



Instituto Superior de Economia e Gestão
UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

*Liderança
Inovação
& Tradição*



A ponte para o futuro

Contabilidade, Fiscalidade
e Finanças Empresariais

Contabilidade do Setor Público

Olga Silveira
olgacsilveira@hotmail.com



Programa

1. A Administração Financeira do Estado;
2. A reforma da contabilidade pública em Portugal;
3. Normalização da Contabilidade Pública
4. As demonstrações financeiras e a prestação de contas;
5. A consolidação de contas do setor público;



Bibliografia Básica

- CAIADO, António Pires, Carvalho, João Baptista; Silveira, Olga Cristina. 2007 Casos Práticos de Contabilidade Pública; Áreas Editora
- CAIADO, António Pires, Carvalho, João Baptista; Silveira, Olga Cristina. 2006, Contabilidade Pública – Colectânea de legislação; Áreas Editora
- CAIADO, António Pires; PINTO, Ana Calado. 2002. Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública. Lisboa. Áreas Editora.



Bibliografia Básica

- CARVALHO, João Baptista; MARTINEZ, Vicente Pina e PRADAS, Lourdes Torres. 1999. Temas de Contabilidade Pública. Lisboa. Rei dos Livros.
- CARVALHO, João Baptista, RUA, Susana. 2006. Contabilidade Pública - Estrutura Conceptual. Editora Publisher Team.



Bibliografia Básica

- Plano Oficial de Contabilidade Pública, Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro.
- Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro.
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho - RAFE
- Resolução n.º 1/2004 - Tribunal de Contas,
- Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de Fevereiro.
- Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto - LEO
- Normas interpretativas n.º 1/2001 e n.º 2/2001 da CNCAP, Aviso n.º 7466/2001 e Aviso n.º 7467/2001 (publicados na II Série do Diário da República).



Bibliografia Complementar

- FRANCO, António Luciano de Sousa. 1996. *Finanças Públicas e Direito Financeiro, Vol. I*. Coimbra. Almedina.
- MORENO, Carlos. 1998. *Gestão e controlo de dinheiros públicos*. 1ª edição. Lisboa. Universidade Autónoma.
- RIBEIRO, Verónica. 2003. *A harmonização internacional no âmbito da reforma da contabilidade pública em Portugal*. Tese de dissertação de mestrado em Contabilidade e Administração, Universidade do Minho.
- Lei de Enquadramento Orçamental Anotada – Guilherme de Oliveira Martins, Almedina, 2º Edição, 2011



Programa

1. A Administração Financeira do Estado;
2. A reforma da contabilidade pública em Portugal;
3. Normalização da Contabilidade Pública
4. As demonstrações financeiras e a prestação de contas;
5. A consolidação de contas do sector público;



Enquadramento





O Setor Público em Portugal

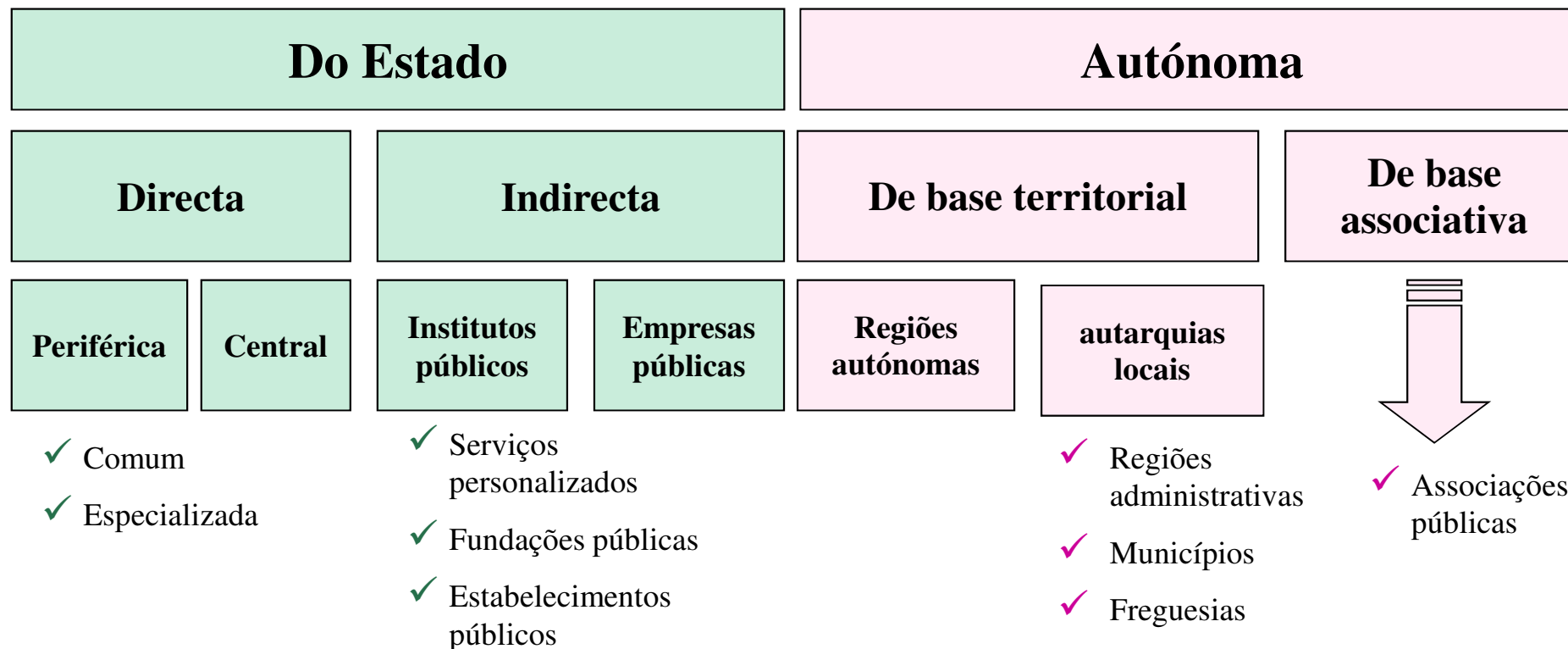
- Definição (Franco, 1995):
 - ✓ “**Conjunto de actividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas** (Estado, associações e instituições públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade-tecnocrática e da desconcentração por eficiência.”
 - ✓ “Ou, subjectivando, o conjunto homogéneo de agentes económicos que as desenvolvem, excepto os trabalhadores do setor público, que integram, como tais, o setor privado da economia (...)”



