



**Isabel de Jesus  
Costa dos Reis**

**Sistema de Controlo Interno  
(Estudo de Caso numa Escola de Ensino Superior  
Público)**



**Isabel de Jesus  
Costa dos Reis**

**Sistema de Controlo Interno  
(Estudo de Caso numa Escola de Ensino Superior  
Público)**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Gestão Pública, realizada sob a orientação científica da Doutora Fátima Pinho e a co-orientação científica da Mestre Augusta Ferreira, Professoras do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Dedico este trabalho ao Luís e ao Luizinho.

## **O Júri**

Presidente

**Prof. Doutor José Manuel Lopes da Silva Moreira,**  
Professor Associado com Agregação da Universidade de Aveiro.

Vogais

**Prof. Doutor João Baptista Costa Carvalho,**  
Professor Associado da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho (Arguente).

**Prof. Doutora Maria de Fátima Marques Teixeira Lopes Pinho,**  
Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (Orientadora).

**Mestre Augusta da Conceição Santos Ferreira,**  
Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (Co-Orientadora).

## **agradecimentos**

A realização deste estudo foi conseguida graças ao contributo de diversas pessoas e instituições, a quem pretendo expressar o meu agradecimento.

À Professora Doutora Fátima Pinho, minha orientadora, e à Professora Mestre Augusta Ferreira, minha co-orientadora, a minha gratidão muito especial pela dedicação, disponibilidade e simpatia sempre demonstradas, bem como pelos ensinamentos, análise crítica, e liberdade de investigação que me concederam.

À Escola Superior de Tecnologia da Saúde de Coimbra, nas pessoas da Direcção, da Chefe de Repartição, do Secretário, e de todos os funcionários, pela colaboração na execução das entrevistas e no preenchimento dos questionários que serviram de base ao estudo de caso.

À Biblioteca do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro e aos seus funcionários, pela simpatia, disponibilidade, e apoio prestado no trabalho de pesquisa aí realizado.

À Dr.<sup>a</sup> Fátima Duarte, responsável pelos Serviços Financeiros e Património da Universidade de Aveiro, pelos conhecimentos e experiência que me transmitiu.

Aos meus pais e esposo, agradeço todo o apoio demonstrado desde o primeiro ao último momento, principalmente quando o cansaço parecia querer tirar alguma força.

A todos aqueles que, directa e indirectamente, contribuíram para a realização deste estudo, cujos nomes não foram mencionados mas que sempre serão recordados.

**palavras-chave**

Sistema de Controlo Interno, Auditoria Interna, Administração Pública, POC-Educação.

**resumo**

O trabalho trata do Controlo Interno, importante instrumento de gestão que serve de base para toda a actividade de controlo da Administração Pública e que deriva do poder-dever que a administração detém sobre os seus próprios actos e agentes.

Um dos grandes objectivos deste trabalho será procurar entender de que forma a existência de um adequado sistema de controlo interno nos Organismos Públicos pode contribuir para as mudanças que se impõem, ajudando na poupança de recursos e melhorando os serviços prestados. Em termos de enquadramento teórico sobre os componentes da estrutura de controlo interno e objectivos que normalmente são atingidos, foram utilizadas, fundamentalmente, as posições do Committee of Sponsoring Organizations of the Tread Way Commission's (COSO), do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), do Institute of Internal Auditors (IIA), do Information Systems Audit and Control Foundation's, do International Federation of Accountants (IFAC), e do International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), por se entender serem aquelas que melhor se adaptam a qualquer estrutura que seja implementada e serem consideradas as mais relevantes por diversos autores.

Entendemos que o estudo de caso pode ser considerado uma mais valia no sentido de a existência de um sistema de controlo interno consistir num poderoso instrumento ao dispor da Direcção, que permite alcançar razoável segurança no cumprimento dos objectivos desta, nomeadamente a eficácia e a eficiência das operações, o cumprimento de Leis e regulamentos, e a fiabilidade da informação financeira.

**keywords**

Internal Control System, Internal Audit, Public Administration, POC-Educação (Education Accounting Standards).

