documentos de prestação de contas exigidos pelo Tribunal de Contas

O Tribunal de Contas

O Tribunal de Contas é a entidade que fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efectiva responsabilidades por infracções financeiras exercendo a sua jurisdição no território nacional e no estrangeiro. De acordo com a Lei de organização e processo do Tribunal de Contas, Lei 98/97, de 26 de Agosto (LOPTC), com as alterações introduzidas pelas Leis n.os 35/2007, de 13 de Agosto e 48/2006, de 29 de Agosto, estão sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas nomeadamente, as seguintes entidades:

- O Estado e seus serviços;
- As Regiões Autónomas e seus serviços;

- As autarquias locais, suas associações ou federações e seus serviços, bem como as áreas metropolitanas;
- Os institutos públicos;
- As instituições de segurança social.
- As associações públicas, associações de entidades públicas ou associações de entidades públicas e privadas que sejam financiadas maioritariamente por entidades públicas ou sujeitas ao seu controlo de gestão;
- As empresas públicas, incluindo as entidades públicas empresariais;
- As empresas municipais, intermunicipais e regionais;
- As empresas concessionárias da gestão de empresas públicas, de sociedades de capitais públicos ou de sociedades de economia mista controladas, as empresas concessionárias ou gestoras de serviços públicos e as empresas concessionárias de obras públicas;
- As fundações de direito privado que recebam anualmente, com carácter de regularidade, fundos provenientes do Orçamento do Estado ou das autarquias locais, relativamente à utilização desses fundos.

No que respeita às entidades e modo como a prestação de contas tem que ser efectuada, dispõe a LOPTC:

Artigo 51.º

Das entidades que prestam contas

1 — Estão sujeitas à elaboração e prestação de contas as seguintes entidades:

- a) A Presidência da República;
- b) A Assembleia da República;
- c) Os tribunais;
- d) As Assembleias Legislativas Regionais;
- e) Outros órgãos constitucionais;
- f) Os serviços do Estado e das Regiões Autónomas, incluindo os localizados no estrangeiro, personalizados ou não, qualquer que seja a sua natureza jurídica, dotados de autonomia administrativa ou de autonomia administrativa e financeira, incluindo os fundos autónomos e organismos em regime de instalação;
- g) O Estado-Maior-General das Forças Armadas e respectivos ramos;
- h) A Santa Casa da Misericórdia e o seu Departamento de Jogos;
- i) O Instituto de Gestão do Crédito Público;
- j) A Caixa Geral de Aposentações;
- l) As juntas e regiões de turismo;
- m) As autarquias locais, suas associações e federações e seus serviços autónomos, áreas metropolitanas e assembleias distritais;
- n) Os conselhos administrativos ou comissões administrativas ou de gestão, juntas de carácter permanente, transitório ou eventual, outros administradores ou responsáveis por

dinheiros ou outros activos do Estado ou de estabelecimentos que ao Estado pertençam, embora disponham de receitas próprias;

o) As entidades previstas no n.º 2 do artigo 2.º;

p) Outras entidades ou organismos a definir por lei.

2 — Estão ainda sujeitos à elaboração e prestação de contas:

a) Os serviços que exerçam funções de caixa da Direcção-Geral do Tesouro, da Direcção-Geral das Alfândegas e da Direcção-Geral dos Impostos;

b) Os estabelecimentos com funções de tesouraria;

c) Os cofres de qualquer natureza de todos os organismos e serviços públicos, seja qual for a origem e o destino das suas receitas.

3 — O plenário geral da 2.ª Secção poderá fixar o montante anual de receita ou de despesa abaixo do qual as entidades referidas nos números anteriores ficam dispensadas de remeter as contas ao Tribunal.

4 — O plenário da 2.ª Secção poderá anualmente deliberar a dispensa de remessa de contas por parte de algumas das entidades referidas nos n.º 1 e 2 com fundamento na fiabilidade dos sistemas de decisão e de controlo interno constatado em anteriores auditorias ou de acordo com os critérios de selecção das acções e entidades a incluir no respectivo programa anual.

5 — As contas dispensadas de remessa ao Tribunal nos termos dos n.º 3 e 4 podem ser objecto de verificação e as respectivas entidades sujeitas a auditorias, mediante deliberação do plenário da 2.ª Secção, durante o período de cinco anos.