O Sector Público em Portugal

Estrutura jurídico-administrativa

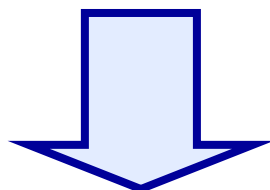
Administração pública





Diferenças fundamentais SPA e SEE

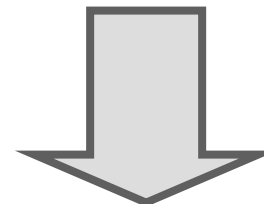
Sector Público Administrativo



Regras de contabilidade da
Administração Pública

**Sujeição ao Plano Oficial de
Contabilidade do Setor
Público**

Sector Empresarial do Estado



Regras de contabilidade das
entidades privadas

Sujeição ao SNC

**Exceções:
Hospitais EPE**



Estrutura do Setor Público em Portugal

- Do ponto de vista contabilístico:
 - No Sector Público Empresarial, não existem diferenças fundamentais em relação às empresas privadas uma vez que, perseguindo fins similares (nomeadamente a criação de excedentes-lucro), as empresas públicas **utilizam SNC das empresas privadas**.
 - A própria NICSP do IFAC refere que Contabilidade, Auditoria e Relato Financeiro das empresas públicas “comerciais” devem seguir as Normas Internacionais das empresas privadas;



Setor Público Administrativo

- Actividades económicas que, pela sua natureza, são próprias do Estado ou de outras entidades públicas
- Actividades desenvolvidas de acordo com critérios não empresariais
- Entidades públicas que visam prestar serviços à comunidade, gratuitos ou semi-gratuitos (com participação directa dos utilizadores)
- Entidades públicas que desenvolvem operações de redistribuição de rendimentos
- Entidades públicas cujos recursos financeiros provêm essencialmente do Estado ou de outras organizações públicas que, por sua vez, os obtêm dos contribuintes
- Obedecem às regras da Contabilidade Pública



Setor Público Empresarial

- Empresas comerciais, industriais, financeiras ou outras, de capitais públicos, cujo principal objectivo é produzir bens e prestar serviços para serem vendidos num mercado
- Principais recursos financeiros provêm das vendas, mas também podem receber dinheiros públicos
- Não há orientação estrita para o lucro, mas...
- Inclui actividades dominadas exclusivamente por critérios económicos, cujo fim é a produção de bens ou a prestação de serviços visando algum lucro



Setor Público Empresarial

- Resultam de mais intervenção do Estado na economia – prestam serviços que se entenderam estrategicamente ser melhor prestados por EPs (p. ex. fugir à concorrência do mercado para a fixação dos preços)
- Maioria das operações semelhantes às empresas privadas – seguem Contabilidade Empresarial (SNC) tradicional (orçamental) insuficiente



SPA *versus* Empresas

- SPA
 - Procura prestar o melhor serviço com os recursos disponíveis
 - Não orientação para lucro
 - Desempenho não pode ser objectivamente medido (mas estão a desenvolver-se indicadores...)
 - Recursos provêm de impostos e outras contribuições obrigatórias, sem contrapartida directa
 - Obedece a um regime orçamental – ORÇAMENTO formaliza políticas públicas e permite o controlo (da legalidade)
- Empresas
 - Orientação para lucro – medida objectiva de desempenho
 - Recursos provêm das vendas



Administração Central (1)

○ SERVIÇOS SIMPLES

- Dependem do Orçamento do Estado (não têm orçamento próprio)
- Incluídos na Conta Geral do Estado
- Integrados ou dependentes de outras entidades públicas (sub-entidades)
- Não têm Direcção Financeira própria – é assegurada pela Administração Financeira do Estado
- Todas as despesas têm que ser superiormente autorizadas
- Gabinetes ministeriais, algumas direcções gerais, entre outros...



