

Copyright is retained by the first or sole author, who grants right of first publication to the **EDUCATION POLICY ANALYSIS ARCHIVES**. EPAA is a project of the [Education Policy Studies Laboratory](#).

Articles appearing in **EPAA** are abstracted in the *Current Index to Journals in Education* by the [ERIC Clearinghouse on Assessment and Evaluation](#) and are permanently archived in *Resources in Education*.

**Volume 11 Number 42 November 13, 2003**

**ISSN 1068-2341**

Associate Editors for Spanish & Portuguese  
Gustavo Fischman  
Arizona State University

Pablo Gentili  
Laboratório de Políticas Públicas  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

---

## **A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia** (Nota)

**Prof. Doutor J. J. Marques de Almeida**  
**Universidade Aberta**

**Mestre Maria da Conceição da Costa Marques**  
**Universidade Aberta**

Citation: Marques de Almeida, J. J. and Conceição da Costa Marques, M. da. (2003, November 13). A Contabilidade Pública e o Sector da Educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia. *Education Policy Analysis Archives*, 11(42). Retrieved [Date] from <http://epaa.asu.edu/epaa/v11n42/>.

### **Resumo**

O Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação

(POC – Educação) é um **Plano Sectorial** para a educação, que surge em sequência da aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, cujo modelo lhe serve de base. Com a aprovação do POC – Educação são criadas condições para a integração da **contabilidade orçamental, patrimonial e analítica** numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos órgãos de decisão e outros utilizadores da informação, visando colmatar as deficiências de informação contabilística sentidas anteriormente.

Como aspectos inovadores deste plano para o sector, destacam-se a contabilidade analítica e a consolidação de contas. A **contabilidade analítica** é um sistema obrigatório, constituindo um importante instrumento de gestão para análise e controlo dos custos com a educação, como também dos proveitos e dos resultados por actividades. Com a **consolidação de contas**, pretende-se instaurar uma política e cultura de gestão de grupo, ao mesmo tempo que se procura facilitar a comparabilidade temporal e espacial, constituindo também um factor de transparência da informação pública. Não se prevê a consolidação orçamental, aplicando-se as normas apenas ao processo de consolidação da informação financeira patrimonial.

## 1. Algumas notas sobre a Reforma da Contabilidade Pública

### 1.1 Enquadramento

Para Sousa Franco ([Nota 1](#)) “a reforma representa uma transformação estrutural que pretende substituir globalmente o sistema orçamental e de contabilidade pública que fez parte integrante da reforma do Estado de Salazar”. Em sentido lato, pode dizer-se que as principais causas da reforma assentam, essencialmente, na inadequação do regime vigente, que já não respondia às necessidades dos utilizadores.

Com efeito, face ao cada vez maior número de atribuições e o gigantismo estrutural e humano que resultou da noção de Estado Providência, tornou a situação cada vez menos controlável e gerível ao nível dos custos, dos meios e, finalmente, ao nível da eficiência e da eficácia, resultando na perda de competitividade das Administrações relativamente ao sector privado ([Nota 2](#)).

Num quadro em que o aparelho do Estado é demasiado pesado e legalista, sente-se a necessidade de mudança deste regime, condição necessária para a tão desejada modernização económica e social.

Algumas condições foram, contudo, necessárias para que a reforma fosse uma realidade, nomeadamente as seguintes: o desenvolvimento tecnológico e o ambiente de mudança por ele gerado, quer ao nível das relações internacionais, quer no âmbito interno. A mudança social e económica, a crise do Estado Providência, os novos padrões culturais, as novas formas de controlo e de responsabilização foram igualmente condições que estiveram na origem da reforma.

Por iniciativa dos próprios funcionários da contabilidade pública são, entretanto, criadas condições internas na própria Administração para a reforma, as quais, aliadas à pressão interna exercida pelas forças económicas e sociais para corrigir situações de irracionalidade económica e rigidez no funcionamento dos organismos e para redução do défice orçamental, também muito contribuíram para a renovação da Administração Pública.

Neste processo, merece especial atenção um factor exógeno, que nos pressionou a mudar de hábitos e a implementar uma disciplina de gestão orçamental, que foi a integração de Portugal como membro da Comunidade Económica Europeia, a partir de 1/1/1986.

Outro factor de primordial importância foi a **reforma do Tribunal de Contas (TC)**, entre 1986 e 1990. De forma gradual, foram desenvolvidos novos meios de controlo interno, de heterocontrolo e de controlo externo da despesa pública.

## 1.2 A Reforma

A reforma da própria contabilidade pública e do Tesouro, que preconiza a transformação de um orçamento executado através de um **controlo de caixa** (sistema unigráfico), para um **controlo de contabilidade de compromissos**, assume um aspecto fundamental. Procura-se criar as condições estruturais para mais tarde se adoptar um **sistema de contabilidade financeira e patrimonial** (sistema digráfico), com o objectivo de atingir uma gestão mais fidedigna. Há que acrescentar ainda a estas alterações estruturais, a informatização da tesouraria do Estado e a criação do “cheque tesouro”.

Em 1989, com a revisão das bases contidas nos artigos 108º a 110º da Constituição da República Portuguesa (CRP), foi dado o primeiro passo legislativo da reforma orçamental e da contabilidade pública, que dão origem ao novo regime de administração financeira do Estado.

Segue-se-lhes a publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (**Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro**), da Lei de Enquadramento do Orçamento do Estado (**Lei nº 6/91, de 20 de Fevereiro**) e, por fim, do **Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho**, que estabelece o regime de administração financeira do Estado. Como princípios inovadores fundamentais desta reforma, no que diz respeito à organização dos serviços, indicam-se as seguintes:

- Serviços e organismos detentores de autonomia administrativa – Regime Geral;
- Serviços e organismos que gozam de autonomia administrativa e financeira – Regime excepcional. ([Nota 3](#))

Deste modo, a legalidade de cada uma das despesas dos serviços autónomos administrativamente, deixa de ser alvo de fiscalização prévia pela Direcção Geral do Orçamento (DGO) e passa a ser da responsabilidade dos serviços de contabilidade do próprio organismo.