**abstract**

This paper acknowledges the internal control like an important management tool, that are basic for all the activities of public administration. This specific control derives from the power and duties possessed by the administration over its acts and agents.

One of the main objectives of this work will be to try to understand how the existence of an adequate Internal Control System within Public Organizations could contribute to the needed changes, through helping to save resources that are available, and, by improving the services rendered. The positions of the Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission's (COSO), the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), the Institute of Internal Auditors (IIA), the Information Systems Audit and Control Foundation's, the International Federation of Accountants (IFAC), and the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), have been chosen to provide the theoretical components of the Internal Control structure and objectives that need to be attained, because not only they are considered to be the most by various authors in this field, but they are also considered to better adapt to any structure that is implemented.

The case study can be considered an advantage, because when exists a Internal Control System the management have a powerful tool that gives reasonable security to achieve the objectives, namely effectiveness and efficiency of operations, compliance with applicable laws and regulations, and reliability of financial reporting.

## ÍNDICE GERAL

Capítulo 1 – Introdução.....	1
Capítulo 2 – Administração e Controlo.....	4
2.1. Noção e Delimitação do Sector Público.....	4
2.2. Características das Entidades do Sector Público.....	7
2.3. Controlo Financeiro Público.....	12
2.3.1. Conceito de Controlo.....	12
2.3.2. Controlo Financeiro Interno.....	14
2.3.3. Controlo Financeiro Externo.....	20
Capítulo 3 – Modelos de Controlo Interno.....	25
3.1. Análise Conceptual.....	25
3.1.1. Modelo COSO.....	25
3.1.1.1. Ambiente de Controlo.....	27
3.1.1.2. Estabelecimento de Objectivos.....	29
3.1.1.3. Identificação de Acontecimentos.....	29
3.1.1.4. Avaliação dos Riscos.....	29
3.1.1.5. Resposta ao Risco.....	30
3.1.1.6. Actividades de Controlo.....	31
3.1.1.7. Informação e Comunicação.....	33
3.1.1.8. Supervisão.....	33
3.1.2. Modelo SAS n.º 55 e SAS n.º 78.....	34
3.1.3. Modelo SAC.....	36
3.1.4. Modelo COBIT.....	38
3.1.5. Modelo IFAC.....	41
3.1.5.1. Ambiente de Controlo.....	43
3.1.5.2. Processo de Avaliação do Risco.....	43
3.1.5.3. Sistema de Informação e Comunicação.....	44
3.1.5.4. Actividades de Controlo.....	44
3.1.5.5. Monitorização de Controlos.....	45
3.1.6. Modelo INTOSAI.....	45
3.1.6.1. Ambiente de Controlo.....	47

3.1.6.2. Avaliação do Risco.....	47
3.1.6.3. Actividades de Controlo.....	48
3.1.6.4. Informação e Comunicação.....	49
3.1.6.5. Supervisão.....	50
3.2. Análise Comparativa dos Modelos de Controlo Interno.....	53
3.3. Controlo Interno em Ambiente Informatizado.....	56
3.4. Algumas Considerações Sobre as Limitações do Sistema de Controlo Interno.....	59
Capítulo 4 – Levantamento, Registo, Avaliação e Implementação do Sistema de Controlo Interno.....	64
4.1. Levantamento e Registo do Sistema de Controlo Interno.....	64
4.2. Avaliação do Sistema de Controlo Interno.....	70
4.3. Implementação do Sistema de Controlo Interno.....	75
Capítulo 5 – Estrutura Metodológica.....	76
5.1. Metodologia da Investigação.....	76
5.2. Questões de Investigação.....	77
5.3. Áreas Seleccionadas para o Estudo.....	77
5.4. Técnicas de Recolha de Informação Utilizadas.....	78
Capítulo 6 – Apresentação da Escola Superior de Tecnologia da Saúde de Coimbra.....	80
6.1. Missão Institucional.....	80
6.2. Enquadramento.....	80
6.3. Estrutura Organizacional.....	85
6.3.1. Órgãos de Gestão Administrativa, Científica e Pedagógica.....	85
6.3.2. Serviços Administrativos, de Apoio Técnico e Geral.....	87
Capítulo 7 – Apresentação e Análise dos Resultados.....	89
7.1. Narrativas.....	89
7.1.1. Organização Geral.....	89
7.1.2. Controlo Orçamental da Receita e da Despesa.....	91
7.1.3. Disponibilidades.....	95
7.1.4. Pessoal.....	102
7.1.5. Compras.....	107
7.1.6. Existências.....	108
7.1.7. Imobilizado Corpóreo.....	110