Administração Central (2)

- ADMINISTRAÇÃO CENTRAL AUTÓNOMA
 - Serviços incluídos no Orçamento do Estado (autónomos)
 - Novo Regime da Administração Financeira do Estado
 - Serviços com Autonomia Administrativa (regime geral)
 - ✓ Apenas gerem as verbas a que têm direito, incluídas nos montantes globais do Orçamento do Estado
 - ✓ Todos os meses o Conselho Administrativo requer a libertação dos créditos para uso corrente
 - ✓ Direcção Administrativa responsável pela gestão financeira e, no fim de cada ano, presta responsabilidades ao Tesouro



Administração Central (3)

- ❖ Serviços com Autonomia Administrativa e Financeira (regime excepcional) – receitas próprias cobrem pelo menos 2/3 das despesas totais, ou imperativo constitucional
 - ✓ Possuem e decidem sobre o seu próprio património, têm orçamento próprio, gerem o seu dinheiro autonomamente e podem contrair empréstimos até certos limites, assumindo todas as responsabilidades
 - ✓ Hospitais, centros de saúde, unidades militares, universidades e escolas públicas, Assembleia da República, ...
 - ✓ Fundos autónomos – unidades/serviços dedicados exclusivamente à gestão de recursos financeiros (e.g. Fundo de Turismo e Fundo Geral de Aposentações)
 - ✓ Não têm independência orçamental, mas o orçamento próprio é publicado separadamente dentro do Orçamento do Estado



Administração Regional

- Regiões política e administrativamente autónomas – Madeira e Açores
- Regras político-administrativas e fiscais próprias devido às especificidades geográficas, económicas, sociais e culturais relacionadas com a insularidade
- Governo e Assembleia Regionais independentes da Administração Central; Administração Local é organizada como no Continente (é uma divisão administrativa de base territorial)
- INDEPENDÊNCIA ORÇAMENTAL – orçamento à margem do Orçamento do Estado, com um processo próprio de elaboração e aprovação (p. ex. gerem os impostos regionais)



Administração Local

- Entidades cujas actividades e poder de decisão são separadas da Administração Central
- Não se deve confundir com a Administração Local do Estado (entidades do Governo Central prestando serviços numa dada área territorial – p. ex. Direcção Regional da Agricultura)
- Presta serviços visando a satisfação dos interesses da população de um determinado território
- Consequência de um processo de descentralização territorial administrativa
- Têm finanças, património e orçamento próprios
- INDEPENDÊNCIA ORÇAMENTAL