Artigo 52.º

Da prestação de contas

1 — As contas serão prestadas por anos económicos e elaboradas pelos responsáveis da respectiva gerência ou, se estes tiverem cessado funções, por aqueles que lhes sucederem, sem prejuízo do dever de recíproca colaboração.

2 — Quando, porém, dentro de um ano económico houver substituição do responsável ou da totalidade dos responsáveis nas administrações colectivas, as contas serão prestadas em relação a cada gerência.

3 — A substituição parcial de gerentes em administrações colegiais por motivo de presunção ou apuramento de qualquer infracção financeira dará lugar à prestação de contas, que serão encerradas na data em que se fizer a substituição.

4 — As contas são remetidas ao Tribunal até 30 de Abril do ano seguinte àquele a que respeitam.

5 — Nos casos previstos nos n.os 2 e 3, o prazo para apresentação das contas será de 45 dias a contar da data da substituição dos responsáveis.

6 — As contas serão elaboradas e documentadas de acordo com as instruções aprovadas pelo Tribunal.

7 — A falta injustificada de remessa das contas dentro do prazo fixado nos n.os 4 e 5 poderá, sem prejuízo da correspondente sanção, determinar a realização de uma auditoria, tendo em vista apurar as circunstâncias da falta cometida e da eventual omissão da elaboração da conta referida, procedendo à reconstituição e exame da respectiva gestão financeira para fixação do débito aos responsáveis, se possível.

Documentos de prestação de contas exigidos pelo Tribunal de Contas

Segundo a Instrução nº 1/2004²⁶, do Tribunal de Contas, os documentos a apresentar aquando da prestação de contas dos organismos da Administração Central são os que constam no quadro seguinte:

Documentos de prestação de contas	Mapas obrigatórios		Notas do Plano de Contas			
	Grupo I ²⁷	Grupo II ²⁸	POCP	POCE	POCMS	POCISSSS
Balanço	x	-	5	5	5	5
Demonstração de resultados	x	-	6	6	6	6
Controlo orçamental – Despesa	x	x	7.1	7.1	7.1	7.1
Controlo orçamental – Receita	x	x	7.2	7.2	7.2	7.2
Fluxos de caixa	x	x	7.3	7.3	7.3	7.3
Situação financeira	- (a)	- (a)	-	7.4 (a)	7.4 (b)	7.4 (a)
Descontos e retenções	- (a)	- (a)	-	7.5.1	7.5.1	7.5.1
Entrega de descontos e retenções	- (a)	- (a)	-	7.5.2	7.5.2	7.5.2
Desenvolvimento das despesas com o pessoal	- (a)	- (a)	-	7.6	7.6	7.6
Orçamento – Despesa	- (a)	- (a)	-	7.7.1	7.7.1	7.7.1
Orçamento – Receita	- (a)	- (a)	-	7.7.2	7.7.2	7.7.2
Decomposição das dívidas de terceiros	- (a)	-	-	-	7.8 (c)	-
Orçamento financeiro – Aplicação de fundos	- (a)	-	-	-	7.9.1 (c)	-
Orçamento financeiro – Origem de fundos próprios	- (a)	-	-	-	7.9.2 (c)	-
Orçamento económico – Custos e perdas	- (a)	-	-	-	7.10.1 (c)	-
Orçamento económico – Proveitos e ganhos	- (a)	-	-	-	7.10.2 (c)	-
Caracterização da entidade	x	x	8.1	8.1	8.1	8.1
Notas ao balanço e à demonstração de resultados	x	-	8.2	8.2	8.2	8.2
Alterações orçamentais - Despesa	x	x	8.3.1 - 1	8.3.1 - 1	8.3.1 - 1	8.3.1 - 1
Alterações orçamentais - Receita	x	x	8.3.1 - 2	8.3.1 - 2	8.3.1 - 2	8.3.1 - 2
Contratação administrativa – Situação dos contratos	x	x	8.3.2 - 1	8.3.2 - 1	8.3.2 - 1	8.3.2 - 1
Contratação administrativa – Formas de	x	x	8.3.2 - 2	8.3.2 - 2	8.3.2 - 2	8.3.2 - 2
Execução de programas e projectos de investimento	x	x	8.3.3	8.3.3	8.3.3	8.3.3
Transferências correntes – Despesa	x	x	8.3.4 - 1	8.3.4 - 1	8.3.4 - 1	8.3.4 - 1
Transferências correntes – Capital	x	x	8.3.4 - 2	8.3.4 - 2	8.3.4 - 2	8.3.4 - 2
Subsídios concedidos	x	x	8.3.4 - 3	8.3.4 - 3	8.3.4 - 3	8.3.4 - 3
Transferências correntes - Receita	x	x	8.3.4 - 4	8.3.4 - 4	8.3.4 - 4	8.3.4 - 4
Transferências de capital - Receita	x	x	8.3.4 - 5	8.3.4 - 5	8.3.4 - 5	8.3.4 - 5
Subsídios obtidos	x	x	8.3.4 - 6	8.3.4 - 6	8.3.4 - 6	8.3.4 - 6