7.1.8. Dívidas a Terceiros.....	111
7.2. Análise das Respostas Obtidas nos Questionários sobre Procedimentos e Medidas de Controlo Interno.....	112
Capítulo 8 – Proposta de Melhoria.....	115
8.1. Organização Geral.....	115
8.2. Disponibilidades.....	116
8.3. Pessoal.....	119
8.4. Compras.....	119
8.5. Existências.....	121
8.6. Imobilizado Corpóreo.....	123
8.7. Dívidas a Terceiros.....	125
Capítulo 9 – Conclusão .....	127
Anexo A – Questionários referentes às áreas funcionais:	
Organização Geral.....	A1
Disponibilidades.....	A2
Pessoal.....	A3
Compras.....	A4
Existências.....	A5
Imobilizado Corpóreo.....	A6
Dívidas a Terceiros.....	A7
Anexo B – Organograma.....	B1

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

## ÍNDICE DE FIGURAS E QUADROS

Figura 2.1: Estrutura do Sector Público.....	5
Figura 2.2: Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas.....	14
Figura 3.1: Actividades de Controlo.....	32
Figura 3.2: Os Quatro Domínios do COBIT.....	40
Figura 4.1: Modelo de Fluxograma .....	68
Figura 4.2: Avaliação do Sistema de Controlo Interno.....	72
Figura 7.1: Procedimentos Referentes a Alterações Orçamentais da Competência do Governo.....	94
Figura 7.2: Procedimentos Referentes a Alterações Orçamentais da Competência da Direcção da Escola.....	95
Quadro 7.1: Resumo dos Resultados Obtidos nos Questionários.....	113

## LISTA DE SIGLAS

- ADSE** - Direcção-Geral de protecção social aos funcionários e agentes da Administração Pública.
- AICPA** - American Institute of Certified Public Accountants.
- CGD** - Caixa Geral de Depósitos.
- COBIT** - Control Objectives for Information and Related Technology.
- COSO** - Committee of Sponsoring Organizations of the Tread-way Commission's.
- DGO** - Direcção Geral do Orçamento.
- DGT** - Direcção-Geral do Tesouro.
- eSAC** - Electronic Systems Assurance and Control.
- ESTESC** - Escola Superior de Tecnologia da Saúde de Coimbra.
- FASB** - Financial Accounting Standard Board.
- GASB** - Governmental Accounting Standard Board.
- GGFES** - Gabinete de Gestão Financeira do Ensino Superior.
- IFAC** - International Federation of Accountants.
- IGAP** - Instituto de Gestão da Administração Pública.
- IIA** - Institute of Internal Auditors.
- INTOSAI** - International Organization of Supreme Audit Institutions.
- IPC** - Instituto Politécnico de Coimbra.
- NIB** - Número de Identificação Bancária.
- POC** - Plano Oficial de Contabilidade.
- POCAL** - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.
- POC-Educação** - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação.
- POC-ISSSS** - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social.
- POC-MS** - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Saúde.
- POCP** - Plano Oficial de Contabilidade Pública.
- SAC** - Systems Auditability and Control.
- SAS** - Statements on Auditing Standards.
- SCI** - Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.
- TI** - Tecnologias da Informação.



