

Contabilização e Controlo das Despesas Públicas. O Caso da Direcção da Indústria e Comércio da Cidade de Maputo

Felisberto Alfredo João

Junho de 2010

Licenciatura em Contabilidade e Finanças

Faculdade de Economia

Universidade Eduardo Mondlane

Maputo, Moçambique

DECLARAÇÃO DO AUTOR

Declaro que este trabalho é da minha autoria e resulta da minha investigação. Esta é a primeira vez que o submeto para obter um grau académico numa instituição educacional.

Maputo, _____ de _____ de 2010

(Felisberto Alfredo João)

APROVAÇÃO DO JÚRI

Este trabalho foi aprovado com a classificação de _____ Valores no dia _____ de _____ de 2010 por nós, membros do júri examinador da Faculdade de Economia da Universidade Eduardo Mondlane.

(Presidente do júri)

(Arguente)

(Supervisor)

ÍNDICE DE CONTEÚDOS

LISTA DE TABELAS	iii
DEDICATÓRIA	iv
AGRADECIMENTOS	v
LISTA DE ABREVIATURAS	vi
RESUMO	vii
CAPITULO I	1
1 Introdução	1
1.1 Apresentação do Tema	1
1.2 Problema	2
1.3 Hipóteses	2
1.4 Objectivos	3
1.4.1 Objectivo Geral	3
1.4.2 Objectivos Específicos	3
1.5 Relevância do Tema	3
1.6 Metodologia de Pesquisa	4
1.7 Estrutura do Trabalho	5
CAPITULO II	6
2 Revisão de Literatura	6
2.1 Conceitos relacionados com a Contabilidade na Administração Pública	6
2.2 SISTAFE (Sistema da Administração Financeira do Estado)	7
2.3 Despesa na Administração Pública	9
2.4 Classificação das despesas públicas	10
2.4.1 Despesas Orçamentais	10
2.4.1.1 Classificação Económica	10
2.4.1.2 Classificação funcional-programática	12
2.4.1.3 Classificação institucional ou orgânica	13
2.4.2 Despesas Extra-orçamentais	14
2.5 Realização da despesa pública	14
2.5.1 Estágios ou Fases da realização da despesa pública	14
2.5.2 Normas e Procedimentos para realização da despesa pública	16
2.6 Despesas de Exercícios anteriores	16
2.6.1 Conceito	16
2.6.2 Ocorrência	16
2.6.3 Prescrição	17
2.7 Despesas por pagar	17
2.7.1 Conceito	17
2.7.2 Classificação	17
2.7.3 Pagamento e Prescrição	18
2.8 Anulação das despesas públicas	18
2.9 Regimes Contabilísticos	19

2.9.1	Regime de caixa	19
2.9.2	Regime de Competência	19
2.9.3	Regime misto	20
2.10	Regime de Adiantamentos das despesas públicas.....	20
2.11	Livros Contabilísticos	20
2.12	Contabilização da despesa pública.....	21
2.12.1	Contabilização da despesa pública na fase de fixação	21
2.12.2	Contabilização da despesa pública na fase de empenho	24
2.12.3	Contabilização da despesa na anulação do empenho	25
2.12.4	Contabilização da despesa na fase da liquidação	25
2.12.5	Contabilização da despesa na fase de pagamento para efeito de encerramento.....	26
2.12.6	Contabilização das despesas por pagar	26
2.13	Controlo da despesa pública	27
2.13.1	Controlo Interno da despesa pública	28
2.13.2	Controlo Externo da despesa pública.....	29
2.13.3	Fiscalização e Inspeção da despesa pública	30
2.13.3.1	<i>Entidades sujeitas a fiscalização prévia das despesas públicas</i>	30
2.13.3.2	<i>Entidades sujeitas à fiscalização das despesas públicas</i>	31
2.13.4	Auditoria das despesas públicas.....	31
2.13.5	Tribunal Administrativo (TA).....	32
2.13.5.1	<i>Conceito</i>	32
2.13.5.2	<i>Competências Constitucionais do TA</i>	33
2.13.5.3	<i>Competências Legais do TA</i>	33
2.14	Prestação de contas	34
2.14.1	Tipos de prestação de contas.....	34
CAPITULO III.....		36
3	Estudo de caso - Direcção da Indústria e Comércio da Cidade de Maputo (DICCM).....	36
3.1	Apresentação	36
3.1.1	Introdução	36
3.1.2	Objectivos	36
3.1.3	Funções	36
3.1.4	Áreas de actividades.....	36
3.1.5	Estrutura	37
3.1.6	Funções da Repartição de Administração e Finanças	37
3.2	Contabilização da despesa pública na DICCM	38
3.2.1	Contabilização da Despesa pública na fase de cabimento	39
3.2.2	Contabilização da despesa pública na fase de liquidação	40
3.2.3	Contabilização da Despesa pública na fase de pagamento	41
3.2.4	Regime Contabilístico.....	43
3.2.5	Livros Contabilísticos	43
3.2.6	Avaliação dos mapas de execução orçamental	43
3.2.7.1	<i>Execução orçamental na DICCM no ano de 2008</i>	43

3.2.7.2	<i>Execução orçamental da despesa pública 2009</i>	45
3.2.7.3	<i>Variação execução orçamental na DICCM em 2008-2009</i>	46
3.3	Controlo da despesa pública na DICCM.....	47
3.3.1	Controlo Interno.....	47
3.3.2	Controlo Externo.....	48
3.3.3	Prestação de Contas	49
4	Conclusões e Recomendações	50
4.1	Conclusões.....	50
4.2	Recomendações.....	51
	Bibliografia.....	52
	Anexos	55

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Classificação económica das despesas orçamentais	12
Tabela 2: Normas de abertura do processo administrativo na DICCM	39
Tabela 3: Normas de cabimentação da despesa pública na DICCM.....	40
Tabela 4: Normas de liquidação da despesa pública na DICCM.....	40
Tabela 5: Normas de Pagamento da despesa pública na DICCM.....	41
Tabela 6: DICCM. Balancete de Execução Orçamental-2009.....	42
Tabela 7: DICCM. Balancete de Execução Orçamental-2008.....	44
Tabela 8: DICCM. Balancete de Execução Orçamental-2009.....	45
Tabela 9: DICCM. Variação da Execução Orçamental. 2008-2009.....	46

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à *Fernanda Agostinho*, minha falecida mãe.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus que sempre esteve comigo durante a minha caminhada estudantil e por me ter proporcionado uma família muito especial.

Ao meu supervisor, Dr Arnaldo Nhabinde, pela sua compreensão e dedicação e pelos seus importantes ensinamentos e orientações dados durante a realização deste trabalho.

Aos meus pais, Alfredo João Caranha e Fernanda Agostinho, pelos valores morais e éticos que me proporcionaram desde pequeno e que sempre participaram duma forma integral em toda a minha vida. Aos meus irmãos Ana Carmen, Amadeu, Agostinho, Ilda e Natália pela paciência que tiveram em suportar a minha ausência durante os anos de estudos. Aos meus tios Luisa, Joana, Luís e Amélia que estiveram comigo sempre nos momentos de alegria e tristeza, principalmente no momento do desaparecimento físico da minha mãe, proporcionando-me um apoio moral e financeiro.

Às irmãs de Apresentação de Maria e aos Missionários Combonianos, que participaram incansavelmente em todos os momentos da minha formação académica e espiritual.

Aos funcionários da Direcção da Indústria e Comércio da Cidade de Maputo (DICCM), em especial ao Sr Armindo Braz Barradas (Director Provincial da Indústria e Comércio da Cidade de Maputo) e aos senhores Armando Marcos Comé, Pedro Francisco Cossa e Lucia da Glória Choo (funcionários da Repartição de administração e Finanças da DICCM), que proporcionaram-me estágio e informações oportunas para a concretização deste trabalho.

Aos meus amigos e colegas da Faculdade e do Lar WIWANANA, em especial o Bento, Dicks, Ganazito e o Gillas que de forma incansável estiveram comigo nos momentos de alegria e de tristeza.

Finalmente, agradeço à todos que directa ou indirectamente contribuíram na minha formação académica, moral e espiritual e agradeço também àqueles que tudo fizeram para que este trabalho se tornasse uma realidade.

LISTA DE ABREVIATURAS

CGE	Conta Geral do Estado
COD	Célula Orçamental da Despesa
CRM	Constituição da República de Moçambique
CUT	Conta Única do Tesouro
DICCM	Direcção da Industria e Comércio da Cidade de Maputo
e-SISTAFE	Sistema Electrónico da Administração Financeira do Estado
RAF	Repartição de administração e Finanças
SISTAFE	Sistema da Administração Financeira do Estado
TA	Tribunal Administrativo

RESUMO

Este trabalho tem como tema *Contabilização e Controlo das despesas públicas na Direcção da Indústria e Comércio da Cidade de Maputo*, com principal objectivo de avaliar até que ponto a Contabilização e Controlo das despesas públicas nesta entidade se conformam com a Lei n° 09/2002, de 12 de Fevereiro (Lei do SISTAFE) e compreender como é feita a realização dessa mesma despesa pública.

O motivo principal para a escolha deste tema deveu-se ao facto de os gestores e contabilistas públicos serem obrigados por lei, a aplicar normas e procedimentos previstos na lei do SISTAFE, sobre a contabilização e controlo das despesas públicas.

A escolha deste tema, também deveu-se ao facto deste proporcionar uma informação muito importante para o desenvolvimento e crescimento económico do país e melhorar o nível de confiança entre o público em geral e as entidades públicas. Finalmente, deveu-se pelo facto dos funcionários da DICCM mostrarem disponibilidade imediata em fornecer informações para a concretização deste trabalho.

Este trabalho fundamenta-se na pesquisa e análise bibliográfica e documental, que assentou-se basicamente em artigos relacionados com a contabilização e controlo da despesa pública, e no que diz respeito a pesquisa documental recorreu-se á algumas leis e regulamentos, mas com particular atenção a Lei do SISTAFE.

Para melhor compreensão fez-se um estudo de caso na DICCM, recorrendo às entrevistas aos funcionários pertencentes à Repartição de Administração e Finanças (RAF). Também fez-se a análise dos relatórios económicos, financeiros e patrimoniais da entidade.

O estudo revelou que a DICCM efectua a contabilização e contolo das suas despesas em conformidade com a Lei do SISTAFE, proporcionando uma informação financeira muito aproximada às regras e procedimentos previstos nesta Lei.

CAPITULO I

1 Introdução

1.1 Apresentação do Tema

O desenvolvimento e crescimento económico que se tem registado nos últimos anos em Moçambique, faz com que haja sempre uma crescente preocupação por parte do Governo em modernizar e actualizar o seu papel como responsável na administração financeira da coisa pública. Para que se possa perceber exhaustivamente o Sistema da Administração Financeira do Estado (SISTAFE), é preciso que a contabilidade pública moçambicana tenha consistência, comparabilidade, materialidade e oportunidade.

A informação prestada pelos gestores e contabilistas públicos sobre a contabilização e controlo das despesas públicas é preponderante para o país, partindo da ideia de que os recursos são escassos e a administração pública tem como objectivo principal a prestação de serviços sociais ao público.

Segundo ANDRADE (2002:27), a contabilidade pública é uma ciência que regista, controla e estuda os actos e factos administrativos e económicos operados no património público duma entidade, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e pelos usuários.

A Lei nº 09/2002, de 12 de Fevereiro, a Lei do SISTAFE, preconiza que a partir de 1997, houve a necessidade de se introduzir um novo sistema de contabilização e controlo da despesa pública, para deixar de lado as regras e normas utilizadas a mais de 100 anos.

O controlo das despesas públicas desperta particular atenção, garantindo motivação aos gestores e contabilistas públicos na concretização das metas traçadas duma forma eficaz, eficiente e económica.

Ainda no que diz respeito ao controlo interno, a contabilidade pública deve ser também entendida à observação da legalidade dos actos de execução orçamental, através do controlo e

acompanhamento, que será prévio, concomitante e subsequente, além de verificar a exacta observância dos limites das quotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamental, dentro do sistema que for instituído para esse fim. Deve também verificar a legalidade dos actos de execução orçamental, como sejam: se o empenho da despesa pública obedece a legislação vigente, relativa a licitação, autorização competente, se não se trata de despesa já realizada; se na liquidação da despesa foram atendidos todos aspectos da legislação sobre o assunto; se a ordem do pagamento foi exarada em documentos processados pelo serviço de contabilidade e se a determinação para o pagamento da despesa foi despachada pela autoridade competente. (KOHAMA:2001:52-53).