26 Instrução n.º 1/2004 — 2.ª Secção. — Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro) e planos sectoriais (POC-Educação, aprovado pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, POCMS, aprovado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro, e POCISSSS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro)

27 Grupo I é constituído pelas entidades que se encontram obrigadas à aplicação integral do respectivo plano oficial de contabilidade.

28 Grupo II é constituído pelas entidades cujo regime contabilístico admita a utilização de formas simplificadas de aplicação do respectivo plano oficial de contabilidade.

Documentos de prestação de contas	Mapas obrigatórios		Notas do Plano de Contas			
	Grupo I	Grupo II	POCP	POCE	POCMS	POCISSSS
Activos de rendimento fixo	x	x	8.3.5 – 1	8.3.5 – 1	8.3.5 – 1	8.3.5 – 1
Activos de rendimentos variável	x	x	8.3.5 – 2	8.3.5 – 2	8.3.5 – 2	8.3.5 – 2
Situação e evolução da dívida e juros	x	-	8.3.6	8.3.6	8.3.6	8.3.6
Relatório de gestão	x	x	-	13	13	13
Guia de remessa	x	x	-	-	-	-
Relação nominal de responsáveis	x	x	-	-	-	-
Acta da reunião de apreciação das contas pelo órgão competente	x	x	-	-	-	-
Norma de controlo interno (d)	x	x		2.9	2.9	2.9
Relação dos documentos de receita e de despesa	x	x	-	-	-	-
Certidões ou extractos dos saldos bancários reportados ao fim do exercício	x	x	-	-	-	-
Certidões dos juros obtidos no exercício	x	x	-	-	-	-
Certidões das verbas recebidas de outras entidades	x	x	-	-	-	-
Reconciliações bancárias	x	x	-	-	-	-
Síntese das reconciliações bancárias	x	x	-	-	-	-
Relação de acumulação de funções	x	x	-	-	-	-
Balancetes sintéticos antes e após o apuramento dos resultados, devidamente identificados	x	-	-	-	-	-
Relatório e parecer do órgão de fiscalização e cópia da certificação legal de contas, quando emitidos	x	-	-	-	-	-

(a) – Quando aplicável à luz do plano em vigor

(b) - Incluindo a decomposição das contas 7.9.7 e 6.9.7

(c) – Obrigatório apenas para entidades que utilizam o POCMS.

(d) – Deve incluir as normas relativas ao Fundo Maneio e fazer-se acompanhar de indicação, das acções inspectivas levadas a efeito, nos últimos 3 anos, por órgão de controlo interno.

Às entidades sujeitas à adopção do POCAL é aplicável a Resolução nº 4/2001²⁹

Mapas Prestação de Contas	POCAL	Grupo 1	Grupo 2
Balanço	5	x	
Demonstração de resultados	6	x	
Plano plurianual de investimentos	7.1	x	x
Orçamento (resumo)	7.2	x	x
Orçamento	7.2	x	x
Controlo orçamental da despesa	7.3.1	x	x
Controlo orçamental – Receita	7.3.2	x	x

29 Resolução n.º 4/2001 — 2.a Secção.—Instruções n.º 1/2001— 2.a Secção—instruções para a organização e documentação das contas das autarquias locais e entidades equiparadas abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