No que se prende com o pagamento das despesas públicas, a reforma prevê que estes sejam realizados, sempre que possível, através de **transferência bancária ou crédito em conta**, ou, caso não se torne viável de outra forma, pela emissão de cheques sobre o tesouro (nº 1 do artº 3º da Lei nº 8/90). A existência de uma única **Tesouraria do Estado** poderá permitir, finalmente, gerir e aplicar, de forma a garantir as necessidades sociais, os recursos financeiros do Estado.

## 2. Do regime de caixa ao regime de acréscimo

## 2.1 Do regime de caixa

Tradicionalmente a contabilidade pública é uma contabilidade legal, que dá primordial importância ao orçamento e sua execução. Os fluxos financeiros assumem especial relevância pelo que “Arrecadar” e “Gastar” sendo duas palavras simples, por si só, nos explicam a necessidade de uma contabilidade pública. Só escriturando o que se arrecada, só escriturando o que se gasta, com base nos documentos legais, é que a todo o momento se pode verificar se os dinheiros públicos foram ou não rigorosamente arrecadados e qual a aplicação que lhes foi dada. A parte da escrituração desta contabilidade é extremamente simples, o que é complexo e cuja omissão faz incorrer em graves penalidades, é o conhecimento dos preceitos legais a que têm de obedecer todos os documentos que são a base da escrituração.

A contabilidade pública é uma contabilidade **de registo unigráfico, numa óptica de caixa**, a qual consiste no registo do montante global das receitas e despesas do organismo, de acordo com as rubricas orçamentais.

O sistema, todavia, com o evoluir dos tempos veio a manifestar insuficiências que era preciso colmatar, as quais, aliadas à necessidade de prestar informação a entidades supranacionais, exigiu uma mudança no sistema contabilístico adoptado.

Com efeito, assistimos a um interesse generalizado pelos temas relacionados com a contabilidade pública em todos os países desenvolvidos e, prova disso, é o desenvolvimento de sistemas de informação destinados a introduzir melhorias no processo de tomada de decisões, na gestão pública e no controlo de gestão das actividades públicas.

## 2.2 Do regime de acréscimo

De uma contabilidade inspirada no princípio de caixa, pretende-se passar a uma contabilidade pública baseada em princípios contabilísticos geralmente aceites pelo sector de mercado. Procura facilitar-se a prestação de informação económica relevante para a gestão pública, ao mesmo tempo que se efectua a análise da posição financeira das entidades públicas.

Barbosa da Silva (1995, ps.19-20) refere que “o sistema de contabilidade pública tem hoje em dia necessidade de ser pensado como um instrumento indispensável ao planeamento económico (política fiscal, despesas públicas, défice orçamental e suas formas de financiamento), ao *management* público (ajuda aos Directores Gerais na implementação e controlo do orçamento...), como medida de avaliação do desempenho (fixação de futuros padrões ou *standards*) e a auditoria (interna e externa), a fim de ser possível a determinação das responsabilidades”. O mesmo autor refere que “o fim último da contabilidade pública é proporcionar de uma forma oportuna a informação financeira que é requerida pelos governantes para ajudá-los nas decisões a tomar ou a prosseguir”.

Destas ideias infere-se que os critérios utilizados na gestão pública estão a modificar-se e que a legalidade deixa de ser a grande preocupação, dando lugar a critérios emergentes de **economia, eficácia e eficiência**.

Uma Administração Pública moderna exige cada vez mais informação contabilística útil para a tomada de decisões e para o controlo orçamental, maior rigor e transparência na utilização dos dinheiros públicos, a par de uma modernização de procedimentos que facilite a consolidação de contas do Estado.

Portanto, sentia-se desde há muito a necessidade de implementação de um sistema de contabilidade digráfico que procedesse à valorização e registo contabilístico do património do Estado, tendo como suporte o Plano Oficial de Contabilidade (POC).

A Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro e o Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, dão corpo a esta necessidade, pelo que se prevê para os Serviços com autonomia administrativa e financeira um sistema de contabilidade que se enquadre no Plano Oficial de Contabilidade (POC) (Nota 4). Diversos foram os planos de contas específicos para diferentes sectores da Administração, o que em muito dificultou a uniformização de regras e procedimentos, tornando-se urgente uma normalização contabilística destinada a facilitar a obtenção de elementos para a contabilidade nacional.

Em 1995 (Resolução nº 23/95, publicada no Diário da República, II Série, de 12/6/95) é nomeada pelo Governo uma “Estrutura de Missão” com o objectivo de proceder à elaboração do Plano Oficial de Contabilidade Pública, que veio a ser aprovado pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro e que surge no contexto da Reforma da Administração Financeira do Estado.

### **3. As novas vertentes contabilísticas para o Sector da Educação**

#### **3.1 Aprovação do POC–Educação**

O Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação (POC – Educação) é um **Plano Sectorial** para a educação, cuja justificação assenta na especificidade, dimensão e diversidade do universo dos organismos e serviços que fazem parte da área da educação.

Estão obrigados à aplicação deste plano todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como os organismos autónomos sob sua tutela que não configurem a forma de empresa pública. Aplica-se ainda a organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a educação, maioritariamente financiados pelo Orçamento do Estado ou pelos orçamentos privativos das entidades referidas anteriormente.

Para os organismos com autonomia administrativa e financeira (p. ex. universidades e institutos politécnicos) a sua aplicação é obrigatória a partir do ano económico de 2001 (Nota 5) e para os restantes (p. ex. escolas básicas e secundárias) a partir de 2002.