O presente trabalho tem particular enfoque a *contabilização e controlo das despesas públicas na Direcção de Indústria e Comércio da Cidade de Maputo (DICCM)*, cujo objectivo principal é perceber se as formas de contabilização e controlo das despesas públicas adoptadas nesta instituição pública se conformam com a Lei nº 09/2002 de 12 de Fevereiro.

1.2 Problema

O presente trabalho tem o seguinte problema:

- ✓ Será que as formas de contabilização e controlo das despesas públicas adoptadas na Direcção de Indústria e Comércio da Cidade de Maputo (DICCM) se conformam com a Lei nº 09/2002 de 12 de Fevereiro (Lei do SISTAFE)?

1.3 Hipóteses

H₀: A contabilização e controlo das despesas públicas na DICCM é adoptada sem atender a lei do SISTAFE.

H₁: A contabilização e controlo das despesas públicas na DICCM é adoptada atendendo a lei do SISTAFE.

1.4 Objectivos

1.4.1 Objectivo Geral

- ✓ Avaliar até que ponto a contabilização e controlo das despesas públicas na DICCM se conforma com a Lei do SISTAFE e compreender como é feita a realização dessa despesa pública.

1.4.2 Objectivos Específicos

- ✓ Mostrar como é feita a realização da despesa pública na DICCM;
- ✓ Verificar as disparidades existentes entre a contabilização e controlo da despesa pública na DICCM e as práticas que constam na literatura;
- ✓ Caracterizar o processo de contabilização da despesa pública na DICCM;
- ✓ Caracterizar o processo de controlo da despesa pública na DICCM;
- ✓ Mostrar aos utentes internos e externos, o estado de execução orçamental das despesas públicas na DICCM entre 2008-2009;

1.5 Relevância do Tema

O presente estudo tem como objectivo a contabilização e controlo das despesas públicas na DICCM e a sua conformidade com a Lei do SISTAFE.

A escolha deste tema deveu-se aos seguintes aspectos:

- ✓ Ser preponderante para o desenvolvimento e crescimento do país em geral e do SISTAFE em particular;
- ✓ Motivação por parte de os gestores e contabilistas da DICCM em particular e dos funcionários em geral, em fornecer duma forma imediata dados para o efeito, por ser de extrema importância para o desenvolvimento e crescimento desta instituição pública e consequentemente para a prestação de serviços públicos de extrema qualidade.

Actualmente os gestores e contabilistas públicos são exigidos por lei a aplicar regras, políticas e princípios estabelecidos na Lei do SISTAFE para mostrar a situação financeira das entidades

públicas e para o melhor controlo do bem público e permitir a realização eficiente, eficaz e económica das despesas públicas.

A informação sobre a contabilização e controlo das despesas públicas produzida pelos gestores e contabilistas públicos é importante, e ajuda ao Estado e ao Governo a prestar muita atenção aos problemas actuais, às oportunidades e ajuda a prever o futuro das decisões tomadas pelo mesmo Governo.

Este tema pretende abrir uma possibilidade dum debate técnico-científico, partindo do princípio de que as despesas públicas representam um papel preponderante na vida económica dum país, por tratar-se duma operação que afecta a vida de todos residentes duma determinada região.

1.6 Metodologia de Pesquisa

Para a concretização dos objectivos deste trabalho utilizou-se como metodologia tanto a pesquisa bibliográfica e documental, assim como um estudo de caso na DICCM. Notando-se que em Moçambique há uma escassez de estudos que particularmente debruçam sobre aspectos ligados a contabilização e controlo das despesas públicas, esta pesquisa bibliográfica assentou-se também em artigos técnicos e científicos estrangeiros relacionados com esta matéria.

O método de pesquisa utilizado neste presente trabalho foi o método hipotético - dedutivo.

A técnica de pesquisa adoptada neste trabalho foi a seguinte:

Primeiro, para elaboração deste trabalho efectuou-se uma pesquisa bibliográfica, através da consulta de manuais que abordam assuntos ligados à finanças e contabilidade pública, controlo interno e externo das despesas públicas, auditoria, fez-se também a consulta de artigos científicos e algumas explicações ou definições de conceitos importantes utilizados durante a pesquisa deste estudo, e por outro lado foi feita a pesquisa na internet como forma de conhecer as actuais abordagens acerca da contabilização e controlo das despesas públicas. No que diz respeito à pesquisa documental recorreu-se à legislação vigente, com maior atenção para a Lei do

SISTAFE, que enumera normas básicas de contabilização e controlo das despesas públicas no país.

Finalmente, para poder caracterizar a contabilização e controlo das despesas públicas na DICCM, recorreu-se à análise de documentos (relatórios económicos; financeiros e patrimoniais) desta entidade e algumas entrevistas dirigidas ao pessoal da RAF, o que contribuiu bastante para a efectivação e concretização deste estudo, e foi também feita a análise e interpretação dos resultados obtidos.

1.7 Estrutura do Trabalho

O presente trabalho foi abordado em quatro (4) capítulos, nomeadamente:

No primeiro capítulo, trata-se da introdução, apresentação do tema, problema do tema em estudo, hipóteses, objectivos do tema, a relevância do tema, a metodologia utilizada ao longo do trabalho e a estrutura do trabalho.

No segundo capítulo, é feita a revisão de literatura, onde são apresentados os conceitos de contabilidade pública, orçamento público, finanças públicas, despesas públicas e vários conceitos e desenvolvimentos dalguns temas e conceitos relacionados com a contabilização e controlo das despesas públicas.

No terceiro capítulo, apresenta-se o estudo de caso, no qual se aborda a questão da contabilização e controlo das despesas públicas na DICCM no que diz respeito à sua conformidade com a Lei do SISTAFE, com maior enfoque aos aspectos relacionados com as normas e princípios obedecidos até a realização da despesa pública; classificação económica, funcional e institucional das despesas públicas, os regimes contabilísticos adoptados e os livros contabilísticos usados, controlo interno e externo das despesas públicas; por outro lado faz-se um breve enquadramento institucional, missão, visão e objectivos da DICCM. O quarto e último capítulo deste trabalho trata das conclusões e recomendações.

CAPITULO II

2 Revisão de Literatura

2.1 Conceitos relacionados com a Contabilidade na Administração Pública

Existem vários conceitos e abordagens de diversos autores relacionados com a gestão da coisa pública, dentre os quais destacam-se:

Administração Pública é todo o aparelho do Estado, pré-ordenado à realização de seus serviços, visando a satisfação das necessidades colectivas. (KOHAMA, 2001:31).

Património Público constitui o conjunto de bens, valores, créditos e obrigações de conteúdo económico em moeda que o Estado possui e utiliza na consecução dos seus objectivos. (BEZERRA FILHO, 2005:127).

Património público por analogia compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõem a administração pública. (KOHAMA, 2001:213-214).

Dos dois últimos conceitos acima citados, pode chegar-se a conclusão que o *património público* é um conjunto de valores sob responsabilidade das entidades públicas, com o objectivo de satisfazer as necessidades públicas.

Bens públicos são o conjunto de meios pelos quais o estado desenvolve suas actividades de prestação de serviços à comunidade. (BEZERRA FILHO, 2005:127-128).

Bens públicos são as utilidades postas à disposição do povo de forma gratuita ou remunerada, conforme dispuser a legislação específica. (KOHAMA, 2001:214).

Assim pode afirmar-se que os *bens públicos* visam a satisfação das necessidades públicas numa forma não remunerada ou remunerada.

De acordo com COSTA *et al* (2008:41), a *Contabilidade* é uma ciência de natureza económica, cujo objecto é a realidade económica de qualquer entidade pública ou privada, analisada em

termos quantitativos e por método específico, com o fim de obter informações indispensáveis à gestão dessa entidade, nomeadamente o conhecimento da situação patrimonial e dos resultados.

Contabilidade Pública constitui uma das subdivisões da contabilidade, aplicada a diferentes tipos de actividades e de entidades. Seu campo de actuação é, assim, o das pessoas jurídicas de direito público, bem como o de algumas das suas entidades vinculadas, estas pelo menos quando utilizam recurso a conta do orçamento público. (PISCITELLI et al, 2002:21).

Para não se limitar apenas aos dois conceitos sobre a contabilidade acima citados, no entender de ANGÉLICO (1994:107), a *Contabilidade pública* é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registos e apuramentos contabilísticos em harmonia com as normas gerais do direito financeiro.

Com os conceitos acima citados pode afirmar-se que a *Contabilidade pública* é a parte da contabilidade que controla e regista o património duma entidade pública.

Finanças Públicas: designam a actividade económica dum ente público tendente a afectar bens à satisfação de necessidades que lhe estão confiadas. (FRANCO, 2001:3).

O *Orçamento* é uma prévia autorização do poder legislativo para que se realizem receitas e despesas dum ente público, obedecendo a um determinado período de tempo. Por meio do orçamento podemos verificar a real situação económica do Estado, evidenciando os seus gastos com a saúde, educação, saneamento, obras públicas, etc. (FORTES, 2002:70)

Orçamento Público é um documento directivo do Estado onde se define a política da receita e despesa a prosseguir, num determinado período. (FRANCO, 2002:51).

Assim pode concluir-se que o *Orçamento público* define a previsão das receitas e a fixação das despesas públicas.

2.2 SISTAFE (Sistema da Administração Financeira do Estado)

O *SISTAFE* estabelece e harmoniza regras e procedimentos de programação, gestão, execução e controlo do erário público, de modo a permitir o uso eficaz e eficiente, bem como produzir a

informação de forma integrada e atempada, concernente a administração financeira dos órgãos e instituições do Estado. (nº 3 do artigo 1 da Lei nº 09/2002, de 12 de Fevereiro).

Ainda de acordo com o nº 2 do artigo 1 da mesma lei, o SISTAFE compreende os subsistemas seguintes:

- ✓ *Subsistema do Orçamento do Estado*: que compreende todos órgãos ou instituições do Estado que intervêm nos processos de programação e controlo orçamental;
- ✓ *Subsistema da Contabilidade Pública*: que compreende todos órgãos ou instituições do Estado que intervêm nos processos de execução orçamental, recolha, acompanhamento e processamento das transacções susceptíveis de produzir ou produzam modificações no património do Estado;
- ✓ *Subsistema do Tesouro Público*: que compreende todos órgãos ou instituições de Estado que intervêm nos processos de programação e captação de recursos e gestão de meios de pagamento;
- ✓ *Subsistema do Património do Estado*: que compreende todos órgãos ou instituições do Estado que intervêm nos processos de administração e gestão dos bens patrimoniais do Estado; e
- ✓ *Subsistema do Controlo Interno*: que compreende todos órgãos ou instituições do Estado que intervêm na inspecção e auditoria nos processos de arrecadação, cobrança e utilização dos recursos públicos.

Segundo o nº 1 do artigo 91 do Decreto nº 23/2004, de 20 de Agosto, o Sistema electrónico de Administração Financera do Estado (e-SISTAFE) é o sistema informático que suporta o SISTAFE, dividido nos seguintes módulos, a fim de atender todos procedimentos previstos no mesmo.

Ainda de acordo com o nº 2 do mesmo artigo, os módulos do e-SISTAFE são:

- ✓ Módulo de elaboração orçamental;
- ✓ Módulo de execução orçamental;

- ✓ Módulo de gestão de informação;
- ✓ Módulo de gestão do património do Estado;
- ✓ Módulo de gestão de salários e pensões;
- ✓ Módulo de gestão da dívida pública;
- ✓ Módulo de gestão de rede de cobrança.

Finalmente de acordo com o nº 3 do mesmo artigo, o e-SISTAFE é desenvolvido, mantido e disponibilizado, considerando:

- ✓ A criticidade e o sigilo das informações nele tratadas;
- ✓ A função típica do Estado, estabelecida nos procedimentos do SISTAFE;
- ✓ As especificações para as empresas do Estado.

2.3 Despesa na Administração Pública

Os serviços públicos, tais como a educação, saúde, defesa e segurança e outros são feitos através das despesas públicas.