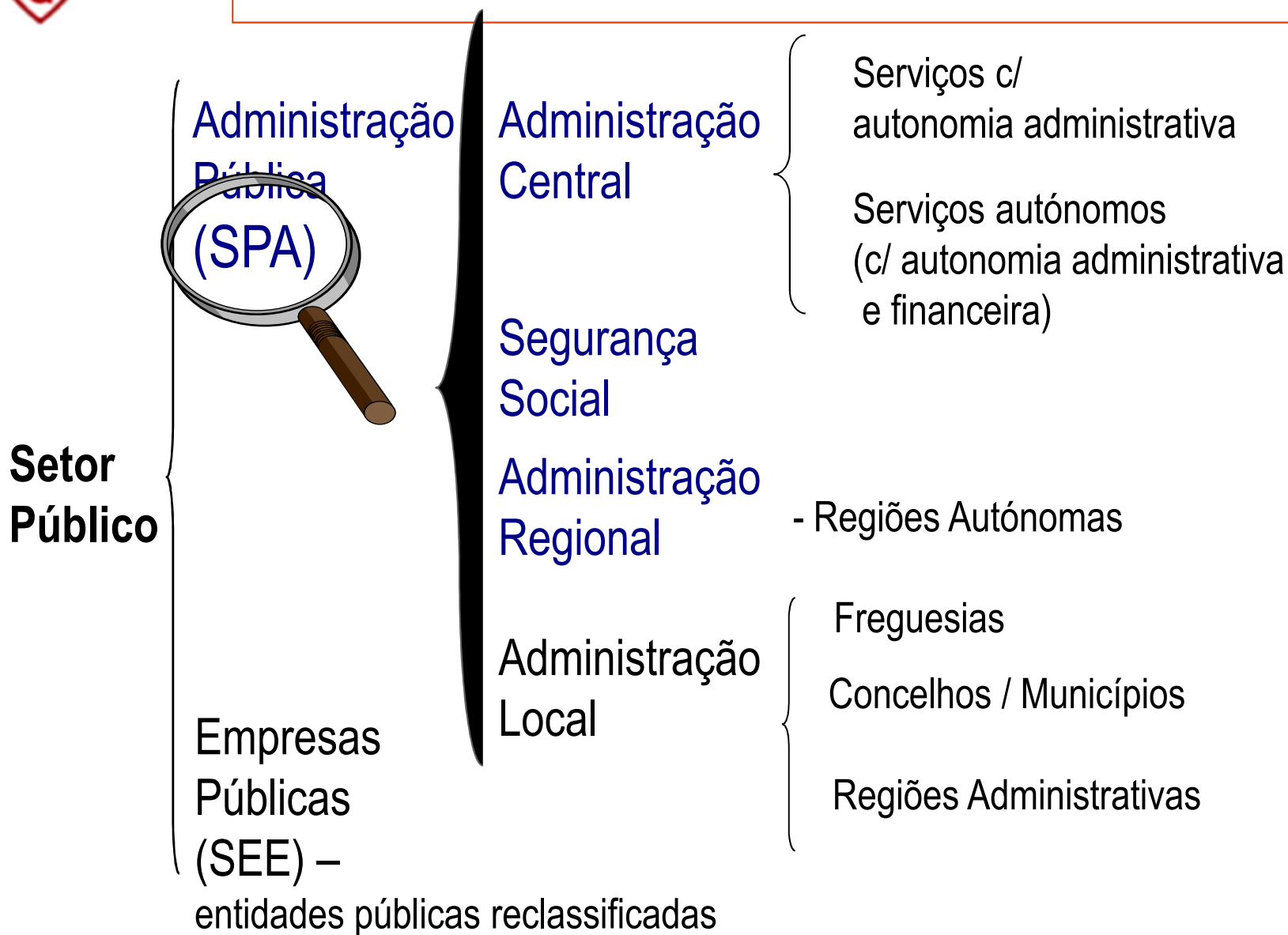


Segurança Social

- Regime diferenciado
- Instituições de nível central e regional
- Prestam serviços sem contraprestação directa, mas exigem contribuições obrigatórias
- Regras financeiras próprias – Lei de Bases da Segurança Social
- Subsistema do OE



ESTRUTURA DO SECTOR PÚBLICO





O Orçamento

ORÇAMENTO DE ESTADO – **Conceito**

“ (...) 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”[1].

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



O Orçamento

ORÇAMENTO DE ESTADO – **Princípios e regras**

- **Anualidade**
- **Integridade (unidade e universalidade)**
- **Discriminação orçamental (regras da especificação, da não compensação e da não consignação),**
- **Publicidade e**
- **Equilíbrio**
- **→ Equidade intergeracional**



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

- **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 Gerência.
- ❑ 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.



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

- **Integridade (unidade e universalidade)**
 - ❑ 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.



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

- **Discriminação orçamental:**
regras

- da especificação;
- da não compensação e
- da não consignação)

Regra da especificação:

- ✓ Corresponde à individualização de cada receita e de cada despesa.



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

- **Discriminação orçamental:**
Regra da especificação (cont):

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).

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



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

Classificação Orgânica

Orçamento de Funcionamento

Ministério

Secretaria

Capítulo: conj. de serv.s c/ obj.s análogos

Divisão: Designação do serviço

Subdivisão: Serviços próprios ou Gabinete

Actividade: nova ou em curso



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

Classificação Orgânica

Orçamento Despesas Excepcionais

Ministério

Capítulo: Despesas Excepcionais - Cap. 60

Apenas consta no mapa do Ministério das Finanças



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

Classificação Orgânica

Orçamento PIDDAC

Ministério

Capítulo: Investimentos do Plano - Cap. 50

Setor: fixado

Programa: Serviços próprios ou Gabinete

Projecto: nova ou em curso



Classificação Orgânica (1)

- É determinada pelo Governo, ainda que esteja de algum modo regulamentada no art. 19º da LEO (quanto aos serviços integrados) e no art. 5º do DL 26/2002
- Baseia-se na estrutura orgânica, e agrupa as despesas e receitas por títulos, divididos, por sua vez, em capítulos (que têm subordinadas divisões e subdivisões)
- Em regra, cada título corresponde a um Ministério, a que corresponde um orçamento próprio, abrangendo as Secretarias de Estado e os serviços nele integrados, de acordo com a respectiva lei orgânica



Classificação Orgânica (2)