## Capítulo 1 – Introdução

Para responder às crescentes exigências dos contribuintes e utentes dos serviços da Administração Pública, e no seguimento da Reforma da Administração Financeira e das Contas Públicas, há a necessidade de controlos mais efectivos sobre a actividade administrativa. Os mecanismos de controlo devem contribuir para a eficiência e eficácia da Administração Pública, traduzidas na capacidade de gerar mais benefícios e melhorar os serviços públicos.

Nesta nova realidade económica e social, em que se questionam os objectivos, a estrutura e a própria razão de ser do Estado, impõem-se mudanças de comportamento na Administração Pública. Por outro lado, a sociedade actual exige um Estado mais ágil, mais eficiente e mais eficaz, uma nova ética, uma nova forma de gestão, que envolva responsabilidade e mais transparência. Para que tal aconteça, é vital que os mecanismos de controlo assumam um posicionamento identificado e em sintonia com esta nova realidade.

Neste novo contexto em que os instrumentos formais de controlo devem ser utilizados, o Controlo Interno da Administração Pública, constitui-se em objecto de estudo. Este, embora desempenhe um papel essencial e relevante, não é suficientemente conhecido e compreendido.

No que concerne à revisão da literatura efectuada, foram identificadas três áreas temáticas de investigação bibliográfica, as quais foram desenvolvidas no decurso da dissertação. Uma primeira área incidente sobre o controlo interno associado ao Sector Público; uma segunda, que versa sobre a análise conceptual e controlo interno, em particular a constante da literatura internacional; e uma terceira, suportada por alguns artigos de opinião de diversos autores, prende-se com os aspectos relacionados com o levantamento e registo de um sistema de controlo interno.

Atendendo, nomeadamente, às crescentes exigências de controlo, à necessidade (obrigatoriedade), de implementação de um sistema de controlo interno pelas entidades do

Sector Público que seja um instrumento ao dispor da gestão das entidades no aumento da eficiência, eficácia e economia, à falta de formação específica dos gestores públicos nesta área, entendemos que o estudo de um caso poderia constituir uma mais valia no sentido de a existência de um sistema de controlo interno:

- permitir a detecção de erros e fraudes;
- contribuir para a utilização eficiente dos recursos;
- permitir a salvaguarda dos activos;
- facultar à Direcção informações precisas e objectivas que contemplam a realidade, visando alcançar os objectivos;
- consistir num poderoso instrumento ao dispor da Direcção, que permite alcançar razoável segurança no cumprimento dos objectivos desta, nomeadamente a eficácia e eficiência das operações, o cumprimento de Leis e a fiabilidade da informação financeira;
- diminuir tendencialmente o risco subjacente ao desenvolvimento do trabalho efectuado por qualquer entidade externa a realizar auditorias ou inspecções.

Este trabalho encontra-se organizado em nove capítulos.

O primeiro capítulo contém a presente introdução.

O segundo capítulo versa sobre a delimitação e caracterização do Sector Público e as noções de controlo financeiro público, interno e externo.

O terceiro capítulo trata da análise dos aspectos conceptuais do sistema de controlo interno, com referência dos componentes, objectivos, foco, e vantagens e limitações deste.

O quarto capítulo foca algumas considerações sobre o levantamento, registo, avaliação e implementação de um sistema de controlo interno.

O quinto capítulo é dedicado à estrutura metodológica referente ao estudo de caso efectuado na Escola Superior de Tecnologia da Saúde de Coimbra.

O sexto capítulo incide sobre a apresentação da Escola, mencionando a missão institucional e o enquadramento desta, bem como a correspondente estrutura organizacional.

O sétimo capítulo inclui a apresentação e análise dos resultados, sob a forma de narrativas, obtidos nos questionários sobre procedimentos e medidas de controlo interno, nas áreas de organização geral, controlo orçamental da receita e da despesa, disponibilidades, pessoal, compras, existências, imobilizado corpóreo e dívidas a terceiros.

No oitavo capítulo são apresentadas propostas de melhoria para as áreas funcionais estudadas.

O último capítulo trata das conclusões extraídas deste estudo.

## Capítulo 2 – Administração e Controlo

Para visualizar o contexto em que se inserem os mecanismos de controlo é necessário compreender o estado actual do Sector Público, conhecendo-se a delimitação e as características deste, bem como as formas de controlo financeiro público, interno e externo.