O POC – Educação surge em sequência da aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo pelo Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro, cujo modelo lhe serve de base e acolhe as adaptações a este plano entendidas como necessárias, para ser aplicado pelas entidades do sector da educação. Portanto, a estrutura do POC – Educação foi concebida tendo como base o POCP e teve-se também por referência o Plano Oficial de Contabilidade (POC) para o sector privado (Nota 6).

Uma vez que à contabilidade pública se vem exigindo desde há muito que forneça informação sobre a aplicação dos meios financeiros, de acordo com o aprovado pelas entidades competentes, com a evolução de novas técnicas de gestão também surgiram novas exigências em termos de informação contabilística, nomeadamente, quanto à uniformização dos critérios contabilísticos, que prevê para a realização de despesas públicas a verificação dos requisitos de economia, eficiência e eficácia, a par da conformidade legal e regularidade financeira (Nota 7).

Com a aprovação do POC – Educação são criadas condições para a integração da **contabilidade orçamental, patrimonial e analítica** numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos órgãos de decisão e outros utilizadores da informação, visando colmatar as deficiências de informação contabilística sentidas anteriormente.

Institui-se um sistema de contabilidade orçamental digráfico, com explicitação detalhada da sua movimentação; reconhece-se a necessidade de aplicação do princípio da substância sobre a forma para casos específicos; estabelecem-se normas de consolidação de contas dos grupos públicos, bem como normas para a implementação da contabilidade analítica.

O **Balço** e a **Demonstração dos resultados** apresentam uma estrutura semelhante à do POCP, reflectindo as alterações específicas deste sector.

Prevê-se a criação de **provisões** para os casos a que estejam associados riscos (aplicações de tesouraria, cobranças duvidosas, depreciação de existências, etc.) e em que não se trate de uma simples estimativa de um passivo certo.

As entidades contabilísticas obrigadas à aplicação do POC – Educação devem adoptar um **sistema de controlo interno** que abarque o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo e outros procedimentos a definir superiormente. Com este sistema pretende-se garantir a salvaguarda dos activos, o registo e actualização do imobilizado, a legalidade e regularidade das operações, a integralidade e exactidão dos registos contabilísticos, a execução dos planos e políticas superiormente definidos, a eficácia da gestão e qualidade da informação, a imagem fiel das demonstrações financeiras. O sistema de controlo interno deve assentar nos seguintes princípios básicos: adequada segregação de funções, controlo das operações, definição de autoridade e responsabilidade e registo metódico dos factos.

Os **princípios contabilísticos** previstos no POC – Educação são os previstos no POCP, que todavia apresenta algumas divergências face ao POC.

Os princípios consagrados quer no POCP quer no POC – Educação são o Princípio da entidade contabilística, princípio da continuidade, princípio da consistência, princípio da especialização ou acréscimo, princípio do custo histórico, princípio da prudência, princípio da materialidade e princípio da não compensação.

Porém, o princípio da *entidade contabilística* e da *não compensação de saldos* não estão previstos no POC, assim como o *princípio da substância sobre a forma* não se encontra no POCP. Importa contudo referir o facto do POC não acolher o princípio da não compensação de saldos de forma expressa, mas de o assumir de forma implícita, como é o caso das amortizações apresentadas no balanço, a deduzir ao preço de custo da imobilização.

O POC – Educação explicita de forma detalhada o princípio da entidade contabilística, pois os objectivos do plano (sobretudo ao nível da consolidação de contas) assim o exigem. Um aspecto importante é o facto de se prever a criação de grupos públicos, a que mais tarde se faz referência.

Embora não fazendo parte dos princípios contabilísticos subjacentes ao Plano, o princípio da substância sobre a forma é utilizado para a contabilização de bens em regime de locação financeira e na cedência de imobilizado com horizonte temporal de retorno.

Não se descrevem os restantes princípios por se entender que dado serem similares nos três planos referidos, se dispensa a sua descrição.

No que se relaciona com os **critérios de valorimetria**, o POC – Educação estabelece para as imobilizações, o custo de aquisição (Nota 8) e o custo de produção (Nota 9). Para os activos do imobilizado obtidos a título gratuito, ou no caso de inventariação inicial de bens dos quais se desconheça o valor de aquisição ou de produção, deverá considerar-se o valor resultante da avaliação ou o valor patrimonial definidos nos termos legais. Face à inexistência de lei aplicável, ter-se-à em conta o valor da avaliação segundo critérios técnicos adequados aquele tipo de bem. Na impossibilidade de se atribuir um valor aos bens, deverá fundamentar-se esse facto em anexo.

Para as situações de transferências de activos entre entidades sujeitas ao POC – Educação, o valor a considerar será o valor constante dos registos contabilísticos da entidade de origem, a não ser que o diploma que autorizou a transferência estabeleça montante diferente ou então um valor acordado pelas partes e autorizado superiormente.

É estabelecido no POC – Educação que os **bens do domínio público** (Nota 10) serão incluídos no activo imobilizado da entidade responsável pela sua administração ou controlo, independentemente de estarem, ou não, afectos à sua actividade operacional. Para valorização destes activos utiliza-se o custo de aquisição ou o custo de produção e perante a impossibilidade da sua aplicação, recorre-se à avaliação segundo critérios técnicos adequados. Para os investimentos financeiros serão aplicados, por analogia, as disposições do POC.

Quando os elementos do activo imobilizado tiverem uma vida útil limitada, ficam sujeitos a uma amortização sistemática durante esse período e para o cálculo das amortizações do exercício prevê-se o método das quotas constantes. Na eventualidade de serem fixadas quotas diferentes das previstas na lei, tal facto deverá ser justificado no anexo.

Em regra, as **existências** são valorizadas ao custo de aquisição ou ao custo de produção, podendo recorrer-se ao preço de mercado como situações de excepção.