- São, no entanto, inscritos em título próprio os encargos gerais do Estado, que incluem, nomeadamente, as despesas dos órgãos de soberania que não disponham de autonomia administrativa e financeira
- Em cada capítulo são agrupadas as despesas e receitas com a mesma finalidade, designadamente as de uma direcção-geral, podendo agrupar-se várias direcções-gerais (divisões dentro do capítulo)
- Actualmente, admite-se a existência de capítulos especiais que não reflectem a estrutura do Governo – art. 19º da LEO e art. 5º, n.º 5, do DL 26/2002 (ex.º: Protecção Social, Encargos da dívida pública)



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

- **Discriminação orçamental:**

Regra da especificação (cont):

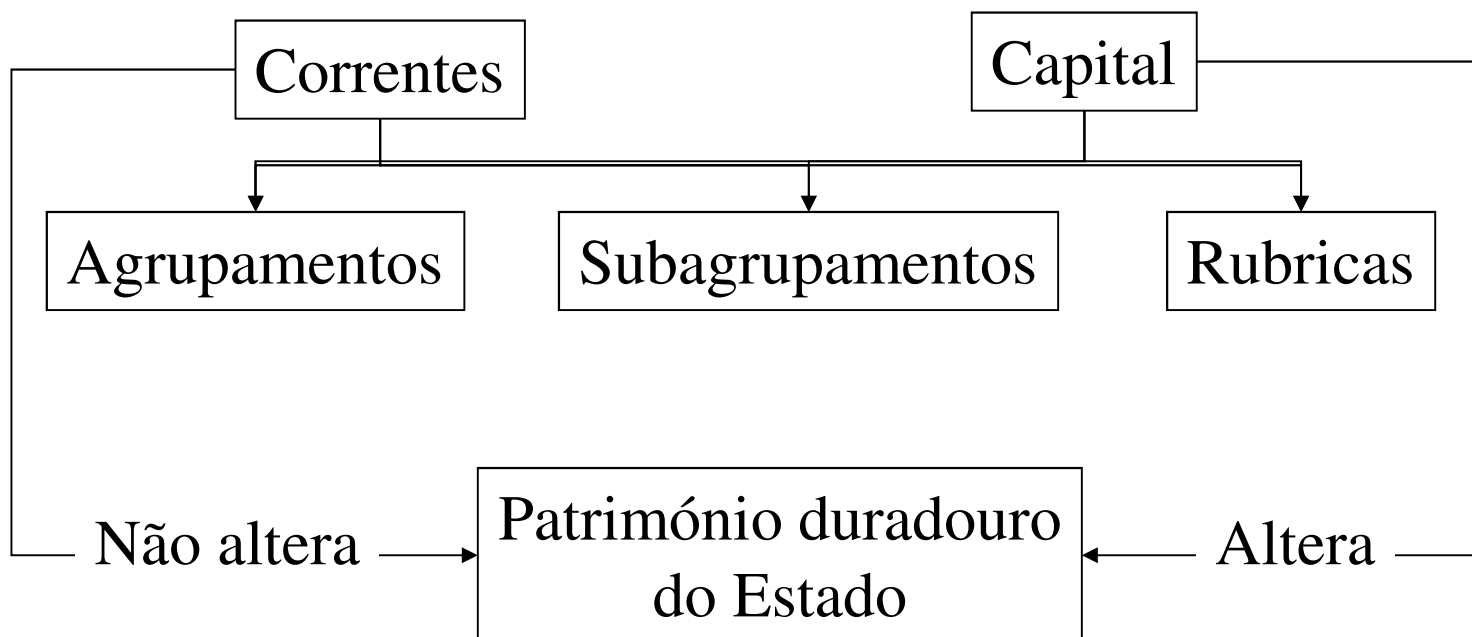
- ✓ O classificador económico das receitas e despesas públicas, Decreto-Lei n.º26/2002, de 14 de Fevereiro é de aplicação obrigatória aos serviços integrados do Estado, aos serviços e fundos autónomos, à segurança social e à administração regional e local
- ✓ A classificação económica das receitas públicas procede à sua especificação por capítulos, grupos e artigos



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

A classificação económica das despesas públicas procede à sua especificação:





Quadro resumo

Decreto - Lei

n.º 26/2002,

de 14 de Fevereiro

De aplicação

obrigatória:

- **Serviços Integrados;**
- **Serviços e Fundos Autónomos**
- **Segurança social;**
- **Administração Regional;**
- **Administração Local**

RECEITAS PÚBLICAS	
Capítulo	Designação
	Receitas correntes
01	Impostos Directos
02	Impostos indirectos
03	Contribuições para a SS, a CGA e a ADSE
04	Taxas, multas e outras penalidades
05	Rendimentos da propriedade
06	Transferências correntes
07	Venda de bens e serviços correntes:
08	Outras receitas correntes
	Receitas de capital
09	Venda de bens de investimento
10	Transferências de capital
11	Activos financeiros
12	Passivos financeiros
13	Outras receitas de capital
14	Recursos próprios comunitários
15	Reposições não abatidas nos pagamentos
	Outras receitas
16	Saldo da gerência anterior
17	Operações extra-orçamentais