### 2.1. Noção e Delimitação do Sector Público

A Constituição da República Portuguesa, no seu artigo 82<sup>o</sup><sup>1</sup>, garante a coexistência de três sectores de propriedade dos meios de produção: o Sector Público, o Sector Privado e o Sector Cooperativo e Social. De acordo com o n.º 2 desse mesmo artigo, o Sector Público é constituído pelos meios de produção cuja propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas.

A este propósito, Franco<sup>2</sup> (1996, pág. 145) refere que o Sector Público é “*o conjunto das actividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, associações e instituições públicas)*”.

O Sector Público encontra-se dividido em dois grandes sectores, usualmente denominados Sector Público Administrativo e Sector Empresarial do Estado. Estes podem ser decompostos como evidenciado na figura seguinte.

---

<sup>1</sup> Constituição da República Portuguesa, Almedina, 2002, pág. 41.

<sup>2</sup> FRANCO, António L. De Sousa, (1996), “*Finanças Públicas e Direito Financeiro*”, Liv. Almedina, Coimbra, 4ª Edição – 3ª Reimpressão, Volume I, pág. 145.

**Figura 2.1: Estrutura do Sector Público**

Sector Público	- Sector Público Administrativo ou Estado (em sentido lato)	- Administração Central	- Estado: Serviços Públicos, Integrados ou Simples; - Administração Central Autónoma.
		- Segurança Social	
		- Administração Regional	- Regiões Autónomas
		- Administração Local	- Freguesias; - Municípios - Regiões Administrativas (a instituir)
	- Sector Empresarial do Estado - Empresas Públicas		

Fonte: Adaptada de Franco, (1996), pág. 145.

O Sector Público Administrativo engloba o conjunto de organismos cuja actividade principal é a Administração Pública, entendida esta, segundo Franco<sup>3</sup> (1996, pág. 5), como sendo “a actividade do Estado que, no âmbito definido pelas suas orientações políticas e com subordinação às normas jurídicas, visa realizar os interesses colectivos da sociedade, concretizados em objectivos definidos por via da autoridade”.

Com este objectivo, a Administração Pública encontra-se subdividida em Administração Central, Administração Regional, Administração Local e Segurança Social.

A Administração Central subdivide-se em Serviços Integrados ou Simples e em Administração Central Autónoma, também designada por Entidades Autónomas. Os Serviços Integrados podem ter ou não personalidade jurídica, e estão completamente

<sup>3</sup> FRANCO, António L. De Sousa, (1996), “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, Liv. Almedina, Coimbra, 4ª Edição – 3ª Reimpressão, Volume I, pág. 5.

subordinados ao Orçamento de Estado quanto à previsão, execução e controlo, visto que não têm receitas próprias, ou, tendo-as, não as podem gerir. Ficam assim abrangidos pela Conta Geral do Estado.

A Administração Central Autónoma subdivide-se em Serviços Administrativos e Fundos Autónomos. Os Serviços Administrativos prestam uma diversidade de serviços de utilidade pública, utilizando para tal os meios financeiros previstos no Orçamento de Estado, de que são exemplo as Universidades e Institutos Politécnicos. Os Fundos Autónomos têm como principal actividade a gestão de meios financeiros, como é o caso do Fundo de Regularização da Dívida Pública.

A Administração Regional compreende as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, as quais detêm um regime político-administrativo próprio, tratando-se de pessoas colectivas territoriais detentoras de uma colectânea de poderes definidos estatutariamente. Estas Regiões têm como órgãos políticos próprios a Assembleia Regional e o Governo Regional. Estão previstos, para este sector, um Orçamento e um Plano Regional, que são aprovados pelas Assembleias Regional e de Contas da Região.

A Administração Local compreende as Autarquias Locais, que são pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos que visam a prossecução dos interesses próprios das respectivas populações. No Continente, as Autarquias Locais são as Freguesias, os Municípios e as Regiões Administrativas (a instituir), e estão dotadas de património e finanças próprias. Nas Regiões Autónomas as Autarquias existentes são os Municípios e as Freguesias.