As **dívidas de e a terceiros** são expressas pelas importâncias constantes dos documentos que as titulam, salvo as situações excepcionais previstas no POC – Educação.

Para as **disponibilidades** de caixa e de depósitos em instituições financeiras refere-se que sejam expressas pelos montantes dos meios de pagamento e dos saldos de todas as contas de depósito da instituição.

### 3.2 A necessidade de elaborar um inventário

A Portaria 794/2000, de 20 de Setembro, (artº 6º, nº 4) prevê que até 31 de Dezembro de 2000 as entidades susceptíveis da sua aplicação devem proceder à elaboração e aprovação do inventário (Nota 11) e respectiva avaliação de todos os bens, direitos e obrigações, fundamentais para o início da contabilidade patrimonial.

No inventário há que ter em conta as fases de identificação, inventariação e avaliação dos bens patrimoniais, dado que não só é importante que as entidades disponham de informação quanto aos factores formadores do valor desses bens, mas também o sistema de informação a ele subjacente. Através do inventário a entidade contabilística conhece a estrutura do seu activo imobilizado, dispõe de elementos para a elaboração do balanço, ao mesmo tempo que faculta os elementos necessários à contabilização das amortizações, pelas quais se quantificam as depreciações dos bens ocorridas ao longo do tempo.

A inventariação refere-se aos procedimentos relativos ao registo da identificação do bem,

que deve ocorrer logo que este seja recepcionado nos serviços, promovendo-se a sua inserção no inventário, com a respectiva codificação e valoração.

Consequentemente, deve a codificação efectuar-se a partir de um classificador previamente concebido, onde se prevejam as taxas de amortização anual, de modo a garantir-se a inclusão de todos os bens adquiridos no activo immobilizado, bem como a actualização permanente do seu valor. O processo de inventariação do património deve ser actualizado no sentido de dar a conhecer, de forma estruturada, os recursos disponíveis de cada entidade ou serviço.

Com a aplicação do POC – Educação a contabilização a efectuar dele decorrente pode significar uma importante e profunda alteração qualitativa no modo de funcionamento das organizações, ao constituir um indispensável instrumento de gestão que permite o conhecimento dos factos patrimoniais verificados ao longo do ano. Portanto, a identificação de todos os recursos patrimoniais e a sua inventariação, irão permitir que a nova prática contabilística seja devidamente aplicada.

O conhecimento da composição, titularidade e características que individualizam cada um dos bens constitutivos do activo immobilizado da entidade contabilística, é uma medida fundamental a todo o processo de inventariação do património.

### 3.3 A Contabilidade orçamental

Para a contabilidade orçamental utiliza-se a **classe 0**, que neste Plano se designa por “**Contas do controlo orçamental e de ordem**”, onde se registam todas as operações de gestão e de controlo orçamental, incluindo as fases de realização das receitas e das despesas. O sistema de movimentação é o digráfico a fim de permitir uma clara distinção entre a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial.

Na classe 0 inclui-se a movimentação relativa à execução orçamental da despesa, que se traduz na aprovação do orçamento, nas modificações introduzidas nas dotações de despesa, referentes aos cabimentos e aos compromissos, reservando-se as fases restantes à contabilidade patrimonial, a saber: a contabilização das obrigações, as autorizações de pagamento e os pagamentos.

Por **cabimento** entende-se “a cativação de determinada dotação visando a realização de uma despesa” e por **compromisso** “a assunção face a terceiros da responsabilidade de realizar determinada despesa” .

As contas da classe 0 são desagregadas segundo a classificação económica das receitas e das despesas ([Nota 12](#)), podendo ser agrupadas, simultaneamente, segundo outros critérios (projectos, fontes de financiamento, etc.). O POC – Educação prevê a disponibilização de informação sobre compromissos com reflexos em exercícios futuros, desagregando os três primeiros anos e incluindo numa conta residual os valores referentes ao 4º ano, igualmente na classe 0.

Uma vez que a Contabilidade Pública tem tido subjacente uma contabilidade de registo unigráfico que não releva contabilisticamente todas as fases das operações orçamentais até ao pagamento, o POC – Educação, seguindo o modelo já preconizado no POCP, criou uma **conta 25 – Devedores e Credores pela execução do orçamento**, onde se registam os movimentos correspondentes à liquidação da receita (crédito perante terceiros) e ao processamento ou liquidação da despesa (débito a terceiros), bem como os subsequentes recebimentos e pagamentos. Digamos, que se trata de uma conta que faz a “ligação” entre a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial.

Trata-se de uma conta que tem suscitado muita curiosidade, dado tratar-se de uma

inovação do POCP, acolhida pelo POC – Educação, cuja movimentação ainda apresenta algumas dúvidas aos utilizadores, especialmente sobre o momento em que se deve fazer a passagem quer dos débitos, quer dos créditos registados nas contas da classe de terceiros, para esta conta 25: 251 e 252.

As operações correspondentes ao período complementar são contabilizadas em subcontas específicas da conta 25, cuja movimentação apresentamos mais adiante.

**Fases da execução das despesas:**

- Elaboração de proposta de aquisição do bem ou serviço, com um valor estimado;
- Após aprovação da proposta é efectuado o cabimento prévio pelo valor estimado, tendo como base, em geral, um despacho;
- Contacto com o fornecedor a quem se envia uma “requisição oficial” ou nota de encomenda. Com a requisição interna regista-se o compromisso;
- Após recepção dos bens ou prestação dos serviços (factura/recibo) o valor passa a definitivo, pelo que já é possível efectuar uma previsão do pagamento;
- Após aprovação da previsão de pagamento, processa-se a despesa e promove-se a sua liquidação;
- Procede-se ao pagamento.