Constitui *despesa pública*, o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público para o funcionamento dos serviços públicos. Nesse sentido, a despesa é a parte do Orçamento, ou seja, é onde se encontram classificadas todas autorizações para gastos com várias atribuições e funções governamentais. (FORTES, 2002:139).

SILVA citado por BEZERRA FILHO (2005:61), define *despesa pública*, como sendo todos os desembolsos efectuados pelo Estado no atendimento aos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da constituição, das leis ou em decorrência de contractos ou outros instrumentos.

Despesa pública caracteriza um dispêndio de recursos do património público, representado essencialmente por uma saída de recursos financeiros, imediata (com redução de disponibilidades) ou mediata (com reconhecimento da obrigação). (PISCITELLI *et al*, 2002:149).

De acordo com o nº 1 do artigo 15 da Lei nº 09/2002, de 12 de Fevereiro, constitui *despesa pública* todo dispêndio de recursos monetários ou em espécie, seja qual fôr a sua proveniência ou natureza, gastos pelo estado, com ressalva daqueles em que o beneficiário se encontra obrigado à reposição dos mesmos.

Das definições acima citadas, nota-se que as despesas públicas são os gastos feitos numa entidade pública que visam a prestação de serviços públicos.

2.4 Classificação das despesas públicas

Em geral as despesas públicas dividem-se em dois grandes grupos que são: Despesas Orçamentais e Despesas Extra-Orçamentais.

2.4.1 Despesas Orçamentais

Para KOHAMA (2001:109), a *despesa orçamental* é aquela cuja realização depende da autorização legislativa. Não se pode realizar sem crédito orçamental correspondente; em outras palavras é aquela que integra o orçamento, despesa discriminada e fixada no orçamento público.

Para reforçar a definição acima, cita-se FORTES (2002:146), que afirma que a *despesa orçamental* corresponde à todos os factos representativos de saída de recursos, excepto as devoluções de terceiros(cauções, depósitos judiciais para recursos, etc.) e das operações de crédito por antecipação da receita orçamental e os pagamentos de passivos financeiros anteriores(restos a pagar).

Segundo o nº 1 b) do artigo 23 da Lei nº 09/2002 de 12 de Fevereiro a despesa orçamental é classificada de acordo com os critérios orgânico, territorial, económico e funcional.

2.4.1.1 Classificação Económica

Para João Angélico (1994:63), despesa orçamental é classificada em categorias económicas estruturadas em dois grupos: despesas de correntes e despesas de capital.

Segundo o nº 2 do artigo 23 da Lei nº 09/2002, de 12 de Fevereiro, a classificação económica, tanto da receita como da despesa, compreende as duas categorias seguintes: despesas correntes e despesas de capital.

No entender de KOHAMA (2001:111), a despesa orçamental é classificada de duas categorias económicas, que são as bases: despesas correntes e despesas de capital. Onde verifica-se que as despesas correntes são os gastos de natureza operacional, realizados pela administração pública, para a manutenção e funcionamento dos seus órgãos; e as despesas de capital são os gastos realizados pela administração pública, cujo propósito é o de criar novos bens de capital ou mesmo de adquirir bens de capital já em uso, como é o caso dos investimentos, que constituirão, em última análise, incorporações ao património público de forma efectiva ou através de mutação patrimonial.

Consoante a Lei nº 15/97 de 10 de Julho (a Lei do enquadramento do Orçamento do Estado e da Conta Geral do Estado) fixa, entre outros, os princípios gerais de organização, elaboração, aprovação, execução e alterações do orçamento do estado. De acordo com o estipulado nesta lei, o governo aprovou o Decreto-lei nº 25/97, que versa sobre os classificadores orçamentais, os quais fazem parte os classificadores das despesas públicas.

De acordo com o artigo 50 do Decreto nº 23/2004, de 20 de Agosto, o classificador económico da despesa tem como objectivo identificar a natureza das despesas. Este classificador é estruturado em 5 (cinco) níveis, nomeadamente:

- ✓ 1º Nível: indica a categórica económica das despesas correntes e de capital;
- ✓ 2º Nível: indica o grupo agregado da despesa;
- ✓ 3º, 4º e 5º Níveis: indicam a desagregação da despesa.

Apesar das definições acima citadas serem unânimes em realçar que economicamente as despesas orçamentais classificam-se em despesas correntes e despesas de capital, a classificação económica das despesas públicas acrescenta as operações financeiras.

Ainda de acordo com a Lei acima citada, a classificação económica das despesas públicas, assenta em princípios e conceitos de Contabilidade Nacional e respeita as recomendações dos organismos internacionais (Sistema de Contabilidade Nacional, de 1993 e Manual de Estatísticas Financeiras do Governo, de 1986). Segundo esses princípios e conceitos, a classificação económica apresenta uma estrutura que distingue dois grandes grupos de despesas: despesas correntes, despesas de capital e operações financeiras, assim:

Tabela 1: Classificação económica das despesas orçamentais

CODIGO	DESIGNAÇÃO
1	Despesas Correntes
1.1	Despesas com o pessoal
1.2	Bens e Serviços
1.3	Encargos da Dívida
1.4	Transferências Correntes
1.5	Subsídios
1.6	Outras Despesas Correntes
1.7	Exercícios Findos
2	Despesas de Capital
2.1	Bens de Capital
2.2	Transferências de Capital
2.3	Outras Despesas de Capital
3	Operações Financeiras
3.1	Operações Activas
3.2	Operações Passivas

Fonte: Manual da Classificação Económica das Despesas Públicas de 1997

2.4.1.2 Classificação funcional-programática

Esta classificação ocorre quando tem por finalidade delimitar a despesa, definindo-a por sua função, ou seja, pelo maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao

sector público. A classificação funcional subdivide-se em funções e subfunções, com a finalidade de reflectir as políticas, directrizes, objectivos no planeamento das acções dos administradores públicos. (ANDRADE, 2002:77).

A classificação acima citada, tem em vista a necessidade de estabelecer um esquema de classificação que forneça informações mais amplas sobre as programações de planeamento e orçamento e, ao mesmo tempo, uniformizar a terminologia à níveis do Governo central, provincial, dos municípios e dos distritos, foi elaborada a discriminação da despesa orçamental por funções, consubstanciada como classificação funcional-programática. Na classificação funcional-programática, os programas e os subprogramas a serem desenvolvidos podem ser identificados como típicos (quando apresentam-se classificados dentro da área que melhor classifica nas acções, mas não excluindo a possibilidade de serem identificados em outras áreas); e como exclusivos (quando são caracterizados em acções que ocorrem em única área). (KOHAMA, 2001:116)

De acordo com o artigo 46 do Decreto nº 23/2004, de 20 de Agosto, o classificador funcional tem como objectivo agrupar os gastos públicos por áreas de acção governamental e é estruturado em 2 (dois) níveis, em que o primeiro indica a função e o segundo indica a subfunção.

2.4.1.3 Classificação institucional ou orgânica

Esta classificação ocorre quando a estrutura organizacional da entidade ou órgão é obedecida, adequando-se às actividades afins. Consiste na discriminação dos créditos orçamentais pelos órgãos que integram a estrutura administrativa e que vão realizar as tarefas que lhes compete no processo de trabalho. (ANDRADE, 2002:76).

De acordo com o artigo 56 do Decreto nº 23/2004, de 20 de Agosto, o classificador orgânico tem como objectivo principal, identificar o órgão ou instituição do Estado beneficiário de uma parcela do Orçamento do Estado ou de uma parcela do Património do Estado.

2.4.2 Despesas Extra-Orçamentais

Para KOHAMA (2001:109), a *despesa extra-orçamental* é aquela paga a margem da lei orçamental e, portanto, independentemente da autorização legislativa, pois se constitui em saídas de passivos financeiros, compensatórios de entrada no activo financeiro, oriundos de receitas extra-orçamentais, correspondendo a restituição ou entrega de valores recebidos, como cauções, depósitos, consignações e outros.

Sem se limitar a definição acima, também constituem *despesas extra-orçamentais* os pagamentos que não dependem de autorização legislativa; àqueles que não estão vinculados ao orçamento público; não integram o orçamento. Correspondem à restituição ou entrega de valores arrecadados sob o título de receita extra-orçamental. (ANGÉLICO, 1994:64).

2.5 Realização da despesa pública

A contabilidade pública só permite realizar despesas que estejam previamente autorizadas, por isso, além da necessidade explícita, os órgãos fiscalizadores forçam os administradores dos recursos públicos a planearem o seu orçamento o mais próximo possível da realidade, ou seja, formalizar em relatórios, com estimativas de receitas e fixação das despesas, a fim de cumprirem esse ditame legal. (ANDRADE, 2002:57).

2.5.1 Estágios ou Fases da realização da despesa pública

Os estágios caracterizam importantes funções da Administração Pública e devem ser adoptados com o objectivo não só de assegurar a qualidade das operações, em termos de eficiência e eficácia, como também para resguardar a administração de possíveis erros, fraudes ou desvios, de modo a garantir transparência e fiabilidade dos actos dos dirigentes públicos. (ANDRADE, 2002:96).

Para BEZERRA FILHO (2005:80-84), as fases da realização das despesas públicas são as seguintes:

- ✓ *Autorização ou fixação*: o governo deve ter a autorização legislativa, que pode efectuar-se através da aprovação do orçamento ou mediante abertura de créditos adicionais;

- ✓ *Programação*: que visa dois momentos na fase preliminar do processamento da despesa, o primeiro momento define as prioridades a serem atendidas num determinado período, normalmente um bimestre; permite o comprometimento da despesa através do empenho, celebração de contracto; e segundo define o cronograma de pagamentos das despesas já em compromisso, que, geralmente, é por um período menor (semana, quinzena ou mês), conforme as disponibilidades financeiras para o mesmo;
- ✓ *Licitação*: é o conjunto de procedimentos administrativos que tem como objectivo a procura e a escolha das melhores condições para o Estado adquirir materiais, contractar obras e serviços, ceder ou alienar bens a terceiros, bem como fazer concessões de serviços públicos, sempre observando, dentre outros, os princípios de oportunidade, da universalidade e da livre concorrência entre os licitantes;
- ✓ *Empenho*: que consiste no comprometimento de parcela do orçamento com uma determinada despesa, ou seja, é o destaque do orçamento para uma pessoa física ou jurídica, mediante a emissão dum documento denominado meta do empenho;
- ✓ *Liquidação*: que consiste, basicamente, se a mesma esta em condições de ser paga; e
- ✓ *Pagamento*: que consiste na entrega do numerário ao credor ou beneficiário, mediante termo de quitação do débito.

De acordo com KOHAMA (2001:151-152), as fases da realização das despesas são:

- ✓ Fixação;
- ✓ Empenho; e
- ✓ Pagamento.

Segundo o nº 1 do artigo 30 da Lei nº 09/2002, de 12 de Fevereiro, a realização das despesas compreende as três fases seguintes:

- ✓ *Cabimento*: acto administrativo de verificação, registo e cativo do valor do encargo a assumir pelo Estado;
- ✓ *Liquidação*: apuramento do valor que efectivamente há a pagar e a emissão da competente ordem de pagamento;

- ✓ *Pagamento*: entrega da importância em dinheiro ao titular do documento das despesas.

Apesar das citações acima mostrarem número de fases diferentes, as fases da realização das despesas públicas da primeira citação estão resumidas dentro das fases das duas últimas citações.

2.5.2 Normas e Procedimentos para realização das despesas públicas

Segundo a Lei nº 09/2002, de 12 de Fevereiro, as normas a observar para a realização das despesas públicas são as seguintes:

- ✓ *Inscrever a despesa*: a despesa tem que constar da relação de pagamentos e tem que possuir uma origem;
- ✓ *Legalidade da despesa*: a despesa tem que possuir um enquadramento legal, ou seja, é autorizada pela lei;
- ✓ *Cabimento orçamental*: a despesa tem que ter um orçamento para suportá-la;
- ✓ *Liquidez*: devem existir fundos para pagar a despesa.

2.6 Despesas de Exercícios anteriores

2.6.1 Conceito

Segundo FORTES (2002:162), as *despesas de exercícios anteriores* são as despesas resultantes de compromissos assumidos, em exercícios anteriores àquele em que fôr ocorrer o pagamento, para o qual não existe empenho escrito em despesas a pagar porque a despesa não foi empenhada ou porque o empenho foi anulado.