A Segurança Social, considerada uma das principais funções do Estado, possui regime próprio diferenciado e tem uma actividade eminentemente financeira. Esta pode ser caracterizada como uma actividade de arrecadação e afectação de meios económicos para a satisfação de necessidades colectivas.

O Orçamento da Segurança Social, nos termos da Constituição da República Portuguesa<sup>4</sup>, faz parte integrante do Orçamento do Estado, devendo também constar da Conta Geral do Estado.

O Sector Empresarial do Estado, tem como unidade básica a Empresa Pública, cujo controlo pertence ao Governo e à Administração Central do Estado. As Empresas Públicas são organizações que têm por base a exploração económica, e cuja titularidade pertence a entidades públicas, as quais controlam e asseguram a sua gestão e consequente poder de decisão, sendo por isso detentoras da totalidade ou maioria do seu capital social. São empresas que tomam a forma de entidades de direito público dotadas de personalidade jurídica, e são exploradoras de actividades de natureza económica ou social.

## **2.2. Características das Entidades do Sector Público**

A caracterização das entidades que compõem o Sector Público auxilia, nomeadamente, na identificação dos seus principais objectivos; formulação de instrumentos de gestão adequados para promover a racionalização dos recursos (economia, eficácia e eficiência); identificação da informação necessária para avaliar o desempenho; interpretação da informação proporcionada pelo actual sistema contabilístico; e no estabelecimento de medidas de controlo interno adequadas.

De acordo com o relatório do “Financial Accounting Standard Board” (FASB)<sup>5</sup>, as principais características distintivas das organizações não lucrativas, face às organizações que têm como finalidade o lucro, são as seguintes:

- a) As receitas, ou uma parte significativa delas, não são a retribuição dos benefícios económicos proporcionados aos utilizadores;
- b) A finalidade das suas operações é outra que não a de fornecer bens ou serviços com um lucro, equivalente ou não aos recursos utilizados;

---

<sup>4</sup> Cfr. Artigos 105 e 107º da Constituição da República Portuguesa; Almedina, 2002: pag. 48.

<sup>5</sup> Concepts Statements nº4, Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization, Parágrafo 6.

- c) A ausência de uma definição de interesses por parte dos detentores do capital, pela venda ou transferência, em termos de uma quota de distribuição dos valores residuais, no caso de liquidação da organização.

Segundo BARGUES<sup>6</sup> (1992, pág. 36), as características que diferenciam o Sector Público são:

- 1- **Heterogeneidade:** é normal encontrarmo-nos perante diversos tipos de entidades, atendendo aos critérios predominantes na sua actuação, que configuram dois tipos de economia, a privada e a pública.
- 2- **Fragmentação do poder:** pode existir descentralização de poderes, política ou administrativa.
- 3- **Responsabilidade:** por vezes resulta uma estrutura onde os poderes estão muito fragmentados, o que tem consequências na responsabilidade.
- 4- **Objectivos:** numa organização cujo objectivo não é o lucro, as decisões tomadas pelos gestores visam, normalmente, a melhor produção de um serviço, com recursos disponíveis.
- 5- **Medição do output:** separação entre organizações não orientadas para o objectivo lucro e as orientadas para esta finalidade, embora ambas utilizem recursos para produzir os seus serviços.
- 6- **Ausência de mercado:** muitos dos bens que se produzem e muitos dos serviços que actualmente se prestam apresentam uma série de características que impedem o funcionamento das regras do mercado.

Por sua vez, Anthony e Young<sup>7</sup> (1994, pág. 52), para além das características do Sector Público antes mencionadas, referem as características seguintes:

- 1- Fontes de financiamento baseadas em diferentes taxas e impostos;
- 2- Escassa dependência dos clientes como suporte financeiro;
- 3- Domínio por profissionais, não gestores;
- 4- Tradicionalmente têm tido inadequados responsáveis.