**Esquemáticamente, teremos:**

**Quadro 1**

**Esquema de alguns movimentos – Despesas**

<b>Tipo de movimento</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Aprovação do orçamento	01- Orçamento – exercício corrente	021 – Dotações iniciais
Dotação inicial	021 – Dotações iniciais	023 – Dotações disponíveis
Cabimento	023 – Dotações disponíveis	026 - Cabimentos
Compromisso	026 - Cabimentos	027 - Compromissos
Processamento	3x, 4x ou 6x - conta a movimentar	22/26 - conta de terceiros
Autorização de pagamento	22/26 - conta de terceiros	252 - Credores p/ execução do orçamento
Pagamento	252 - Credores p/ execução do orçamento	11/12 - Conta de Disponibilidades

**Fases da execução das receitas:**

- Na fase da liquidação da receita, deverá ser emitida uma factura ou um documento equivalente;
- Na fase da cobrança deverá ser emitido um recibo.

**Esquemáticamente, teremos:**

### Quadro 2

#### Esquema de alguns movimentos – Receitas

<b>Tipo de movimento</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Aprovação do orçamento	031 – Previsões iniciais	01 – Orçamento exercício corrente
Previsões corrigidas	034 – Previsões corrigidas	031 – Previsões iniciais
Processamento	21/26 - conta de terceiros	7x - conta de proveitos
Liquidação	251 – Devedores p/ execução do orçamento	21/26 conta de terceiros
Cobrança	11/12 Conta de Disponibilidades	251 – Devedores p/ execução do orçamento

#### Período complementar e exercícios findos:

Como referido anteriormente, vamos apresentar o esquema de movimentação previsto no POC – Educação para o período complementar e exercícios findos, que se indica:

### Quadro 3

#### Esquema de movimentação do período complementar e exercícios findos - Receita

	<b>Abertura</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Período Complementar	Abertura	25121 – Período complementar	2511 – Orçamento do exercício
	Recebimento	11/12 – conta Disponibilidades	25121 – Período complementar
Exercícios findos	Abertura	25122 – Exercício n - 1	25121 – Período complementar
	Recebimento	11/12 – conta de Disponibilidades	25122 – Exercício n - 1

### Quadro 4

#### Esquema de movimentação do período complementar e exercícios findos - Despesa

	<b>Abertura</b>	<b>Débito</b>	<b>Crédito</b>
Período	Abertura	2521- Orçamento do exercício	25221 – Período complementar

Complementar	Pagamento	25221 – Período complementar	11/12 – conta de Disponibilidades
	Abertura	25221 – Período complementar	25222 – Exercício n - 1
Exercícios findos	Pagamento	25222 – Exercício n - 1	11/12 – conta de Disponibilidades

Sublinhe-se o facto de o Plano prever um **regime simplificado** (Nota 13) para contabilização das operações relativas à contabilidade orçamental, desde que a subentidade esteja integrada num grupo público ou noutra entidade intermédia do grupo que assegure a expressão patrimonial, também na **classe 0**.

### 3.4 A prestação de contas

O Decreto-Lei que aprova o POC – Educação, no seu artº 4º, prevê como documentos de prestação de contas das entidades contabilísticas: Balanço, Demonstração de Resultados, Mapas de execução orçamental (receita e despesa), Mapa de fluxos de caixa, Mapa da situação financeira (Nota 14), Anexos às demonstrações financeiras, Relatório de gestão e Parecer do órgão fiscalizador. Para as entidades abrangidas pelo regime simplificado, os documentos de prestação de contas são os Mapas de controlo orçamental (receita e despesa) e o Relatório de gestão.

Independentemente de procederem à elaboração das suas próprias contas, as entidades contabilísticas inseridas num **grupo público** deverão proceder à consolidação de contas, pelo que elaborarão os seguintes documentos: Relatório de gestão consolidado, Balanço consolidado, Demonstração de resultados por natureza consolidados, Anexos às demonstrações financeiras consolidados, devendo proceder-se à certificação legal de contas. Consideram-se grupos públicos (Nota 15), as universidades e institutos politécnicos e as entidades que satisfaçam a definição de “entidade mãe”, isto é uma entidade que controla uma ou mais entidades.

Os documentos anuais devem ser **obrigatoriamente publicados** no Diário da República, até 60 dias após a sua aprovação, medida que se revela bastante positiva, pois na actualidade o acesso à informação financeira destas entidades é praticamente nulo.

## 4. Os aspectos inovadores

### 4.1 A obrigatoriedade da contabilidade analítica

A Contabilidade Analítica é um sistema obrigatório, constituindo um importante instrumento de gestão para análise e controlo dos custos com a educação, como também dos proveitos e dos resultados por actividades. O POC - Educação prevê o preechimento de um mapa de demonstração de custos por funções e quadros de análise de custos por actividades.

Entre os objectivos que a contabilidade analítica visa satisfazer encontram-se, a obtenção e justificação do custo por actividades intermédias (centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros, órgãos de gestão, etc.) e actividades finais (curso, disciplina, refeição, bem ou produto final para venda ou para activo, serviço externo, etc.). Deste modo, pretende-se obter o custo de cada turma, o custo por aluno, o custo de actividades internas e de prestação de serviços à comunidade, nas escolas de ensino não

superior. Nas faculdades, escolas ou institutos de ensino superior, procura obter-se o custo referente aos serviços internos, o custo por curso, por disciplina e por aluno, o custo de cada projecto de investigação, o custo de outras actividades internas e bem assim o da prestação de serviços à comunidade. Por último, nas outras entidades públicas, o custo de cada actividade, unidade ou serviço.

Outro objectivo que se pretende satisfazer com a implementação da contabilidade analítica é conhecer o custo dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço, uma propina ou uma taxa, de molde a fundamentar o montante exigido ao cidadão que utiliza esses serviços.

Pretende-se também proceder ao cálculo dos custos, proveitos e resultados de actividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador (caso dos serviços prestados à comunidade, de que são exemplo os serviços prestados por algumas faculdades: Medicina, Farmácia, Psicologia, etc.).