DESPEAS PÚBLICAS	
Agrupamento	Designação
	Despesas correntes
01	Despesas com o pessoal
02	Aquisição de bens e serviços
03	Juros e outros encargos
04	Transferências correntes
05	Subsídios
06	Outras despesas correntes
	Despesas de capital
07	Aquisição de bens de capital
08	Transferências de capital
09	Activos financeiros
10	Passivos financeiros
11	Outras despesas de capital
	Outras despesas
12	Operações extra-orçamentais



Receitas Correntes e de Capital

- Distinção atende a:
 - Sua incidência sobre o património da entidade
 - Regularidade e normalidade da sua cobrança
- Definições:
 - **Receitas Correntes** – incidem sobre o património não duradouro e provêm de ganhos do período orçamental (quer aumentos nos activos financeiros – ex.º juros, quer reduções no património não duradouro – ex.º vendas de bens) e esgotam-se no período de 1 ano; são aquelas que, regra geral, se renovam em todos os períodos financeiros



Receitas Correntes e de Capital

- **Receitas de Capital** – alteram o património duradouro da entidade (Estado); são receitas cobradas ocasionalmente, isto é, que se revestem de carácter transitório e que, regra geral, estão associadas a uma diminuição do património duradouro ou aumento dos activos e passivos de médio/longo prazos (ex.ºs venda de imóveis, empréstimo a longo prazo,...)



Despesas Correntes e de Capital

- Distinção atende à natureza económica das operações
- Definições:
 - Despesas Correntes – são as que revelam carácter permanente e que afectam o património não duradouro da entidade, determinando a redução dos activos líquidos; são todas as despesas com bens e serviços de consumo corrente, objecto de uso final, incluindo juros e atribuição de subsídios para utilização imediata (ex.º despesas com pessoal)
 - Despesas de Capital – são todas aquelas que alteram o património duradouro do Estado, traduzindo assim o seu enriquecimento e contribuindo para a formação do capital fixo e para o bem estar colectivo (ex.º investimentos)



Classificação Económica (DL 26/2002)

- ✓ É uma forma de resposta ao princípio orçamental da especificação (“o orçamento discrimina suficientemente todas as despesas e receitas nele previstas” – LEO)
- ✓ Pretende munir a contabilidade pública de indicadores económicos comparáveis e susceptíveis de serem traduzidos à escala supranacional
- ✓ O actual Classificador Económico é aplicável “aos serviços integrados do Estado, aos serviços e fundos autónomos, à Segurança Social e à administração regional e local”
- ✓ Objectivo – adopção de um Sistema Nacional de Contas que permita:
 - Informatização dos dados
 - Comparação estatística dos dados
 - Maior celeridade na preparação do OE
 - Agrupar despesas
 - Analisar economicidade dos gastos públicos



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

- **Discriminação orçamental:**
Regra da especificação (cont):
 - ✓ A classificação funcional das despesas encontra-se regulamentada no Decreto-Lei n.171/94, de 24 de Junho
 - ✓ Tem como objectivo especificar os fins e actividades típicas do Estado e orienta em termos da identificação das prioridades do Estado na satisfação das necessidades colectivas
 - ✓ 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.