---

<sup>6</sup> BARGUES, José Manuel Vela, (1992), "*Concepto Y Principios de Contabilidad Publica*", Instituto de Contabilidad Y Auditoria de Cuentas, Ministerio de Economia Y Hacienda, Madrid, pág. 36-44.

<sup>7</sup> ANTHONY, R. e YOUNG, D., (1994), "*Management Control in Nonprofit Organization*", 5<sup>th</sup> edition, Irwin, pág. 52.

De acordo com Carvalho<sup>8</sup> [et al.] (1999, pág. 25), o “Governmental Accounting Standard Board” (GASB) observa as seguintes características nas entidades públicas:

- 1- **Serviço público:** a sua função principal é a prestação de serviços para a colectividade, sem objectivo de lucro.
- 2- **Redistribuição:** além da função anterior, em alguns casos, efectuam-se operações de redistribuição dos rendimentos e da riqueza nacional.
- 3- **Financiamento:** os recursos principais provêm de pagamentos obrigatórios exigidos sem contraprestação.
- 4- **Regime de Orçamento:** estão submetidas ao regime orçamental.
- 5- **Regime de Contabilidade:** estão submetidas ao Plano Oficial de Contabilidade Pública.
- 6- **Regime de Controlo:** estão sujeitas aos controlos da legalidade, financeiro, económico, e de eficiência e eficácia.

As características apresentadas que têm maior impacte na criação/compreensão do sistema de controlo interno são:

- Medição do output;
- Fontes de financiamento;
- Insuficiência da contabilidade orçamental;
- Regime de controlo.

No que respeita à medição do *output*, o lucro pode ser considerado como um excedente dos proveitos face aos custos necessários para atingir esses mesmos proveitos, e pode ser visto como uma unidade de medida que permite aferir do melhor ou pior desempenho dos responsáveis pelas organizações. Nas entidades não orientadas para o lucro, nem sempre existe uma medida expressa em unidades monetárias para exprimir o seu desempenho.

Face à ausência desta medida, determinada pela impossibilidade de medição das produções destas entidades, perde-se, por um lado, a possibilidade de comparação de custos e proveitos, e por outro, a utilização de um critério simples de análise.

---

<sup>8</sup> CARVALHO, João Baptista Costa, PINA MARTINEZ, Vicente e TORRES PRADAS, Lourdes, (1999), “*Temas de Contabilidade Pública*”, Editora Rei dos Livros, pág. 25.

Nas organizações não lucrativas a comparabilidade só tem sentido quando se procuram avaliar entidades com funções similares. A impossibilidade de utilizar o lucro como critério de medição implica o recurso a outros meios que permitam analisar a capacidade dos gestores destas organizações, para saber em que medida os objectivos propostos foram alcançados.

As fontes de financiamento do Sector Público são geralmente apontadas como uma das principais características que distinguem as entidades públicas das privadas. As fontes de financiamento, que constituem as origens de onde procedem os meios de financiamento, são também um dos pontos com maior visibilidade quando se procuram identificar as características distintivas das entidades do Sector Público.

As fontes de financiamento são um importante instrumento de gestão e, no caso das entidades públicas, cujo objectivo não é o lucro, provêm do Orçamento Geral do Estado e dos impostos e taxas pagos pelas entidades e agentes económicos privados. Nesta medida, é importante o adequado controlo sobre a forma como são utilizados os recursos colocados à disposição das entidades do sector público.

No que se prende com a insuficiência da contabilidade orçamental, como refere Carvalho<sup>9</sup> [et al.] (1999, pág. 28), em Portugal, *“perante a insuficiência da contabilidade pública tradicional em enfrentar os novos objectivos de informação para a gestão e tomada de decisões das administrações públicas, quando a sua única finalidade era executar, liquidar e controlar o orçamento, foi necessário iniciar uma profunda reforma nesse sistema contabilístico”*.