Mapas Prestação de Contas	POCAL	Grupo 1	Grupo 2
Execução do plano plurianual de investimentos	7.4	x	x
Fluxos de caixa	7.5	x	x
Contas de ordem	7.5	x	x
Operações de tesouraria	7.6	x	x
Caracterização da entidade	8.1	x	x
Notas ao balanço e à demonstração de resultados	8.2	x	
Modificações do orçamento – Receita	8.3.1.1	x	x
Modificações do orçamento – Despesa	8.3.1.2	x	x
Modificações ao plano plurianual de investimentos	8.3.2		x
Contratação administrativa - Situação dos contratos	8.3.3	x	
Transferências correntes – Despesa	8.3.4.1	x	
Transferências capital – Despesa	8.3.4.2	x	
Subsídios concedidos	8.3.4.3	x	
Transferências correntes – Receita	8.3.4.4	x	
Transferências capital – Receita	8.3.4.5	x	
Subsídios obtidos	8.3.4.6	x	
Activos de rendimento fixo	8.3.5.1	x	
Activos de rendimentos variável	8.3.5.2	x	
Empréstimos	8.3.6.1	x	x
Outras dívidas a terceiros	8.3.6.2	x	x
Relatório de gestão	13	x	x
Outros documentos			
Guia de remessa		x	x
Acta da reunião em que foi discutida e votada a conta		x	x
Norma de controlo interno e suas alterações	2.9	x	x
Resumo diário de tesouraria	12.2.9	x	x
Síntese das reconciliações bancárias		x	x
Mapa de fundos de manio		x	x
Relação de emolumentos notariais e custas de execuções fiscais		x	
Relação de acumulação de funções		x	x
Relação nominal de responsáveis	-	x	x

Grupo 1 - Integram-se as autarquias locais e entidades equiparadas cujo movimento anual da receita seja igual ou superior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública, arredondado de acordo com as normas legais.

Grupo 2 – Integram-se as entidades cujo movimento anual da receita seja inferior ao limite estabelecido às entidades abrangidas pelo Grupo 1.

5.4 Documentos exigidos pela Direcção-Geral do Orçamento

A Direcção-Geral do Orçamento

A Direcção-Geral do Orçamento é serviço central da administração directa do Estado que tem por missão, nomeadamente, superintender na elaboração e execução do Orçamento do Estado, na contabilidade do

Estado, no controlo da legalidade, regularidade e economia da administração financeira do Estado. Neste enquadramento os documentos de envio obrigatório detêm periodicidades distintas em função do acompanhamento que se torna necessário proceder.

Assim, anualmente o Decreto de Execução orçamental e a Circular complementar ao referido Decreto preconiza a periodicidade e os mapas a enviar:

Mapas periódicos de envio obrigatório à DGO

Periodicidade	Mapas Periódicos	Serviços integrados ³⁰	Serviços e fundos autónomos ³¹
Mensal	Pedidos de Libertação de Créditos, acompanhado de: - Quadro discriminativo das despesas com Pessoal - Mapa de origem e aplicação de fundos - Média mensal dos saldos diários das contas fora do Instituto de Gestão do Crédito Público - Balancete da contabilidade de compromissos até ao final do mês anterior; - Balancete da contabilidade de caixa com os pagamentos efectuados até ao final do mês anterior; - Discriminação de todas alterações orçamentais autorizadas até ao final do mês anterior; - Descrição, por rubricas orçamentais, dos pagamentos previstos para o mês, relativos a compromissos já assumidos e a assumir; - Indicação do valor do saldo existente entre os créditos libertados e os pagamentos efectuados até ao final do mês anterior	X X X X X X X	x x x x
Mensal	Deslocações em território nacional e estrangeiro	x	x
Mensal	Mapa de Controlo Orçamental – Despesa – (POCP ou outro POC Público)		x
Mensal	Mapa de Controlo Orçamental – Receita – (POCP ou outro POC Público)		x
Mensal	Balancete Analítico – (POCP ou outro POC Público)		x
Mensal	Mapas alterações orçamentais – Despesa – (POCP ou outro POC Público)		x
Mensal	Mapas de alterações orçamentais – Receitas – (POCP ou outro POC Público)		X
Permanente	Informação sobre contratos plurianuais	x	X
Trimestral	Relatório de execução orçamental acompanhado do quadro de indicadores de gestão orçamental		X
Trimestral	Auxílios financeiros concedidos a Autarquias Locais	x	X
Trimestral	Situação da dívida e dos activos expressos em títulos da dívida emitidos pelas administrações públicas		X

³⁰ São entidades públicas da administração directa do Estado sem autonomia financeira sujeitos às regras da POCP ou outro plano de Contas Público. No entanto, a DGO tem exigido exclusivamente a prestação de contas na óptica orçamental.