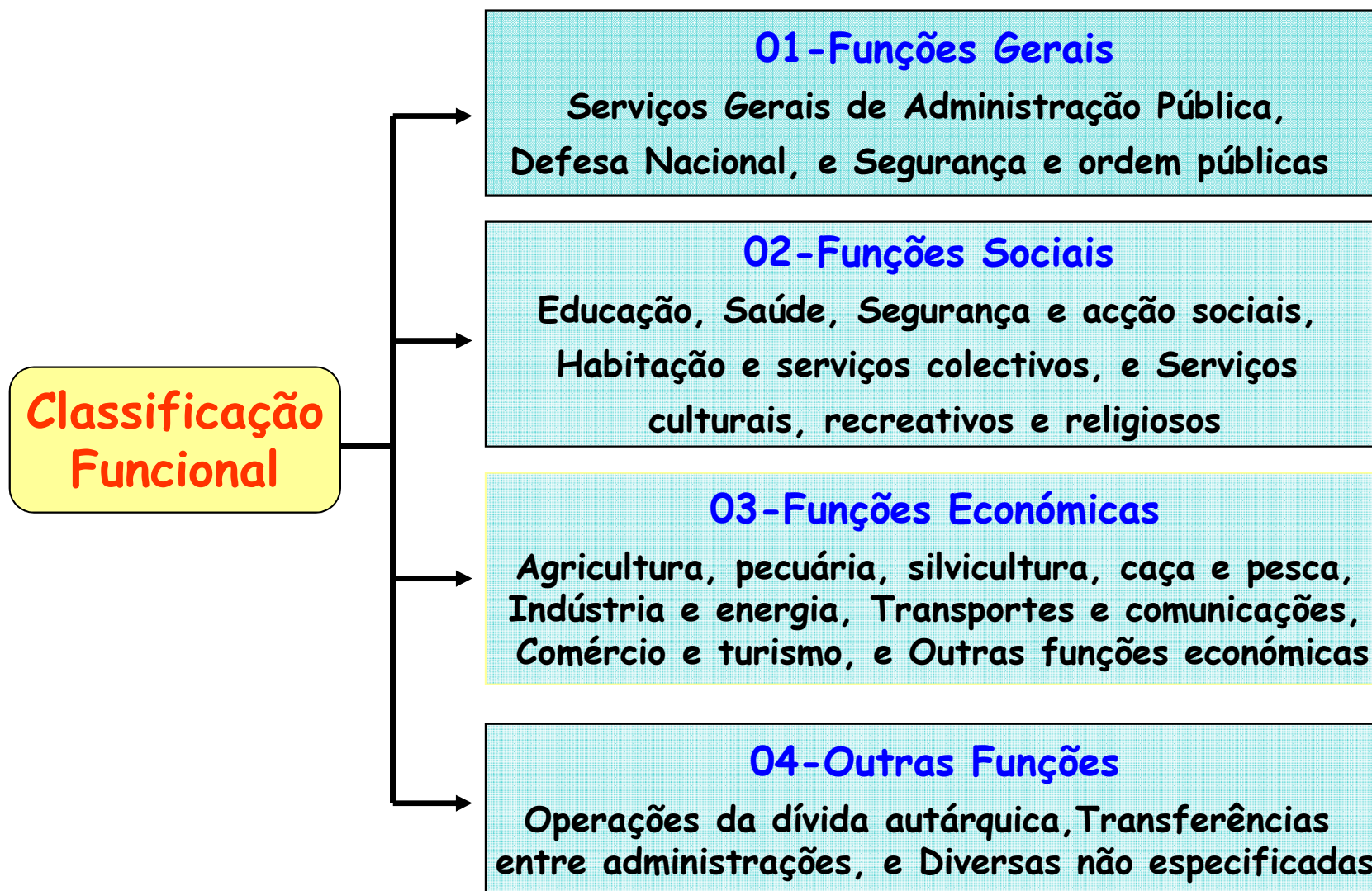


Classificação Funcional (1)

- Diz respeito apenas às DESPESAS
- Revela o fim a que se destinam – agregação das despesas segundo os objectivos, funções ou finalidades comuns das actividades, i.e., tem em conta as funções desenvolvidas
- DL 171/94, de 24 de Junho – Funções: GERAIS, SOCIAIS, ECONÓMICAS e OUTRAS
- Os códigos da classificação funcional são os utilizados em termos internacionais pelo Fundo Monetário Internacional
- Visa:
 - Especificar os fins e as actividades típicas que o Estado prossegue
 - Comparar as opções financeiras feitas em cada ano e em períodos sucessivos
 - Analisar a orientação que o Estado dá aos recursos (receitas) de que dispõe, para satisfazer necessidades colectivas



Classificação Funcional (2)





Classificações Orçamentais – Nota Final –

As classificações orçamentais permitem conhecer melhor e de forma mais transparente a aplicação dos dinheiros públicos, mas existem essencialmente porque constituem restrições para a execução orçamental, e, assim, para os seus executores



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

3. Discriminação orçamental: regras

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



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

3. Discriminação orçamental: regras

- da especificação;
 - da não compensação
 - **da não consignação**
- ✓ 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 existirem receitas consignadas a certos fins, nomeadamente, financiamentos comunitários, PIDDAC e contratos-programa.



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

4. Publicidade

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.



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

5. Equilíbrio orçamental

- ✓ Traduz-se na necessidade de todas as despesas previstas no orçamento terem de ser efectivamente cobertas por receitas;
- ✓ Na administração local acresce que as receitas correntes devem ser, pelo menos, iguais às despesas correntes (“duplo equilíbrio”).



ORÇAMENTO DE ESTADO

Princípios e regras

6. Equidade Intergeracional

- O Orçamento do Estado subordina-se ao princípio da equidade na distribuição de benefícios e custos entre gerações.