2.6.2 Ocorrência

De acordo com BEZERRA FILHO (2005:98), poderão ser pagos, na dotação de despesas de exercícios anteriores, desde que autorizado pelo ordenador de despesa, os seguintes casos:

- ✓ As despesas de exercícios encerrados, para os quais o orçamento respectivo consignava créditos próprios, com saldo suficiente para atendê-las, mas que não tenham sido processadas, em época própria, tendo o credor cumprido a sua obrigação;

- ✓ Os restos a pagar, com prescrição interrompida, ou seja, que tenham sido cancelados e o credor tenha cumprido a sua obrigação; e
- ✓ Os compromissos, decorrentes de obrigações de pagamento, criados em virtude da lei e reconhecidos após o encerramento do exercício.

2.6.3 Prescrição

As dívidas de exercícios anteriores, que dependem do requerimento do favorecido, prescrevem em 5 (cinco) anos, contados da data do acto ou facto que tiver dado origem ao respectivo direito. O início do período da dívida corresponde a data constante do facto gerador do direito, não sendo considerado, para a prescrição quinquenal, o tempo de tramitação burocrática e de providências administrativas a que estiver sujeito o processo. (BEZERRA FILHO, 2005:99).

2.7 Despesas por pagar

2.7.1 Conceito

Despesas por pagar são as despesas empenhadas, pendentes de pagamento na data de encerramento do exercício financeiro, inscritas contabilisticamente obrigações a pagar no exercício subsequente. (PISCITELLI, 2002:161).

Ainda de acordo com o artigo 31 da Lei nº 09/2002 de 12 de Fevereiro, relativamente ao período do exercício económico em curso, devem ser consideradas as seguintes regras:

- a) Constituem despesas por pagar as despesas liquidadas e não pagas até 31 de Dezembro;
- b) As despesas por pagar devem ser anuladas, caso não sejam pagas decorrido 1 (um) ano.

2.7.2 Classificação

De acordo com KOHAMA (2001:172-173), as despesas por pagar classificam-se em:

- ✓ *Despesa por pagar processados*: são aquelas cujo empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e despesa foi considerada liquidada por ter sido cumprido o terceiro estágio correspondente à liquidação, estando na fase de pagamento. Verifica-se que a despesa processou-se até a

liquidação e em termos orçamentais foi considerada despesa realizada, faltando apenas o processamento do pagamento;

- ✓ *Despesas por pagar não processados*: são aquelas cujo empenho foi legalmente emitido, mas depende, ainda da fase de liquidação, isto é, o empenho foi emitido, porém, o objecto adquirido ainda não foi entregue e depende de algum factor para a sua regular liquidação; do ponto de vista do sistema orçamental de sua escrituração contabilística, não está devidamente processada.

2.7.3 Pagamento e Prescrição

Segundo BEZERRA FILHO (2005:100-101), o pagamento da despesa por pagar, seja processada ou não processada, deve ser realizada, preferencialmente, no ano seguinte da sua inscrição, com base na liquidação da despesa, ou seja, a partir da entrega do objecto do empenho. Por outro lado, só prescrevem após 5 (cinco) anos a partir da sua inscrição.

2.8 Anulação das despesas públicas

De acordo com o nº 1 do artigo 32 da Lei nº 09/2002 de 12 de Fevereiro, reverte à respectiva dotação o valor da despesa anulada do exercício.

Ainda segundo o nº 2 do mesmo artigo, quando a anulação do valor da despesa ocorrer após o encerramento do respectivo exercício económico, o valor anulado é considerado receita do ano em que a anulação se efectivar.

Para BEZERRA FILHO (2005:101), a anulação da despesa pública efectua-se nas seguintes circunstâncias:

- ✓ Ocorrendo no exercício da emissão do empenho correspondente, faz-se o estorno, revertendo o valor ao saldo da dotação correspondente;
- ✓ Acontecendo a restituição após o encerramento de exercício de seu empenho e pagamento, constitui receita pública.

2.9 Regimes Contabilísticos

2.9.1 Regime de caixa

De acordo com ANGÉLICO (1994:113), o *regime de caixa*, também chamado de regime de gestão anual, é aquele em que são considerados receita e despesa do exercício tudo o que se receber ou se pagar durante o ano financeiro, mesmo que se trate de receita e despesa referentes a exercícios anteriores. Neste regime, encerrado o exercício, as receitas e as despesas que, apesar de lhe pertencerem, não tiverem sido arrecadadas ou pagas, serão transferidas para o orçamento do ano seguinte. Dessa forma, o regime de caixa, ou de gestão anual, dispensa o período adicional, bem como o apuramento dos resíduos activos ou restos a arrecadar, e das despesas a pagar.

Para reforçar a definição acima, cita-se ANDRADE (2002:29), que entende que o *regime de caixa* destaca como receitas e despesas todas entradas e saídas de recursos financeiros ou não, recebidos, pagos, arrecadados ou recolhidos, efectivamente, durante o exercício financeiro, independentemente de referir-se a créditos ou débitos doutros exercícios.

2.9.2 Regime de Competência

Segundo KOHAMA (2001:58), definiu-se como *regime de competência*, aquele em que as receitas e as despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a data do facto gerador, e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro. Pelo regime de competência, toda receita e toda despesa do exercício pertencem ao próprio exercício, embora já empenhadas; uma vez terminada a vigência do orçamento, passam para o exercício seguinte, a fim de serem arrecadas ou pagas, continuando, entretanto, a pertencer ao orçamento que lhes deu origem. Desse modo, a receita lançada e não arrecadada no exercício é considerada como receita desse exercício, passando valores activos cobrados em anos posteriores na conta receita a arrecadar, assim como a despesa legalmente e não paga dentro do exercício é considerada despesa desse exercício, passando a constituir resíduos passivos, que serão pagos em exercícios posteriores, como restos a pagar.

Ainda para complementar a definição acima, ANDRADE (2002:29) afirma que o *regime de competências* destaca-se com as movimentações orçamentais pertencentes a factos geradores

efectivamente realizados dentro dum exercício, com o reconhecimento e a apropriação nesse exercício, repercutindo financeiramente no exercício seguinte.

2.9.3 Regime misto

No *regime misto*, adopta-se ao mesmo tempo os regimes de caixa e de competência.

De acordo com o artigo 41 da lei nº 09/2002 de 12 de Fevereiro, em Moçambique o regime contabilístico adoptado é o regime misto, aplicando-se para as receitas o regime de caixa e para as despesas o regime de competência ou de compromissos.

2.10 Regime de Adiantamentos das despesas públicas

De acordo com BEZERRA FILHO (2005:97), o *regime de adiantamento* consiste na entrega de numerário a servidor, a critério do ordenador das despesas públicas e sob a sua inteira responsabilidade, precedido de empenho, na dotação própria da despesa a realizar, que, por sua natureza ou urgência, não possa subordinar-se ao processo normal de execução orçamental e financeira. O regime de caixa é aplicável aos casos de despesas em lei e consiste na entrega de numerário a servidor devidamente credênciado, sempre precedida da emissão da nota de empenho, mas sem subordinação ao processo normal de aplicação.

O *regime de adiantamento* é um processo especial da despesa pública orçamental, através do qual se coloca o numerário à disposição dum funcionário ou servidor, a fim de dar-lhe condições de realizar gastos que, por sua natureza, não possam obedecer ou depender de trâmites normais (KOHAMA, 2001:193).

2.11 Livros Contabilísticos

Entre diversos relatórios contabilísticos, entre eles os balanços orçamentais, financeiros e patrimoniais, comparativos quadros de detalhamento de receitas e despesas, destacam-se os livros do diário e do razão, que são obrigatórios. O livro do diário é destinado ao registo em ordem cronológica, o que permite aos usuários acompanhar os factos, fazer revisões e inspecções. O livro do razão, por sua vez, destina-se ao registo individualizado dos factos de

cada conta contabilística, impresso na ordem do plano de contas da entidade, em que cada conta tem seus dados registados em ordem cronológica. (ANDRADE, 2002:31).

Segundo o artigo nº 43 da lei do SISTAFE, o governo elabora, no fim de cada exercício económico, o balanço, mapas de controlo orçamental, demonstração de resultados e o inventário contabilístico.

2.12 Contabilização da despesa pública

Para ANGÉLICO (1994:73), a contabilização das despesas públicas é feita em dois níveis, isto é, por meio da escrituração analítica e escrituração sintética. Os registos analíticos são feitos por partidas simples no diário da despesa prevista, empenhada e realizada (despesa paga) e os registos sintéticos são feitos no diário geral por totais mensais e pelo método das partidas dobradas.

Ainda no entender de ANGÉLICO (1994:28), a contabilidade analítica regista em contas individuais, um por um, todos os créditos concedidos, creditando em cada conta o valor da dotação correspondente. Diariamente essas contas são debitadas pelos pagamentos, diminuindo o saldo credor. No encerramento do exercício existirão contas com saldo zero, significando aplicação total do recurso orçamental concedido. Outras contas poderão apresentar-se com saldos credores: são as economias orçamentais do exercício. Nenhuma conta poderá apresentar saldo devedor, o que revelaria a realização da despesa sem o crédito correspondente. A contabilidade sintética regista a previsão e a realização das despesas a nível da função.

De acordo com o artigo 40 da lei nº 09/2002, de 12 de Fevereiro, que diz respeito ao princípio digráfico, assume que em Moçambique o critério utilizado para o registo dos actos e factos administrativos, no âmbito do SISTAFE é o princípio digráfico das partidas dobradas.

2.12.1 Contabilização da despesa pública na fase de fixação

Segundo FORTES (2002:298-299), a fixação da despesa é a autorização dada pelo poder legislativo às unidades orçamentais para executar as despesas necessárias ao funcionamento dos

serviços públicos. A contabilização do orçamento é feita pela leitura dum fita magnética, pelo Sistema Integrado de Administração do Governo Federal (SIAFI), que colocará à disposição de cada unidade orçamental o valor do orçamento inicial ou do crédito adicional aprovado, fazendo os seguintes lançamentos:

a) Na aprovação de créditos iniciais -Lei orçamental anual

a	Créditos iniciais Crédito disponível ou indisponível
---	---

b) Na aprovação de créditos suplementares

a	Créditos suplementares Crédito disponível ou indisponível
---	--

c) Na aprovação de créditos especiais

a	Créditos especiais Crédito disponível ou indisponível
---	--

d) Na aprovação de créditos extraordinários

a	Créditos extraordinários Crédito disponível ou indisponível
---	--

e) No Cancelamento de créditos

a	Créditos disponível e/ou indisponível
	Créditos cancelados

De acordo com KOHAMA (2001:151-152), a contabilização das despesas públicas na fase de fixação é feita da seguinte forma:

a) No sistema orçamental

a.1) No órgão central da contabilidade

a	Despesas Correntes
a	Despesas de Capital
	Despesas Correntes
	Despesas de Capital
	<i>Fixação da dotação inicial, de acordo com a discriminação da lei orçamental</i>

a.2) Nos órgãos sectoriais de contabilidade

a	Despesas Correntes
a	Despesas de Capital
	Despesas Correntes
	Despesas de Capital
	<i>Fixação dos créditos orçamentais, de acordo com a lei orçamental</i>

a.3) Quando a execução da despesa for centralizada

a	Despesas Correntes
a	Despesas de Capital
a	Despesas Correntes
a	Despesas de Capital
	<i>Fixação dos créditos orçamentais, de acordo com a discriminação da lei orçamental</i>

b) No sistema financeiro, sistema patrimonial e no sistema de compensação nada há por registar.

2.12.2 Contabilização da despesa pública na fase de empenho

Para FORTES (2002:305), o empenho é feito no momento da contractação do serviço, da aquisição do material ou do bem, da obra e da amortização da dívida, por meio da emissão de nota de empenho, que farão os reflexos na contabilidade:

a	Créditos disponível
	Crédito empenhado- a liquidar

De acordo com ANGÉLICO (1994:90), os empenhos são contabilizados analiticamente por partidas simples e, sinteticamente pelo método das partidas dobradas. Os registos analíticos são feitos no diário da despesa prevista, empenhada e realizada; e os registos sintéticos são feitos no diário geral, por totais mensais e pelo método das partidas dobradas.