Perspectiva-se também com a contabilidade analítica apoiar a tomada de decisões de entrega a unidades externas, da produção de bens ou a prestação de serviços (como sejam, os bares, entre outros).

Procura também justificar-se a aplicação de receitas provenientes de entidades externas destinadas a uma actividade específica (p. ex. subsídios, transferências).

Outro dos objectivos que se visa satisfazer é a valorização dos activos circulantes cujo destino é a venda, e os activos fixos que são produzidos pela entidade, com o fim de proceder ao registo na contabilidade patrimonial.

Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos encontra-se entre os objectivos a que se pretende dar satisfação com a introdução da contabilidade analítica no sector da educação.

Deste modo, há que verificar se os objectivos previstos foram alcançados e quais os desvios encontrados entre os custos previsionais e os custos reais, bem como entre os proveitos previsionais e os proveitos reais, no caso das actividades de prestação de serviços à comunidade.

Outro dos objectivos da introdução da contabilidade analítica é o de proporcionar ao gestor da entidade pública as informações necessárias à elaboração de indicadores, a incluir no relatório de gestão, como sejam, o da eficiência, da eficácia e da economia.

Deste forma, pretende-se obter a informação necessária para se proceder ao preenchimento do mapa de demonstração dos custos por funções ou actividades e os demais quadros previstos no POC – Educação.

O exercício económico na contabilidade analítica é o **ano escolar**, devendo permitir obter informação dos custos e proveitos de actividades, produtos ou serviços cuja duração não seja coincidente com o exercício económico.

## 4.2 A Consolidação de Contas

Um aspecto inovador do POC – Educação é a inserção neste Plano de normas relativas à consolidação de contas. No ponto 12.1 pode ler-se "...torna-se necessário consolidar informação financeira que melhore o processo de tomada de decisão pelos responsáveis financeiros e pelos responsáveis políticos e que leve à criação de uma cultura de apresentação de contas intra-entidades pertencentes a um mesmo grupo...".

Pretende-se, deste modo, instaurar uma política e cultura de gestão de grupo, ao mesmo

tempo que se procura facilitar a comparabilidade temporal e espacial, constituindo também um factor de transparência da informação pública. Não se prevê, nesta fase, a consolidação orçamental, aplicando-se as normas apenas ao processo de consolidação da informação financeira patrimonial.

As técnicas e os procedimentos de consolidação adoptados têm como base a aplicação dos métodos de simples agregação e da consolidação integral. Como método de aplicação obrigatória para as entidades associadas cuja entidade mãe detenha uma participação superior a 20% e inferior a 50%, como sejam sociedades ou associações, é o método da equivalência patrimonial.

Uma entidade mãe que deva elaborar demonstrações financeiras consolidadas, deve consolidar todas as entidades por si controladas, nacionais e estrangeiras. O reconhecimento da existência de controlo, depende das circunstâncias de cada caso e constitui matéria de julgamento profissional. Nas relações entre duas ou mais entidades, para efeitos de consolidação, devem ser tidos em consideração o **elemento poder** – possibilidade de estabelecer, ou aprovar, as directrizes sobre políticas orçamentais, financeiras ou operativas de outra entidade e o **elemento resultado** – que representa a possibilidade de, controlando uma entidade, beneficiar do seu interesse na outra entidade.

Como regras de consolidação, exige-se que as demonstrações financeiras das entidades pertencentes ao grupo público se encontrem preparadas na mesma base contabilística (base de caixa ou base de acréscimo). Ao nível dos procedimentos exige-se que exista consistência de um exercício para o outro.

Como métodos de consolidação prevêem-se os seguintes:

- **Método da simples agregação** – que consiste na soma linha por linha dos balanços e das demonstrações de resultados das entidades pertencentes ao grupo público, eliminadas as operações de transferências e subsídios efectuadas entre entidades;
- **Método da consolidação integral** – que consiste na integração no balanço e na demonstração de resultados da entidade consolidante dos elementos respectivos dos balanços e das demonstrações de resultados das entidades consolidadas, evidenciando os direitos de terceiros, designados “interesses minoritários”;
- **Método da equivalência patrimonial** – que consiste na substituição no balanço da entidade consolidante do valor contabilístico das partes de capital por ela detidas pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde nos capitais próprios da entidade participada.

As demonstrações financeiras consolidadas e o relatório de gestão consolidado devem ser objecto de publicação, conforme já referido, e aplicam-se aos exercícios iniciados em 1 de Janeiro de 2002.

## 5. Que expectativas?

A aprovação do POC – Educação veio colmatar uma necessidade sentida desde há muito ao nível da informação contabilística da área da educação (Nota 16). Todavia, é sabido, que em grande parte dos Serviços pertencentes ao Ministério da Educação o sistema contabilístico adoptado assenta numa base de caixa e, deste modo, a aplicação do Plano constituirá uma novidade, mas a sua implementação não será isenta, seguramente, de dificuldades e vicissitudes várias.

É certo, que uma melhor informação financeira permitirá aos gestores decidirem melhor, mas é necessário que o processo de mudança se faça num clima de segurança e com os recursos adequados. Uma contabilidade de base de acréscimo como a que se prevê no POC – Educação carece de sistemas informáticos compatíveis e de pessoal com conhecimentos contabilísticos, entre outras condições.

Sucedem que algumas entidades deste sector já haviam adoptado sistemas contabilísticos moldados no POC, para quem esta nova fase não constituirá tão grande desafio, pelo menos no que se refere à contabilidade patrimonial. Como situações novas apresentam-se a contabilidade orçamental, de acordo com o que preconiza o POC – Educação e a contabilidade analítica, que em grandes instituições como universidades e politécnicos, além de ser novidade, assume também certa complexidade. As organizações, em si, devem motivar-se e não encarar esta mudança como um problema, mas sim como um desafio.