ORÇAMENTO DE ESTADO

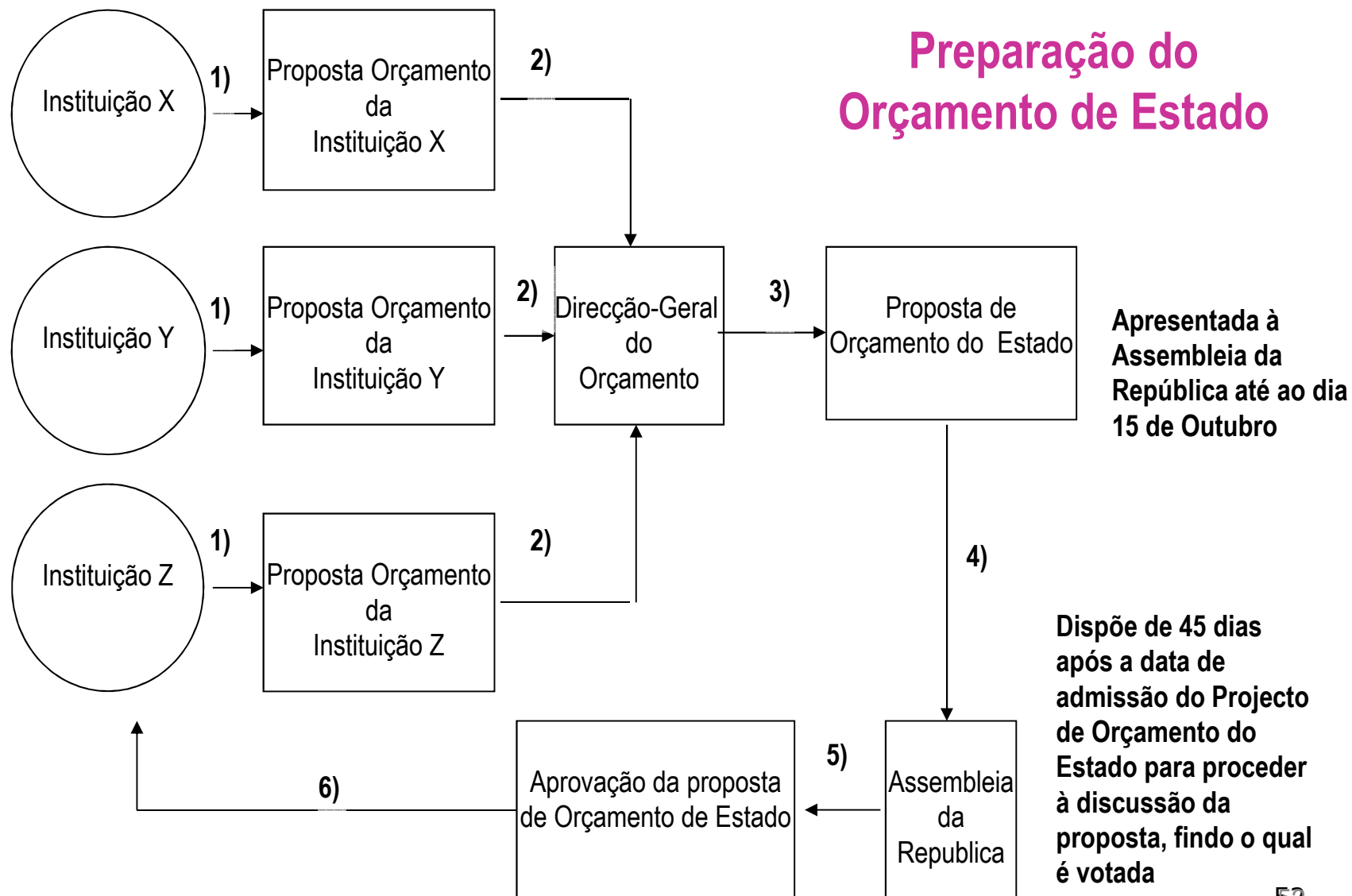
Princípios e regras

7. Boa Gestão Financeira

- A Lei de Enquadramento Orçamental converge para o princípio da boa gestão financeira definido na regulamentação comunitária.
- A boa gestão financeira encontra-se com mais objectividade na Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.
- O TC fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efectiva responsabilidades por infracções financeiras.
- A boa gestão financeira é aquela que respeita os princípios da legalidade, economia, eficácia e eficiência, na utilização dos recursos disponíveis.
- Para além de um princípio, a boa gestão financeira é um resultado.



O Orçamento Público





O Orçamento Público

Aprovação dos Orçamentos - Disposições Legais

Constituição República Portuguesa

Lei Enquadramento do Orçamento (LEO) - define as disposições gerais e comuns de enquadramento dos orçamentos de todo o sector público administrativo

LEO – define as regras e os procedimentos relativos à organização, elaboração, apresentação, discussão, votação, alteração e execução do Orçamento do Estado, incluindo o da segurança social.

LEO – define 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.

Estatuto
Político-Administrativo
da Região Autónoma

Lei das Finanças Locais



O Orçamento Público

Aprovação dos Orçamentos – Entidades que aprovam os orçamentos