³¹ São entidades públicas dotadas de autonomia administrativa e financeira, sendo-lhes exigido pela Lei de Enquadramento Orçamental que disponham de dois terços de receitas próprias, incluindo ainda as entidades que por diploma especial lhes seja atribuída tal autonomia, como por exemplo as Universidades.

Periodicidade	Mapas Periódicos	Serviços integrados ³²	Serviços e fundos autónomos ³³
Trimestral	Informação sobre empréstimos contraídos, utilizados e amortizados		X
Trimestral	Informação completa sobre as operações de financiamento, nomeadamente empréstimos e amortizações efectuadas, bem como as previstas até ao final de cada ano.		X
Trimestral	Informação sobre os encargos assumidos e não pagos, incluindo o saldo da dívida inicial, o movimento no trimestre e o saldo da dívida a transitar para o trimestre seguinte	x	X
Trimestral	Informação sobre efectivos	x	X
Semestral	Informação sobre contratos de locação financeira	x	X
Semestral	Relatório de avaliação da execução dos programas orçamentais (entidade coordenadora de programa PIDDAC)		
Semestral	Informação sobre: - Activos financeiros e Dívida Anual		X
Semestral	A receita arrecadada no ano e o saldo de gerência anterior, com origem em fundos comunitários, bem como a despesa paga com aquele financiamento		X
Anual	Informação sobre créditos extintos	x	X
Anual	A prestação de contas do exercício de 2007, acompanhadas de informação detalhada, nos moldes a definir pela Direcção - Geral do Orçamento, relativa ao rácio de autofinanciamento, definido nos termos do artigo 6.º da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, e ao cumprimento da regra do equilíbrio, estabelecida no artigo 22.º da Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, alterada pela Lei n.º 48/2004, de 24 de Agosto, relativamente aos anos de 2006 e 2007	x	X
Anual	Informação sobre: - Auxílios financeiros concretizados através de subsídios e transferências correntes ou de capital a favor de particulares, a título de subvenção, bonificação, ajuda, donativo ou de qualquer outra modalidade de auxílio discriminados por classificação económica - Indemnizações pagas a particulares por classificação económica	x	X

As Instituições de Segurança Social e demais organismos integrados no orçamento da segurança social devem remeter mensalmente ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS) elementos referentes à execução orçamental e financeira da receita e da despesa realizada nos termos do POCISSSS. Por sua vez, o IGFSS remete mensalmente à DGO os elementos relativos à execução financeira da segurança social.

Trimestralmente (e semestralmente o IGFSS), deve enviar os dados referentes à situação da dívida trimestral (e semestral) e dos activos expressos em títulos de dívida emitidos pelas administrações públicas.

³² São entidades públicas da administração directa do Estado sem autonomia financeira sujeitos às regras da POCP ou outro plano de Contas Público. No entanto, a DGO tem exigido exclusivamente a prestação de contas na óptica orçamental.

³³ São entidades públicas dotadas de autonomia administrativa e financeira, sendo-lhes exigido pela Lei de Enquadramento Orçamental que disponham de dois terços de receitas próprias, incluindo ainda as entidades que por diploma especial lhes seja atribuída tal autonomia, como por exemplo as Universidades.

Até ao dia 30 de Abril deve ser enviada informação sobre os auxílios financeiros, indemnizações a particulares e créditos extintos.

As Regiões Autónomas devem remeter à DGO nos 30 dias subsequentes à aprovação a ao período a que respeitam, os seus orçamentos e contas trimestrais. Trimestralmente devem enviar a estimativa da execução orçamental e da dívida pública, informação sobre os encargos assumidos e não pagos, saldo da dívida inicial, movimento no trimestre e saldo da dívida que transita.

Semestralmente as Regiões Autónomas devem informação sobre a a estimativa das contas não financeiras e da dívida pública.

Anualmente devem remeter a conta anual depois de aprovada.

Os Municípios devem remeter à DGO nos 30 dias subsequentes à aprovação a ao período a que respeitam, os seus orçamentos e contas trimestrais. Os municípios com mais de 100 000 eleitores ficam obrigados a remeter mensalmente as suas contas de execução orçamental à DGO, caso contrário esta obrigatoriedade é de periodicidade trimestral.