2.12.3 Contabilização da despesa na anulação do empenho

De acordo com FORTES (2002:305), a anulação do empenho será processada, mediante a emissão da nota de empenho, com a indicação dum evento constante, que estornará os lançamentos feitos quando da emissão do empenho:

a	Crédito empenhado- a liquidar
	Crédito disponível

2.12.4 Contabilização das despesas na fase da liquidação

Para KOHAMA (2001:166-167), a contabilização da liquidação das despesas é feita mensalmente, e tem como base os registos efectuados no livro das despesas.

a) No sistema orçamental:

a.1) Liquidação de empenhos ordinários ou globais

a	Despesas Correntes
	Despesas de Capital
a	Despesas Correntes
a	Despesas de Capital
	<i>Despesa utilizada durante o mês, de acordo com o livro da despesa</i>

a.2) Liquidação de empenhos por estimativa

a	Despesas Correntes
	Despesas de Capital
a	Despesas Correntes
a	Despesas de Capital

Despesa utilizada durante o mês, de acordo com o livro da despesa

b) No sistema financeiro

	Poder Legislativo
	Poder Judicial
	Agricultura
	Educação e Cultura
	Saúde e Saneamento
	Trabalho
	Transporte
a	Despesas correntes
a	Despesas de capital
	<i>Despesa orçamental realizada durante o mês, conforme o livro da despesa a pagar</i>

c) No sistema patrimonial e de compensação nada há a registar.

2.12.5 Contabilização das despesas na fase de pagamento para efeito de encerramento

Para FORTES (2002:307), o pagamento das despesas será processado pela unidade gestora no momento da emissão do documento por ordem bancária.

a	Passivo financeiro
	Bancos-conta única

2.12.6 Contabilização das despesas por pagar

De acordo com KOHAMA (2001:177-178), a escrituração contabilística das despesas por pagar é feita no final do exercício financeiro, para efeito de encerramento e levantamento do balanço. A contabilização é feita da seguinte forma:

a) No sistema financeiro:

a.1) Pela inscrição da despesa liquidada e não paga

a	Despesas Correntes
a	Despesas de Capital
	Despesas Correntes
	Despesas de Capital
	<i>Pela inscrição das despesas a pagar processadas, conforme a relação</i>

b) No sistema orçamental:

b.1) Pela inscrição da despesa liquidada e não paga

a	Despesas Correntes
a	Despesas Correntes
	Despesas Correntes
	<i>Pela inscrição das despesas a pagar, Conforme a relação</i>

c) No sistema financeiro:

c.1) Pela inscrição da despesa empenhada e não liquidada

a	Trabalho
	Despesas Correntes
	<i>Pela inscrição das despesas a pagar não Processadas, conforme a relação</i>

2.13 Controlo da despesa pública

Em Moçambique nota-se hoje uma crescente preocupação por parte do Estado em racionalizar e controlar duma forma eficaz, eficiente e económica as despesas públicas.

De acordo com MORAIS *et al* (1999:14), *Controlo* é qualquer acção aplicada pela gestão para reforçar a possibilidade de que os objectivos e metas previamente estabelecidas sejam atingidos. Como processo social que é, a actividade financeira suscita, em particular nas complexas civilizações da actualidade, o aparecimento de múltiplas formas de controlo, as quais incidem sobre os seus diversos instrumentos e instituições. (FRANCO, 2001:452).

De acordo com o artigo 62 da lei nº 09/2002 de 12 de Fevereiro, o *subsistema de controlo interno* compreende os órgãos e entidades que intervêm na inspecção e auditoria dos processos de arrecadação, cobrança e utilização de recursos públicos e abrange ainda as respectivas normas e procedimentos.

2.13.1 Controlo Interno da despesa pública

O controlo interno da despesa pública tem a finalidade de ajudar os gestores da coisa pública no cumprimento dos objectivos previamente traçados, através duma eficiência e eficácia na gestão das despesas públicas.

A COSO¹ citada por MORAIS *et al* (1999:17), define o *controlo interno* como sendo a forma levada a cabo pelo conselho de administração, direcção e outros membros da organização com o objectivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objectivos:

- ✓ Eficácia e eficiência dos recursos;
- ✓ Fiabilidade da informação financeira; e
- ✓ Cumprimento das leis e normas estabelecidas.

A existência de um adequado sistema de controlo interno é de extrema importância para a administração pública e em particular para o controle externo. Para a repartição pública, afirma MACHADO e REIS citado por DINIZ *et al* (2007:5), o *controlo interno* “representa uma ferramenta de grande valiosidade na detecção de falhas operacionais dos procedimentos adoptados e na manutenção da integridade da entidade”.

¹ Comitee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission

Em Moçambique, a Lei nº 09/2002, de 12 de Fevereiro no seu artigo 64, admite que o controlo interno tem por objecto:

- ✓ Fiscalizar a correcta utilização dos recursos públicos e a exactidão e fidelidade dos dados contabilísticos;
- ✓ Garantir, através da fiscalização, a uniformização da aplicação das regras e métodos contabilísticos; e
- ✓ Verificar o cumprimento das normas legais e procedimentos aplicáveis.

No caso Brasileiro, o artigo 74 da Constituição Federal Brasileira citada por FORTES (2002:99), admite que o *controlo interno* tem a finalidade de:

- ✓ Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governos e dos orçamentos regionais;
- ✓ Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto a eficácia e eficiência, da gestão orçamental, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades de administração pública, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- ✓ Exercer o controlo das operações de crédito, avais e garantias, bem como os direitos ou haveres da região; e
- ✓ Apoiar o controlo externo no exercício da sua missão institucional.

2.13.2 Controlo Externo da despesa pública

O *Controlo Externo* é a etapa de verificação em que cabe aos órgãos externos de fiscalização de cada poder verificar, analisar, apurar e concluir atendimento sobre determinado assunto administrativo ou contabilístico. O controlo externo pode ser exercido pelo poder legislativo, assim como pelo tribunal administrativo, conselhos e comissões especiais e até pelo cidadão. Todos os actos e factos contabilísticos, administrativos e judiciais da entidade pública são passíveis de controlos externos. Sua finalidade é exaltar eventuais distorções entre o objectivo do acto ou do facto, com seu resultado. Qualquer disparidade nesse sentido pode, e deve, ser averiguada e até punida de acordo com a legislação em vigor. (ANDRADE, 2002:32).

2.13.3 Fiscalização e Inspeção da despesa pública

De acordo com o artigo 131 da Constituição da República de Moçambique (CRM) de 2004, a execução do Orçamento do Estado é fiscalizado pelo Tribunal Administrativo (TA) e pela Assembleia da República (AR), a qual, tendo em conta o parecer daquele tribunal, aprecia e delibera sobre a Conta Geral do Estado (CGE).

Segundo o nº 1 do artigo 30 da lei 05/1992 de 06 de Maio, compete a secção da fiscalização das despesas públicas:

- ✓ Apreciar as Contas do Estado; e
- ✓ Julgar as contas dos organismos, serviços e entidades sujeitas à jurisdição do tribunal.

Ainda de acordo com o nº 2 do artigo 228 da CRM de 2004, o *controlo* dos actos e factos administrativos e da aplicação das normas regulamentares emitidos pela administração pública, bem como a fiscalização da legalidade das despesas públicas e a respectiva efectivação da responsabilidade por infracção financeira cabem ao TA.

A *inspecção* é o procedimento de fiscalização que visa suprir as omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias quanto à legalidade e legitimidade de factos da administração pública e de actos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à jurisdição do TA e dos tribunais administrativos. A inspecção é realizada independentemente de inclusão em plano de auditoria, podendo ser determinada com base em proposta fundamentada que demonstre os recursos humanos existentes na contabilidade e daqueles a serem mobilizados na sua execução. (artigo 89 da lei nº 26/2009 de 29 de Setembro).

2.13.3.1 Entidades sujeitas a fiscalização prévia das despesas públicas

De acordo com o artigo 60 da lei nº 26/2009 de 29 de Setembro, estão sujeitos à fiscalização prévia da jurisdição administrativa:

- ✓ O Estado e outras entidades públicas, designadamente os serviços e organismos inseridos no âmbito da administração pública central, provincial e local, incluindo os dotados de autonomia administrativa e financeira e personalidade jurídica;
- ✓ Os institutos públicos;
- ✓ As autarquias locais; e

- ✓ Outras entidades que a lei determinar.

2.13.3.2 *Entidades sujeitas à fiscalização das despesas públicas*

O artigo 36 da lei nº 25/2009 de 28 de Setembro, admite que estão sujeitas à julgamento das despesas e receitas públicas as seguintes entidades:

- ✓ O Estado e todos os seus serviços;
- ✓ Os serviços e organismos autónomos;
- ✓ Os órgãos locais representativos do Estado;
- ✓ As autarquias locais nos termos da lei;
- ✓ As empresas públicas e as sociedades de capitais exclusivos ou maioritariamente públicos;
- ✓ Os exatores, tesoureiros, recebedores, pagadores e mais responsáveis pela guarda ou administração de dinheiros públicos;
- ✓ Os responsáveis por contas relativas a material ou equipamento a quaisquer entidades que giram ou beneficiem de receitas provenientes de organismos internacionais ou das entidades referidas anteriormente, ou obtidos com intervenção destas, consubstanciado nomeadamente em subsídios, empréstimos ou avais;
- ✓ Os conselhos administrativos ou comissões administrativas;
- ✓ Os administradores, gestores ou responsáveis por dinheiros públicos ou outros activos do Estado, seja qual for a sua designação, bem como pelos fundos provenientes do exterior, sob a forma de empréstimos, subsídios, donativos ou outra;
- ✓ As entidades aquém forem adjudicadas, por qualquer forma, fundos do Estado; e
- ✓ Outras entidades ou organismos a determinados por lei.

2.13.4 Auditoria das despesas públicas

Desde o seu surgimento na Itália nos séculos XV ou XVI, a auditoria evoluiu bastante. A necessidade de prestar serviços e administrar os recursos do cidadão de maneira mais eficiente, económica e eficaz, além da necessidade de fornecer instrumentos aos gestores públicos para

demonstrar a transparência nos actos públicos, serviu de base para o desenvolvimento da auditoria de gestão do sector público. (DOS SANTOS, 2008:16).

A *auditoria contabilística* é uma tecnologia que se utiliza de revisão, pesquisa para fins de opinião e orientação sobre situações patrimoniais de empresas e instituições. (SÁ, 2007:21).

ARAÚJO citado por DINIZ *et al* (2007:4), afirma que o *controlo externo* juntamente com o *controlo interno*, utilizam um processo de auditoria que consiste na confrontação entre uma situação encontrada e um determinado critério, ou seja, é a comparação entre o facto ocorrido e o que deveria ocorrer. Onde se pode entender então que auditoria é um conjunto de procedimentos técnicos aplicados sobre determinada acção, objectivando verificar se os relatórios e as informações, decorrentes dessa relação, são adequados e justos e se eles foram ou são realizados em conformidade com as normas, regras, orçamentos e objectivos previamente estabelecidos.

Segundo o nº 1 do artigo 57 da Lei nº 26/2009, de 29 de Setembro, o TA pode realizar auditorias, no âmbito da fiscalização concomitante, nos seguintes termos:

- ✓ Aos procedimentos e actos administrativos que impliquem despesas de pessoal e aos contractos que não devam ser remetidos para fiscalização prévia nos termos da lei e, ainda, quanto à execução de contractos visados; e
- ✓ À actividade financeira exercida antes do encerramento da respectiva gerência.

2.13.5 Tribunal Administrativo (TA)

2.13.5.1 Conceito

Conforme o nº 1 do artigo 228 da CRM de 2004, o Tribunal Administrativo é o órgão superior da hierarquia dos tribunais administrativos, fiscais e aduaneiros.

De acordo com o nº 2 do artigo 2 da Lei nº 26/2009, de 29 de Setembro, o Tribunal Administrativo é o órgão supremo e independente do controlo externo da legalidade e eficiência das despesas e receitas públicas, julgamento das contas que a lei mandar submeter à efectivação da responsabilidade financeira por eventuais infracções financeiras.