Estes obstáculos (a existirem) devem ser contornados da melhor forma possível, porque mudar é salutar e desejável, e dessa mudança espera-se que beneficiem não só as instituições, mas também o País, e os utilizadores da informação financeira em geral.

A expectativa das instituições e dos funcionários que nelas trabalham é grande, portanto, o resultado será, por certo, positivo.

## **6. Conclusões**

A RAFE, ainda em curso, é uma das mais importantes reformas alguma vez efectuada, que visa uma melhoria na gestão dos recursos financeiros, tecnológicos e humanos que existem na Administração Pública.

Não podemos dissociar a modernização da Administração Pública da RAFE, nomeadamente, da Contabilidade Pública e do Tesouro.

A especificidade, dimensão e diversidade dos organismos pertencentes à área da educação, como sejam escolas, instituições de ensino superior, com modelos organizacionais e estatutários diferentes, justificam a aprovação de um plano sectorial para a educação.

O POC – Educação surge no contexto da reforma em curso e visa colmatar diferentes lacunas de informação, especialmente a contabilística. Pretende normalizar os procedimentos contabilísticos das organizações desta área da educação, que actualmente utilizam diferentes bases de relevação, como sejam, a base de caixa e a base de acréscimo.

A contabilidade orçamental digráfica, que poderá apresentar de início alguma complexidade de implementação, vai seguramente permitir aos organismos controlar a execução do orçamento de uma forma fiável e contínua, ao longo do processo orçamental.

Com a implementação do processo de consolidação de contas previsto no POC – Educação os organismos centrais (caso de uma Reitoria), com esta disponibilização de informação que o Plano permite, têm condições para melhor decidir sobre a afectação dos recursos da entidade.

## **Notas**

[0. This article was accepted under the Associate Editorship of Roberto Rodríguez Gómez.](#)

1. In Prefácio ao Relatório de um Grupo de Trabalho do Tribunal de Contas (1994, ps. 1 e sgs).
2. Após o 25 de Abril de 1974, assiste-se a um acentuado desequilíbrio orçamental, acrescido dos défices do sector público originados pela invasão dos departamentos públicos por funcionários sem qualificações.
3. Os Serviços Simples, neste novo enquadramento, deixam de existir.
4. Os Serviços detentores de autonomia administrativa continuam a organizar uma contabilidade de caixa, a par de uma contabilidade de compromissos e uma contabilidade analítica de gestão.
5. Mediante adequada justificação por parte destas entidades, foi permitido o adiamento da implementação do POC – Educação para 2002.
6. Também o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), as directrizes contabilísticas emitidas pela Comissão de Normalização Contabilística e o estudo nº 8 do IFAC – International Federation of Accountants, serviram de referência ao POC – Educação.
7. Por **conformidade legal** entende-se a prévia existência de lei que autorize a despesa e por **regularidade financeira** ter inscrição orçamental, ter cabimento e adequada classificação da despesa.
8. **Custo de aquisição** de um activo é a soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para o colocar no seu estado actual.
9. **Custo de produção** de um bem é a soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa e de outros custos necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra
10. São todos os bens submetidos por lei ao domínio do Estado e subtraídos ao comércio jurídico-privado, devido à sua primacial utilidade colectiva.
11. Quando o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma organização pública se encontra classificado e valorado de modo a permitir a comparação entre os valores activos e passivos, designa-se por *inventário*.
12. No ano de 2001 ainda se utiliza a classificação prevista nos Decretos-leis nºs 112/88, de 2 de Abril (despesa) e 450/88, de 12 de Dezembro (receita). Para 2002 vigorará a classificação prevista no Decreto-Lei nº 562/99, de 21 de Dezembro.
13. Para que este regime se verifique é necessário que os serviços ou organismos reúnam as seguintes situações cumulativas: 1) – estejam dispensados de remessa das contas ao Tribunal de Contas; 2) – Não sejam dotados de autonomia administrativa e financeira; 3) – Estejam integrados num grupo público; 4) – A entidade mãe ou outra entidade intermédia do grupo assegure a expressão patrimonial e dos resultados desse serviço ou organismo.
14. Este mapa é de utilização facultativa, sendo, oportunamente, objecto de notas explicativas.
15. A criação de um grupo público passa pela elaboração de uma proposta da entidade que satisfaça a definição de “entidade mãe” ao Ministério da Educação, entidade competente para aprovação da proposta, ouvida a Comissão de Normalização

Contabilística da Administração Pública.

16. Sublinha-se o facto de quando foi publicado o POCP, se encontrar bastante adiantado o Projecto de Plano de Contas das Instituições de Ensino Superior (PPCIES).

## **Bibliografia**

AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. (2000). *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*. Madrid.

Almeida, J. R. (2000). *Contabilidade de Custos para as Autarquias Locais*. Vida Económica.

Barbosa da Silva. (1994). *Management Público – Reforma da Administração Financeira do Estado*. Rei dos Livros. Lisboa.

Barbosa da Silva. (1994). *Management Público – Uma abordagem micro-orçamental*. INA. Oeiras.

Caiano Pereira, C. e Seabra Franco, V. (1994). *Contabilidade Analítica*. Rei dos Livros. Lisboa.

Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro.

Felismino, Aureliano. (1941). *Novos Apontamentos de Contabilidade Pública*. Revista de Contabilidade Pública. Lisboa.

Gomes Canotilho, J.J. e Vital Moreira. (1993). *Constituição da República Portuguesa*. Coimbra Editora.

Pires Caiado, António C. e Calado Pinto, Ana. (1997). *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. Lisboa: Vislis Editores.

Portaria 794/2000, de 8 de Setembro.

*Reforma da Administração Financeira*. (1999). Ministério das Finanças. Lisboa.