Trimestralmente (e semestralmente o IGFSS), deve enviar os dados referentes à situação da dívida trimestral (e semestral) e dos activos expressos em títulos de dívida emitidos pelas administrações públicas.

Trimestralmente ainda se encontram obrigados ao envio de informação sobre o endividamento líquido municipal.

Anualmente devem remeter a conta anual incluindo informação sobre o endividamento líquido depois de aprovada. O balanço e Demonstração de Resultados são remetidos anualmente até ao dia 28 de Fevereiro do ano seguinte.

As entidades públicas incluídas no perímetro das Administrações Públicas estão obrigadas por imposição do Decreto de Execução Orçamental a enviar a informação seguinte:

Artigo 45.º

Informação a prestar pelas entidades públicas incluídas no perímetro das Administrações Públicas

1 — A Direcção -Geral do Orçamento pode solicitar a quaisquer entidades públicas que, durante o ano de 2008, façam parte do perímetro das administrações públicas na óptica da contabilidade nacional a seguinte informação:

- a) O balanço e a demonstração de resultados até 28 de Fevereiro do ano seguinte àquele a que os documentos se reportam;
- b) O balancete analítico mensal até ao dia 15 do mês seguinte a que se reporta;
- c) A situação da dívida e dos activos expressos em títulos da dívida emitidos pelas administrações públicas, em cumprimento do requerido pelo SDDS do Fundo Monetário Internacional e do Regulamento (CE) n.º 1222/2004, do Conselho, de 28 de Junho, avaliados ao valor nominal de acordo com o Regulamento (CE) n.º 3605/93, do Conselho, de 22 de Novembro, trimestralmente até ao dia 30 do mês seguinte ao fim do trimestre.

2 — Para além dos documentos mencionados nos números anteriores, a Direcção -Geral do Orçamento pode ainda solicitar qualquer outra informação de carácter financeiro necessária à análise do impacte das contas destas entidades no saldo orçamental.

5.4 Documentos exigidos pelo Instituto Nacional de Estatística (INE)

O Instituto Nacional de Estatística

O INE, IP é um instituto público, integrado na administração indirecta do Estado, dotado de autonomia administrativa que tem por missão produzir e divulgar de forma eficaz, eficiente e isenta, informação estatística oficial de qualidade, relevante para toda a Sociedade. De acordo com o Decreto-Lei nº 166/2007, de 3 de Maio a sua missão e atribuições consiste:

Artigo 4º

Missão e atribuições

O INE, I.P., tem por missão a produção e divulgação da informação estatística oficial, promovendo a coordenação, o desenvolvimento e a divulgação da actividade estatística nacional.

São atribuições do INE, I.P.:

Produzir informação estatística oficial, com o objectivo de apoiar a tomada de decisão pública, privada, individual e colectiva, bem como a investigação científica;

Elaborar as Contas Nacionais Portuguesas, em articulação com as demais entidades competentes, assegurando o cumprimento das obrigações nacionais no quadro do Sistema Estatístico Europeu;

Divulgar, de forma acessível, a informação estatística produzida;

Coordenar e exercer a supervisão técnico-científica e metodológica das estatísticas oficiais produzidas pelas entidades com delegação de competências e dos Serviços Regionais de Estatística das Regiões Autónomas;

Cooperar com as entidades nacionais e com organismos de outros Estados, da União Europeia e das organizações internacionais, na área da informação estatística.

Para que seja possível a produção de informação estatística nacional, nomeadamente para a elaboração das contas nacionais torna-se necessário que:

- As entidades sujeitas ao POCP enviem o balanço, demonstração de resultados, mapas de execução orçamental, anexos às demonstrações financeiras;
- As entidades sujeitas ao POCAL enviem os documentos de prestação de contas até 30 dias após a sua aprovação.

Sem prejuízo do exposto, a lei de bases gerais do Sistema Estatístico Nacional determina que todos os serviços públicos que devam ou possam fornecer informação estatística têm o dever de cooperar com o INE e os seus órgãos, com vista ao funcionamento eficiente do Sistema Estatístico Nacional e à observância dos seus princípios orientadores.

Anexos

Anexo 1 - Classificador Económico

Anexo 2 – Plano Oficial de Contabilidade Pública