2.13.5.2 *Competências Constitucionais do TA*

Compete ao TA, de acordo com o artigo 230 da CRM de 2004 e artigo 23 da Lei nº 05/92, de 06 de Maio:

- ✓ Julgar as acções que tenham por objecto litígios emergentes das relações jurídicas administrativas;
- ✓ Julgar os recursos contenciosos interpostos das decisões dos órgãos do Estado, dos respectivos titulares e agentes;
- ✓ Conhecer dos recursos interpostos das decisões proferidas pelos tribunais administrativos, fiscais e aduaneiros;
- ✓ Emitir o relatório e o parecer sobre a Conta Geral do Estado;
- ✓ Fiscalizar, previamente, a legalidade e a cobertura orçamental dos actos e contractos sujeitos à jurisdição do TA;
- ✓ Fiscalizar, sucessiva e concomitantemente os dinheiros públicos;
- ✓ Fiscalizar a aplicação dos recursos financeiros obtidos no estrangeiro, nomeadamente através de empréstimos, subsídios, avais e donativos.

2.13.5.3 *Competências Legais do TA*

De acordo com ANDRADE (2002:34), as competências legais dos tribunais administrativos são:

- ✓ Decidir sobre consulta formulada por autoridade competente acerca da dúvida na aplicação de dispositivos legais ou regulamentares concernentes à matéria de competência do tribunal;
- ✓ Exercer o controlo da legalidade e legitimidade dos bens e rendas de autoridades e servidores públicos; e
- ✓ Apreciar representações apresentadas por licitante, por contractado, por pessoa física ou jurídica, acerca de irregularidades na aplicação da lei de licitações e contractos.

No que respeita à fiscalização da legalidade das despesas públicas e do visto (3ª Secção), compete ao TA:

- ✓ Emitir o relatório e parecer sobre a CGE;
- ✓ Fiscalizar previamente a legalidade e a cobertura orçamental dos actos e contractos sujeitos à sua jurisdição; e
- ✓ Fiscalizar, sucessiva e concomitantemente, a aplicação dos dinheiros públicos e fiscalizar a aplicação dos recursos financeiros obtidos no estrangeiro, nomeadamente de empréstimos, subsídios, avais e donativos. (TA - <http://www.ta.gov.mz>).

2.14 Prestação de contas

A *prestação de contas* é o procedimento pelo qual o responsável pela guarda ou movimentação de bens ou valores toma a iniciativa de comprovar, perante outros, os actos praticados como gestor dos mesmos, em virtude de normas ou regulamentos, contractos, convênios ou ajustes. No caso da gestão da coisa pública, a prestação de contas é feita a uma entidade superior ou ao tribunal administrativo ou órgão equivalente; é um elemento fundamental, para o exercício de controlo externo. (BEZERRA FILHO, 2005:103).

Sem se limitar a única citação, realçar que no entender de KOHAMA (2001:199), a *prestação de contas* no regime de adiantamento o processo de tomada de contas relativo a cada adiantamento de dinheiro feito a servidor público deve ser constituído de comprovantes originais de despesa, cuja autorização deve constar expressamente dos processos. Os processos de prestação de contas devem ser montados, individualmente, numerados nos órgãos de origem, obedecida a sequência numérica, e conterão, além dos comprovativos originais das despesas e exame analítico, uma via de nota de empenho e balancete acompanhado duma relação de gastos, quando o número de documentos não couber no próprio balancete, por ser um modelo impresso.

2.14.1 Tipos de prestação de contas

Para FORTES (2002:206), existem 2 (dois) tipos de prestação de contas que, nomeadamente:

- ✓ *Prestação de contas anual*: que é aquela levantada no final de cada exercício financeiro, com o objectivo de entregar aos tribunais administrativos as contas anuais dos ordenadores ou responsáveis pela guarda de valores ou bens públicos da administração indirecta;
- ✓ *Prestação de contas extraordinária*: que é aquela levantada quando ocorrer extinção, fusão, incorporação, transformação ou dissolução de entidades de administração indirecta.

CAPITULO III

3 Estudo de caso - Direcção da Indústria e Comércio da Cidade de Maputo (DICCM)

3.1 Apresentação

3.1.1 Introdução

A DICCM, é um órgão local para direcção, planificação e coordenação das áreas definidas no Decreto Presidencial nº 15/2000, de 19 de Setembro, que tenham aplicação a nível das províncias de acordo com o desenvolvimento económico e social. A mesma localiza-se entre as esquinas das Avenidas Karl Marx e Josina Machel nº 57, em Maputo. (Documento de Apresentação da DICCM, 2005)

3.1.2 Objectivos

A DICCM tem como objectivos, garantir a implementação dos planos de desenvolvimento definidos pelo governo para a área da Indústria e Comércio a nível da Cidade de Maputo. (Ibidem).

3.1.3 Funções

São funções da DICCM, assegurar a execução das actividades no âmbito da implementação das políticas e estratégias industrial e comercial, assim como outras actividades conexas. (Ibidem).

3.1.4 Áreas de actividades

Para a realização dos seus objectivos e funções a DICCM está organizada de acordo com as seguintes áreas de actividades:

- ✓ Produção Industrial;
- ✓ Comércio; e
- ✓ Prestação de Serviços. (Ibidem).

3.1.5 Estrutura

A DICCM, tem a seguinte estrutura:

- ✓ Departamento da Indústria;
- ✓ Departamento do Comércio;
- ✓ Inspeção Provincial;
- ✓ Repartição dos Recursos Humanos;
- ✓ Repartição de Estudos e Análise Económica;
- ✓ Repartição de Administração e Finanças. (Ibidem).

3.1.6 Funções da Repartição de Administração e Finanças

De acordo com o artigo 13 da Resolução n° 12/2002, de 21 de Agosto, são funções da Repartição de Administração e Finanças as seguintes:

- ✓ Tratar assuntos respeitantes ao expediente e ao arquivo em geral;
- ✓ Organizar, executar e controlar os orçamentos de funcionamento e de investimento, contabilizando as suas operações de acordo com as normas de execução orçamental;
- ✓ Organizar e elaborar a informação sistematizada sobre a execução financeira dos projectos de investimento público;
- ✓ Elaborar e propor planos de recepção de equipamentos e zelar pelo uso racional do património;
- ✓ Zelar pela aplicação de regulamentos sobre a utilização dos bens do Estado afectos à DICCM;
- ✓ Garantir a manutenção e gestão de materiais de expediente e outro que permite o funcionamento da Direcção;
- ✓ Promover a investigação das acções de carácter técnico, relativas ao sector; e

- ✓ Proceder à análise, nas áreas da sua competências, dos projectos dos investimentos e reabilitação dos equipamentos, mobiliários, infra-estruturas e outros bens patrimoniais sob sua gestão e controle.

3.2 Contabilização da despesa pública na DICCM

As despesas públicas na DICCM resumem-se mais nas despesas orçamentais, que são constituídas em grande parte por despesas com pessoal e despesas em bens e serviços e a outra parte são as despesas de capital. A classificação orgânica da DICCM é 412111.

A ordenação da despesa, prevista nas competências da DICCM, é da responsabilidade do Director da Indústria e Comércio da Cidade de Maputo.

Na realização da despesa, a DICCM tem obedecido os seguintes aspectos:

- ✓ Os documentos que dizem respeito a despesa suportada pelo Orçamento do Estado, passam sempre pelo departamento financeiro para se avaliar a sua legalidade e cabimentação;
- ✓ Toda despesa é realizada quando a requisição interna for autorizada pela pessoa competente ou pelo respectivo superior;
- ✓ Somente o departamento financeiro é que tem a responsabilidade exclusiva de emitir as requisições externas e o pagamento das despesas por conta do Orçamento do Estado.

As *requisições internas* evidenciam o nome do fornecedor dos bens e serviços, a DICCM (Serviço requisitante), as quantidades, a descrição dos artigos, preço unitário e a importância a pagar e a justificação das requisições feitas; as deduções dos saldos orçamentais da requisição interna. O exemplo a seguir ilustra as operações na rubrica agregada de bens e serviços; tomando como base o fim do exercício do ano 2009, resumiram-se na seguinte situação:

Disponibilidade inicial: 1.758.730,00

Saldo existente: 1.758.730,00

Valor das requisições: 1.745.202,62

Saldo final: 13.527,38

Nota: Saldo final = Saldo existente - Valor das requisições

Tratando-se do fim do exercício foi solicitado e autorizada pela autoridade competente a libertação da reserva(cativo) obrigatória de 10%.

Antes das fases da realização da despesa propriamente ditas e previstas na Lei do SISTAFE, a DICCM faz previamente a abertura do processo administrativo das despesas gerais que é feita pelo agente de execução orçamental, registando o fundamento da requisição feita. A abertura do processo administrativo é efectuada obedecendo as normas seguintes:

Tabela 2: Normas de abertura do processo administrativo na DICCM

Perfil do Usuário	Agente de Execução Orçamental
Nível de acesso	1
Registo do Usuário	DICCM
Operação Contabilística	Abertura do processo administrativo
Documento criado	Cadastro de Processo administrativo de requisição de despesas gerais

De notar que a abertura do processo administrativo para o pagamento das despesas gerais tem o objectivo de identificar a DICCM; o ordenador da despesa; e o requisitante da despesa. Este processo não cria registos contabilísticos.

3.2.1 Contabilização da Despesa pública na fase de cabimento

O cabimento ajuda a DICCM a registar o compromisso da dotação orçamental, para a realização das despesas públicas, a partir do processo administrativo da requisição das despesas previamente traçado, que é efectuada pelo agente de execução orçamental. O cabimento é registado

obedecendo o saldo de dotação disponível por cada rubrica orçamental da despesa e respeitando o limite financeiro previsto para o efeito. De notar que estes registos reduzem os saldos da dotação disponível e do limite financeiro para o cabimento.

As normas obedecidas para efectuar o cabimento são:

Tabela 3: Normas de cabimentação da despesa pública na DICCM

Perfil do Usuário	Agente de Execução Orçamental
Nível de acesso	1
Registo do Usuário	DICCM
Operação Contabilística	Cabimento inicial
Documento criado	Nota de Cabimentação

A contabilização é feita na DICCM, pela Célula Orçamental da Despesa (COD). Por outro lado tem ocorrido também registos contabilísticos que têm o papel de reduzir a quota do limite financeiro para cabimento, visto que caso não exista o limite financeiro para a emissão do cabimento, o sistema possibilita a emissão do cabimento.

O agente de execução orçamental deve incluir os respectivos documentos externos que suportam a liquidação da despesa depois da emissão do cabimento.

3.2.2 Contabilização da despesa pública na fase de liquidação

A liquidação comprova que a despesa foi apurada, dando direito ao credor de receber o valor monetário que lhe é devido. Na DICCM a liquidação da despesa é feita obedecendo as normas seguintes:

Tabela 4: Normas de liquidação da despesa pública na DICCM

Perfil do Usuário	Agente de Execução Orçamental
Nível de acesso	1
Registo do Usuário	DICCM
Operação Contabilística	Liquidação da despesa
Documento criado	Nota de liquidação

A liquidação pode ser feita com desconto e sem desconto. A contabilização é feita na DICCM, com base nas notas de cabimento seleccionados, o Número Único de Identificação Tributária (NUIT) do credor e o número do processo administrativo.

3.2.3 Contabilização da Despesa pública na fase de pagamento

O pagamento é caracterizado pela entrega dos recursos financeiros ao respectivo credor, depois de se ter verificado o direito do credor, por meio de documentos que suportam a liquidação da despesa. O pagamento das despesas públicas é efectuado obedecendo as seguintes regras:

Tabela 5: Normas de Pagamento da despesa pública na DICCM

Perfil do Usuário	Agente de Execução Financeira
Nível de acesso	1
Registo do Usuário	DICCM
Operação Contabilística	Pagamento
Documento criado	Ordem de Pagamento

De sublinhar que o pagamento da despesa é efectuado com pelo menos uma nota de liquidação, que são pagas em conformidade processual sem restrição, e o valor não pago é usado para outro pagamento.