Sousa Franco. (1998). *Finanças Públicas e Direito Financeiro- Volume I* (4ª edição). Almedina. Coimbra.

## **Acerba de los Autores**

### **Prof. Doutor J. J. Marques de Almeida**

Prof. Associado da Universidade Aberta

Prof. Coordenador do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra—Portugal

Economista/Revisor Oficial de Contas

### **Mestre Maria da Conceição da Costa Marques**

Docente do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCA)—Portugal

Doutoranda em Contabilidade—Universidade Aberta

The World Wide Web address for the *Education Policy Analysis Archives* is <http://epaa.asu.edu>

General questions about appropriateness of topics or particular articles may be addressed to the Editor, Gene V Glass, [glass@asu.edu](mailto:glass@asu.edu) or reach him at College of Education, Arizona State University, Tempe, AZ 85287-0211. (602-965-9644).

## **EPAA Spanish & Portuguese Language Editorial Board**

**Associate Editors for Spanish & Portuguese**  
**Gustavo Fischman**  
**Arizona State University**

**Pablo Gentili**  
**Laboratório de Políticas Públicas**  
**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

[Adrián Acosta \(México\)](#)  
Universidad de Guadalajara  
[aacosta@ucea.udg.mx](mailto:aacosta@ucea.udg.mx)

[Teresa Bracho \(México\)](#)  
Centro de Investigación y Docencia  
Económica-CIDE  
[bracho dis1.cide.mx](mailto:bracho dis1.cide.mx)

[Ursula Casanova \(U.S.A.\)](#)  
Arizona State University  
[casanova@asu.edu](mailto:casanova@asu.edu)

[Erwin Epstein \(U.S.A.\)](#)  
Loyola University of Chicago  
[Eepstein@luc.edu](mailto:Eepstein@luc.edu)

[Rollin Kent \(México\)](#)  
Universidad Autónoma de Puebla  
[rkent@puebla.megared.net.mx](mailto:rkent@puebla.megared.net.mx)

[Javier Mendoza Rojas \(México\)](#)  
Universidad Nacional Autónoma de  
México  
[javiermr@servidor.unam.mx](mailto:javiermr@servidor.unam.mx)

[Humberto Muñoz García \(México\)](#)  
Universidad Nacional Autónoma de  
México  
[humberto@servidor.unam.mx](mailto:humberto@servidor.unam.mx)

[Daniel Schugurensky](#)  
(Argentina-Canadá)  
OISE/UT, Canada  
[dschugurensky@oise.utoronto.ca](mailto:dschugurensky@oise.utoronto.ca)

[J. Félix Angulo Rasco \(Spain\)](#)  
Universidad de Cádiz  
[felix.angulo@uca.es](mailto:felix.angulo@uca.es)

[Alejandro Canales \(México\)](#)  
Universidad Nacional Autónoma de  
México  
[canalesa@servidor.unam.mx](mailto:canalesa@servidor.unam.mx)

[José Contreras Domingo](#)  
Universitat de Barcelona  
[Jose.Contreras@doe.d5.ub.es](mailto:Jose.Contreras@doe.d5.ub.es)

[Josué González \(U.S.A.\)](#)  
Arizona State University  
[josue@asu.edu](mailto:josue@asu.edu)

[María Beatriz Luce \(Brazil\)](#)  
Universidad Federal de Rio Grande do  
Sul-UFRGS  
[lucemb@orion.ufrgs.br](mailto:lucemb@orion.ufrgs.br)

[Marcela Mollis \(Argentina\)](#)  
Universidad de Buenos Aires  
[mmollis@filo.uba.ar](mailto:mmollis@filo.uba.ar)

[Angel Ignacio Pérez Gómez](#)  
(Spain)  
Universidad de Málaga  
[aiperez@uma.es](mailto:aiperez@uma.es)

[Simon Schwartzman \(Brazil\)](#)  
American Institutes for  
Resesarch–Brazil (AIRBrasil)  
[simon@sman.com.br](mailto:simon@sman.com.br)

[Jurjo Torres Santomé](#) (Spain)  
Universidad de A Coruña  
jurjo@udc.es

[Carlos Alberto Torres](#) (U.S.A.)  
University of California, Los Angeles  
torres@gseisucla.edu

## **EPAA Editorial Board**

[Michael W. Apple](#)  
University of Wisconsin

[Greg Camilli](#)  
Rutgers University

[Sherman Dorn](#)  
University of South Florida

[Gustavo E. Fischman](#)  
California State University—Los Angeles

[Thomas F. Green](#)  
Syracuse University

[Craig B. Howley](#)  
Appalachia Educational Laboratory

[Patricia Fey Jarvis](#)  
Seattle, Washington

[Benjamin Levin](#)  
University of Manitoba

[Les McLean](#)  
University of Toronto

[Michele Moses](#)  
Arizona State University

[Anthony G. Rud Jr.](#)  
Purdue University

[Michael Scriven](#)  
University of Auckland

[Robert E. Stake](#)  
University of Illinois—UC

[Terrence G. Wiley](#)  
Arizona State University

[David C. Berliner](#)  
Arizona State University

[Linda Darling-Hammond](#)  
Stanford University

[Mark E. Fetler](#)  
California Commission on Teacher  
Credentialing

[Richard Garlikov](#)  
Birmingham, Alabama

[Aimee Howley](#)  
Ohio University

[William Hunter](#)  
University of Ontario Institute of  
Technology

[Daniel Kallós](#)  
Umeå University

[Thomas Mauhs-Pugh](#)  
Green Mountain College

[Heinrich Mintrop](#)  
University of California, Los Angeles

[Gary Orfield](#)  
Harvard University

[Jay Paredes Scribner](#)  
University of Missouri

[Lorrie A. Shepard](#)  
University of Colorado, Boulder

[Kevin Welner](#)  
University of Colorado, Boulder

[John Willinsky](#)  
University of British Columbia