Em resumo, o processo de contabilização das despesas públicas da DICCM, nas fases da realização da despesa pública, considerando o exemplo do ano de 2009, pode apresentar-se através dos razões esquemáticos abaixo :

11 Despesas com o pessoal		12 Bens e Serviços	
<i>1)</i> 4.667.502,11	<i>2)</i> 4.629.094,10	<i>1)</i> 1.758.730,00	<i>2)</i> 1.745.202,62
	<i>3)</i> 37.958,01		<i>3)</i> 13.527,38
<u>4.667.502,11</u>	<u>4.667.502,11</u>	<u>1.758.730,00</u>	<u>1.758.730,00</u>

1) Dotação cabimentada

2) Dotação cabimentada liquidada e paga

Contabilização e Controlo das Despesas Públicas. O Caso da Direcção da Indústria e
Comércio da Cidade de Maputo

3) Saldo disponível

Para o registo e a contabilização da despesa pública, no Balancete de execução orçamental, o cativo utilizado para as outras despesas com o pessoal, bens e serviços, transferências correntes e as despesas de capital é de 10% e o cativo utilizado para a rubrica salários e remunerações é de 15%. Considerando o exemplo do ano de 2009, o Balancete de execução orçamental resume-se na tabela seguinte:

Tabela 6: DICCM. Balancete de Execução Orçamental-2009

(Em Meticals)

CED	Designação	Dotação Orçament.	Dotação Disponível	Total de requisições Internas e Externas	Importân. Liquidada e Paga	Saldo Dispon.	Exec.Orç. Disp.(%)
1	Despesas Correntes	7.153.646,79	6.438.282,11	6.386.796,72	6.386.796,72	51.485,39	99,2
11	Despesas com o pessoal	5.185.613,46	4.667.052,11	4.629.094,10	4.629.094,10	37.958,01	99,2
12	Bens e serviços	1.954.144,44	1.758.730,00	1.745.202,62	1.745.202,62	13.527,38	99,2
14	Transferências correntes	13.888,89	12.500,00	12.500,00	12.500,00	0,00	100
2	Despesas de capital	34.885,56	31.397,00	31.287,10	31.287,10	109,90	99,6
23	Outras despesas de capital	34.885,56	31.397,00	31.287,10	31.287,10	109,90	99,6
	Total	7.188.532,35	6.469.652,11	6.418.083,82	6.418.083,82	51.665,65	99,2

Fonte: Relatório Financeiro da DICCM – Fevereiro de 2010

Nota: Dotação disponível = Dotação Orçamental – (10% ou 15%)*Dotação Orçamental

3.2.4 Regime Contabilístico

Para o registo das suas despesas a DICCM usa o regime de compromissos (competências), visto que as despesas desta entidade são reconhecidas aos exercícios económicos conforme a real ocorrência, e não quando são pagos em dinheiro.

3.2.5 Livros Contabilísticos

Para se efectuar o registo da despesa a DICCM usa os seguintes livros obrigatórios:

- ✓ O livro de Controlo de Execução Orçamental;
- ✓ As requisições internas e externas.

De realçar que as regras utilizadas para validação destes livros contabilísticos são as seguintes:

- ✓ Termo de abertura e de encerramento;
- ✓ Folhas numeradas e assinadas;
- ✓ Escrituração a tinta e sem rasuras; e
- ✓ Todos os registos devem ter suporte documental.

3.2.6 Avaliação dos mapas de Execução Orçamental

3.2.7.1 Execução Orçamental na DICCM no ano de 2008

Tabela 7: DICCM. Balancete de Execução Orçamental-2008

(Em Meticais)

CED	Designação	Dotação Orçamental	Dotação Dispon.	Importân. Paga	Saldo Dispon.	Exec.Orç. Disp.(%)
1	Despesas Correntes	6.026.250,00	5.798.251,00	5.380.807,72	417.443,30	92,8
11	Despesas com o pessoal	4.313.500,00	4.256.776,00	3.923.357,18	333.418,80	92,2
111	Salários e remunerações	4.050.000,00	4.019.626,00	3.688.994,68	330.631,30	91,8
112	Outros gastos com pessoal	263.500,00	237.150,00	234.362,50	2.787,50	98,8
12	Bens e serviços	1.692.750,00	1.523.475,00	1.439.950,54	83.524,46	94,5
121	Bens	980.250,00	882.225,00	844.885,86	37.339,14	95,6
122	Serviços	712.500,00	641.250,00	595.064,68	46.185,32	92,8
14	Transferências correntes	20.000,00	18.000,00	17.500,00	500,00	97,2
2	Despesas de capital	32.000,00	28.800,00	28.800,00	0,00	100
23	Outras desp. de capital	32.000,00	28.800,00	28.800,00	0,00	100
	Total	6.058.250,00	5.827.051,00	5.409.607,70	417.443,30	92,8

Fonte: Relatório Financeiro da DICCM – Fevereiro de 2009

A tabela acima ilustra o Balancete de Execução Orçamental do ano de 2008, na DICCM. Segundo o relatório da RAF-DICCM, para o ano de 2008 a dotação orçamental das despesas correntes foi de 6.026.250,00 Meticais, de onde as despesas com o pessoal foram de 4.313.500,00 Meticais e as despesas em bens e serviços fixaram-se em 1.692.750,00 Meticais; as despesas de capital foram de 32.000,00 Meticais. Notou-se que a execução orçamental superou os 90% em todas as rubricas acima citadas. Somente a rubrica despesas de capital é que executou em 100%. A execução orçamental anual foi de 92,8%. Neste ano a DICCM não conseguiu

Contabilização e Controlo das Despesas Públicas. O Caso da Direcção da Indústria e
Comércio da Cidade de Maputo

atingir uma execução orçamental de 100% porque houve atrasos de certos desembolsos pela autoridade competente(Caixa do Estado e a Tesouraria do Estado) e por outro lado existem certas dificuldades no domínio do e-Sistafe por parte dos agentes da RAF, devido aos fracos conhecimentos informáticos.

3.2.7.2 Execução Orçamental da despesa pública-2009

Tabela 8: DICCM. Balancete de Execução Orçamental-2009

(Em Meticais)

CED	Designação	Dotação Orçament.	Dotação Disponível	Importân. Paga	Saldo Dispon.	Exec.Orç. Disp.(%)
1	Despesas Correntes	7.153.646,79	6.438.282,11	6.386.796,72	51.485,39	99,2
11	Despesas com o pessoal	5.185.613,46	4.667.052,11	4.629.094,10	37.958,01	99,2
111	Salários e remunerações	4.918.502,34	4.426.652,11	4.390.059,10	36.593,01	99,2
112	Outros gastos com pessoal	267.111,12	240.400,01	239.035,00	1.365,01	99,4
12	Bens e serviços	1.954.144,44	1.758.730,00	1.745.202,62	13.527,38	99,2
121	Bens	1.302.487,56	1.172.238,00	1.172.236,16	2,64	99,9
122	Serviços	651.656,88	586.491,19	572.966,46	13.524,73	97,7
14	Transferências correntes	13.888,89	12.500,00	12.500,00	0,00	100
2	Despesas de capital	34.885,56	31.370,00	31.287,10	82,90	97,7
23	Outras desp. de capital	34.885,56	31.370,00	31.287,10	82,90	97,7
	Total	7.188.532,35	6.469.652,11	6.418.083,82	51.665,65	99,2

Fonte: Relatório Financeiro da DICCM – Fevereiro de 2010

A tabela acima ilustra o balancete de execução orçamental do ano de 2009, na DICCM. Segundo o relatório da RAF-DICCM para o ano de 2009 a dotação orçamental das despesas correntes fixou-se em 7.153.646,79 Meticais, de onde as despesas com o pessoal foi de 5.185.613,46

Contabilização e Controlo das Despesas Públicas. O Caso da Direcção da Indústria e Comércio da Cidade de Maputo

Meticais e as despesas em bens e serviços em 1.954.144,44 Meticais; as despesas de capital foram de 34.885,56 Meticais. Notou-se que a execução orçamental superou os 97% em todas as rubricas acima citadas. Somente a rubrica das transferências correntes é que executou em 100%. A execução orçamental anual foi de 99,2%.

3.2.7.3 *Variação da Execução Orçamental na DICCM em 2008-2009*

Tabela 9: DICCM. Variação da Execução Orçamental. 2008-2009

(Em Meticais)

CED	Designação	Dotaç.Dispon. 2008	Dotaç.Dispon. 2009	Variação	Variação (%)
1	Despesas Correntes	5.798.251,00	6.438.282,11	640.031,11	11,0
11	Despesas com o pessoal	4.256.776,00	4.667.052,11	410.276,11	9,6
111	Salários e remunerações	4.019.626,00	4.426.652,11	407.126,11	10,1
112	Outros gastos com pessoal	237.150,00	240.400,01	3.250,01	1,4
12	Bens e serviços	1.523.475,00	1.758.730,00	235.255,00	15,4
121	Bens	882.225,00	1.172.238,00	290.013,00	32,9
122	Serviços	641.250,00	586.491,19	(54.758,81)	(8,5)
14	Transferências correntes	18.000,00	12.500,00	(5.500,00)	(30,6)
2	Despesas de capital	28.800,00	31.370,00	2.570,00	8,9
23	Outras desp. de capital	28.800,00	31.370,00	2.570,00	8,9
	Total	5.827.051,00	6.469.652,11	642.601,11	11,0

Fonte: Relatório Financeiro da DICCM – Fevereiro de 2009 e de 2010

A tabela acima ilustra a variação da execução orçamental de 2008-2009, na DICCM. Segundo o relatório da RAF-DICCM, a variação da execução orçamental das despesas correntes foi de 640.031,11 Meticais, de onde as despesas com pessoal variaram em 410.276,11 Meticais e as

despesas em bens e serviços em 2.570,00 Meticais; as despesas de capital foram de 31.370,00 Meticais. A variação da execução orçamental fixou-se em 11%.

De notar que o crescimento da despesa foi devido ao aumento dos recursos do Orçamento do Estado canalizados para a Direcção da Indústria e Comércio da Cidade de Maputo, e mesmo com este aumento, o nível de despesa continua abaixo dos níveis necessários para a prestação de serviços bastante adequados.

3.3 Controlo da despesa pública na DICCM

3.3.1 Controlo Interno

O controlo interno na DICCM é feito pela Repartição de Administração e Finanças (RAF) e pela Inspeção Provincial da DICCM. A partir do controlo interno regular faz-se uma análise crítica da conformidade ou desconformidade com o padrão legalmente previsto e faz-se o teste das possíveis causas e consequências. A RAF e a Inspeção Provincial são órgãos de nível provincial da DICCM, cujas funções se encontram previstas no artigo 10 e 13, da Resolução nº 22/2002, de 21 de Agosto, respectivamente.

Esta entidade pública tem feito o controlo interno das suas despesas públicas através de programas de inspeção, auditoria interna, fiscalização e acompanhamento.

Para racionalizar o controlo interno da despesa pública, a RAF e a Inspeção Provincial da DICCM verifica o seguinte:

- ✓ A despesa é legal;
- ✓ A realização da despesa foi feita por uma pessoa competente ou autorizada para o efeito, que é neste caso o Director da Indústria e Comércio da Cidade de Maputo;
- ✓ Foram cumpridas todas as normas e regras na realização das despesas públicas;
- ✓ A classificação orçamental está correcta;
- ✓ Há cabimento orçamental para a verba;

- ✓ Realizar as actividades necessárias para precaver, descobrir e corrigir as anormalidades na realização da despesa.

Ainda no que diz respeito ao controlo interno da despesa, o chefe da RAF faz a verificação de todo processo administrativo e o agente de controlo interno confirma se o registo processual e documental usado nas fases da execução da despesa esta em conformidade.

3.3.2 Controlo Externo

Pelo facto da contabilização e controlo interno das despesas públicas na DICCM fornecerem resultados económicos e financeiros e evidenciar a racionalidade por parte dos gestores e contabilistas públicos, não significa que esteja dispensado ao controlo externo, e é nesta ordem de ideias que esta Direcção tem tido uma estreita relação entre o controlo interno e o controlo externo, visto que o controlo interno ajuda o controlo externo no exercício da sua missão.

As entidades que velam pelo controlo externo da DICCM são o Tribunal Administrativo, a Direcção Provincial de Plano e Finanças da Cidade de Maputo, o Departamento de Administração e Finanças do Ministério de Indústria e Comércio e outras entidades contactadas para o efeito. Estas entidades fazem o controlo externo da despesa pública da DICCM, através de programas de auditoria externa, inspecção e fiscalização externa.

O Tribunal Administrativo (TA) é o órgão supremo e independente de legalidade e eficiência da despesa pública, as atenções estão viradas para este tribunal.

O TA tem feito regularmente uma fiscalização prévia, concomitante ou sucessivamente da legalidade das despesas públicas da DICCM, através da secção de fiscalização das despesas públicas e do visto (3ª secção do TA), socorrendo-se aos relatórios fornecidos pelas entidades de controlo interno e pelas outras entidades de controlo externo. O TA faz a apreciação das contas da despesa pública da DICCM socorrendo-se ao artigo 86 da lei nº 26/2009, de 26 de Setembro, pelas seguintes formas:

- ✓ *A verificação do 1º grau ou preliminar*, que consiste em verificar se as despesas públicas se fazem acompanhar dos documentos exigidos pelas respectivas instruções e se os

mesmos estão escriturados correctamente, a par do exame sumário da legalidade, regularidade financeira e contabilística das operações e registos que integram essas contas as despesas públicas;

- ✓ *A verificação do 2º grau*, que traduz-se na análise dos documentos da despesa pública e de forma de instrução da conta, na perspectiva não apenas da sua conformação formal e substancial relativamente às instituições aplicáveis, mas também da verificação da consistência dos documentos, da correcção contabilística e da legalidade e regularidade das operações e registos neles evidenciados, a par da liquidação da conta, da fixação de emolumentos e da ultimação do respectivo relatório;
- ✓ *A inspecção*, que é realizada independentemente de inclusão em plano de auditoria feito a DICCM;
- ✓ *A auditoria*, através da instrução de documentos necessários existentes na DICCM, para apreciação de juízes; e
- ✓ *O julgamento*, que é feito através da apreciação da legalidade de actividade da DICCM, bem como pela respectiva gestão económico-financeira e patrimonial e no apuramento e eventual efectivação da inerente responsabilidade financeira.

3.3.3 Prestação de Contas

As instituições públicas nacionais são responsáveis pela gestão dos dinheiros públicos e por contrapartida são obrigadas por lei a efectuar a prestação de contas da conta gerência do fim de exercício ao Tribunal Administrativo. No processo de prestação de contas ao TA, a DICCM apresenta os seguintes modelos:

- ✓ Balancete de Execução do Orçamento;
- ✓ Mapa demonstrativo de Execução Orçamental;
- ✓ Mapa de alterações Orçamentais da despesa;
- ✓ Os comprovativos das despesas e as requisições internas e externas.

CAPITULO IV

4 Conclusões e Recomendações

4.1 Conclusões

Um dos instrumentos que a **Direcção de Indústria e Comércio da Cidade de Maputo (DICCM)** usa para a eficiência e eficácia dos seus planos de desenvolvimento para a área da Indústria e Comércio é a realização da despesa pública.

O presente trabalho tinha como objectivo geral avaliar até que ponto a contabilização e controlo das despesas públicas na DICCM se conformam com a Lei do SISTAFE e compreender como é feita a realização dessa despesa; e o problema era saber se as formas de contabilização e controlo da despesa pública adoptadas nesta entidade se conformam com a Lei do SISTAFE.

A realização da despesa pública nesta entidade é feita seguindo os estágios previstos na Lei do SISTAFE, nomeadamente: o cabimento, a liquidação e o pagamento. E durante a realização deste trabalho constatou-se que a contabilização é feita na DICCM, pela Célula Orçamental da Despesa (COD). Por outro lado tem ocorrido também registos contabilísticos que têm o papel de reduzir a quota do limite financeiro para cabimento. A liquidação pode ser feita com desconto (pagamento feito pelo valor liquido ao respectivo credor) e sem desconto (pagamento feito pelo valor total ao respectivo credor); A contabilização da liquidação é feita na DICCM, com base nas notas de cabimento seleccionados, o Número Único de Identificação Tributária (NUIT) do credor e o número do processo administrativo. A contabilização na fase de pagamento é feita na célula orçamental da despesa pela importância a pagar.

O controlo interno na DICCM é feito pela Repartição de Administração e Finanças (RAF) e pela Inspeção Provincial da DICCM. Esta entidade tem feito o controlo interno regular das suas despesas públicas através de programas de inspeção, auditoria interna, fiscalização e acompanhamento. Por outro lado o Agente de Controlo Interno faz a conformidade processual depois do Agente de Execução Orçamental fazer a abertura do Processo Administrativo,

Cabimento e a Liquidação; e o Agente de Controlo Interno volta a fazer a conformidade documental depois de o pagamento ser efectuado pelo Agente de Execução Financeira.

As entidades que velam pelo controlo externo das despesas públicas na DICCM são o TA, a Direcção Provincial de Plano e Finanças da Cidade de Maputo, o Departamento de Administração e Finanças do Ministério de Indústria e Comércio e outras entidades contactadas para o efeito.

O TA faz a apreciação das contas da despesa pública da DICCM socorrendo-se ao artigo 86 da lei nº 26/2009, de 26 de Setembro, pelas seguintes formas: a verificação do 1º grau ou preliminar, a verificação do 2º grau, a inspecção, a auditoria e o julgamento.

Assim sendo, confirma-se a hipótese₁, que admite que a contabilização e controlo das despesas públicas na DICCM são adoptados atendendo a lei do SISTAFE; o que faz com que a contabilização e controlo da despesa nesta entidade seja mais próxima da realidade; e não se confirma a hipótese nula que admite que a contabilização e controlo das despesas públicas na DICCM são adoptados sem atender a lei do SISTAFE.

4.2 Recomendações

Para a DICCM melhorar a eficácia e eficiência na contabilização e controlo interno das despesas públicas são indicadas as recomendações seguintes:

- ✓ As entidades competentes não devem atrasar no desembolso de fundos provenientes do Orçamento do Estado para fazer com que a DICCM possa atingir o nível de execução de 100% em todas as rubricas;
- ✓ Deve se reforçar a capacitação dos agentes da Repartição de Administração e Finanças da DICCM em matéria de Informática e de e-SISTAFE, para minimizar o seu fraco domínio informático e maximizar a racionalização na gestão das despesas públicas.

Bibliografia

ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade pública na gestão municipal*. 1ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2002.

ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 1994.

BEZERRA FILHO. *Contabilidade Pública: Teoria, Técnica de elaboração de balanços e 300 questões*. 1ª Edição. Rio de Janeiro. Eslevier. 2005.

COSTA, Carlos B.; ALVES, Gabriel C. *Contabilidade Financeira*. 4ª edição. Lisboa. Editora Rei dos livros. 2001.

DINIZ, Josedilton et al. *Controle interno na Administração pública municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo*. Disponível em: <http://www.congressosp.fiecap.org/artigos.2007.pdf> (acessado em 16/03/2010)

DIRECÇÃO DA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DA CIDADE DE MAPUTO. *Documento de Apresentação*. Maputo. Fevereiro de 2005.

DIRECÇÃO DA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DA CIDADE DE MAPUTO. *Relatório Financeiro*. Maputo. Fevereiro de 2009.

DIRECÇÃO DA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DA CIDADE DE MAPUTO. *Relatório Financeiro*. Maputo. Fevereiro de 2010.

DOS SANTOS. Nádia R.R. Cardoso. *Artigo sobre o papel da auditoria e da contabilidade pública na gestão dos recursos do Estado após o advento da lei da responsabilidade fiscal*. Brasília. 2008. Disponível em <http://www.bdjur.stj.gov.br/artigos.2008.pdf> (acessado em 04/03/2010)

FORTES, João. *Contabilidade Pública*. 7ª Edição. Brasília: Franco & Fortes, 2002.

FRANCO, António L.Sousa.*Finanças pública e direito financeiro*. 4ª Edição.Coimbra.Livraria Almeida.2001.

FRANCO, António L.Sousa.*Manual de finanças públicas*.Ministério do Plano e Finanças, Governo de Moçambique.2002.

GIL, António Carlos.*Métodos e Técnicas de Pesquisas Sociais*. 4ª Edição.São Paulo. Editora Atlas S.A.2007

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: Teoria e Prática*.8ª edição. São Paulo: Atlas, 2001.

MOÇAMBIQUE. *Constituição da República de Moçambique*.Maputo.2004.

MOÇAMBIQUE. *Decreto-Presidêncial n° 15/2000, de 29 de Setembro*.Maputo.2000.

MOÇAMBIQUE. *Decreto n° 23/2004, de 20 de Agosto*.Maputo.2004.

MOÇAMBIQUE. *Decreto n° 54/2005, de 13 de Dezembro*.Maputo.2005.

MOÇAMBIQUE. *Lei n° 05/1992, de 06 de Maio*. Maputo.1992.

MOÇAMBIQUE. *Lei n° 09/2002, de 12 de Fevereiro*. Maputo.2002.

MOÇAMBIQUE. *Lei n° 13/1997, de 10 de Julho*. Maputo.1997.

MOÇAMBIQUE. *Lei n° 15/1997, de 10 de Julho*. Maputo.1997.

MOÇAMBIQUE. *Lei n° 25/2009, de 28 de Setembro*.Maputo. 2009.

MOÇAMBIQUE. *Lei n° 26/2009, de 29 de Setembro*.Maputo.2009.

MOÇAMBIQUE. Ministério do Plano e Finanças. *Classificação económica das despesas públicas.Instruções*. Maputo.1997.

MOÇAMBIQUE. *Resolução n° 12/2002, de 21 de Agosto*. Maputo. 2002.

MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel. *Auditoria Interna: Função e Processo*. 1ª edição. Lisboa. Áreas editor. 1999.

PIRES, João. *Contabilidade Pública: Orçamento público, Lei de responsabilidade fiscal*. 7ª Edição. Brasília: Franco & Fortes, 2002.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 7ª Edição. São Paulo: Atlas, 2002.

SÁ, António Lopes de. *Curso de Auditoria*. 10ª edição. São Paulo: Atlas, 2007.

Referências Electrónicas:

<http://www.mic.gov.mz> (acessado em 07/03/2010)

<http://www.ta.gov.mz> (acessado em 08/03/2010)

<http://www.sistafe.rsig.gov.mz> (acessado em 11/03/2010)

Anexos

UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE

FACULDADE DE ECONOMIA

*QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTA NA DIRECÇÃO DE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DA
CIDADE DE MAPUTO PARA O TRABALHO DE LICENCIATURA NA FACULDADE DE
ECONOMIA DA UEM*

1. DADOS SOBRE O ENQUADRAMENTO INSTITUCIONAL

1.1 Nome da instituição:

1.2 Tipo de instituição:

i) Instituição pública _____

ii) Instituição privada _____

1.3 Localização

1.4 Ano de criação e publicação

1.5 Funções

1.6 Estrutura

1.7 Áreas de Actividade

1.8 Objectivos

2.DADOS SOBRE A CONTABILIZAÇÃO DAS DESPESAS

2.1 Qual é a principal lei obedecida na contabilização das despesas públicas?

2.2 De que forma esta classificada a despesa pública na instituição?

i) *Despesa orçamental* _____ ii) *despesa extra-orçamental* _____
iii) *transferência de capital* _____ iv) *Todas* _____

2.3 Quais são as fases ou estágios da realização das despesas públicas?

2.4 Há normas e procedimentos seguidos até a realização das despesas públicas?

i) *Sim* _____ ii) *Não* _____

2.4.1 Se Sim, quais são?

2.5 Qual é o regime contabilístico adoptado para as despesas públicas.

i) *Regime de caixa* _____ ii) *Regime de competência* _____
iii) *Regime misto* _____

2.6 Quais são os livros utilizados no processo de contabilização das despesas públicas?

2.7 A instituição faz a prestação de contas?

i) *Sim*_____

ii) *Não*_____

2.7.1 Se Sim, para que entidades?

2.7.2 Qual é o tipo de prestação de contas efectuado pela entidade.

i) *Mensal*_____

ii) *Trimestral*_____

iii) *Semestral*_____

iv) *Anual*_____

v) *Bianual*_____

vi) *extraordinária*

3. DADOS SOBRE O CONTROLO DAS DESPESAS PUBLICAS

3.1 Qual é a principal lei obedecida no controlo das despesas públicas?

3.2 Quais são os tipos de controlo utilizados pela entidade

i) *Controlo interno*_____

ii) *Controlo externo*_____

iii) *Ambos*_____

3.3 Qual é o departamento que vela pela fiscalização e controlo interno das despesas públicas?

3.4 Quais são as entidades que velam pela fiscalização e controlo externo das despesas públicas da entidade?

3.5 Quais são os livros utilizados no registo das despesas públicas?

3.6 Que tipo de registo a entidade obedece?

*i)Registo analitico*_____

*ii)Registo Sintético*_____

*iii)Ambos*_____