Em 1986, com a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia, passou a existir a obrigação de implementar uma maior disciplina na gestão orçamental, e o Estado começou a sentir a necessidade de iniciar uma reforma da contabilidade pública. Esta reforma permitiu que a execução do Orçamento fosse efectuada através de um controlo de

---

<sup>9</sup> **CARVALHO**, João Baptista Costa, **PINA MARTINEZ**, Vicente e **TORRES PRADAS**, Lourdes, (1999), *“Temas de Contabilidade Pública”*, Editora Rei dos Livros, pág. 28.

contabilidade de compromissos, em vez de um controlo de caixa, ou seja, preparou as condições para que se pudesse utilizar um sistema de contabilidade patrimonial.

As revisões constitucionais, levadas a efeito em 1982 e 1989, foram também importantes no processo de Reforma Administrativa e Financeira do Estado, dado que se reduziu a intervenção económica do poder político. Em particular, em 1989, com a revisão dos artigos 105º e 107º da Constituição da República Portuguesa, foi dado um importante passo legislativo na Reforma Orçamental e da Contabilidade Pública. Estas normas foram seguidas pela Lei de Bases da Contabilidade Pública<sup>10</sup>, pela Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado<sup>11</sup>, e pela Reforma da Administração Financeira do Estado<sup>12</sup>. As inovações que estes Diplomas trouxeram, nomeadamente quanto à organização dos serviços, consistiram na distinção entre organismos que gozam de Autonomia Administrativa (regime geral) e organismos que gozam de Autonomia Administrativa e Financeira (regime excepcional).

Em 1997, com a publicação do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública, dá-se um passo decisivo, criando-se as condições necessárias para uma adequada uniformização dos princípios e procedimentos contabilísticos, visando assim uma boa gestão dos recursos financeiros públicos e a aproximação da Administração Pública ao Sector Privado, no que respeita à avaliação da eficiência, da eficácia e da economia.

Quanto ao regime de controlo das entidades públicas, a contabilidade pública, além do fim tradicional de controlo da legalidade, deve ter objectivos de informação da eficiência, eficácia, e economia<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública.

<sup>11</sup> Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto – Lei do Enquadramento do Orçamento de Estado.

<sup>12</sup> Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho – Reforma da Administração Financeira do Estado.

<sup>13</sup> Citando SIMÕES, V.M.L., (1998), “O Plano Oficial de Contabilidade Pública”, OROC, Revisores & Empresas, Outubro/Dezembro, Pág. 53-61. “**Eficiência** – Utilização dos recursos financeiros, humanos e materiais, de modo a atingir a maximização dos resultados para um determinado nível de recursos ou a minimização dos meios para determinada quantidade e qualidade de resultados. **Eficácia** – grau de alcance dos objectivos visados segundo uma relação de custo/benefício favorável. **Economia** – aquisição de recursos

## 2.3. Controlo Financeiro Público

### 2.3.1. Conceito de Controlo

Relativamente ao conceito de controlo, Sanguino<sup>14</sup> (1999, pág. 64) cita uma definição de Fayol, segundo a qual o controlo se destina a comprovar se tudo ocorre conforme o programa adoptado, as ordens dadas e os princípios admitidos. Este facto implica, no caso da existência de desvios, a aplicação de medidas correctivas aos objectivos definidos à priori.

Os mecanismos de controlo permitem o ajuste ou a correcção dos rumos para o alcance dos objectivos de uma entidade. A ausência desses mecanismos tem como consequência a não correcção dos rumos, gerando desperdício e mau uso dos recursos (públicos e privados), obrigando a sociedade, responsável pelo custeio do Estado, a suportar custos maiores e facilitando, inclusivamente, a corrupção e os desvios.

No entanto, não deve ser pelo facto de existirem desvios superiores à tolerância estimada que se torna imperativa a aplicação de medidas correctivas. Assim, uma vez efectuada a fase de apuramento das causas dos desvios, pode suceder que estes tenham justificação, não implicando medidas correctivas.

No que concerne ao tipo de acções correctivas a implementar, Teixeira<sup>15</sup> (1998, pág. 185) defende que estas poderão ser imediatas ou permanentes. As primeiras são destinadas a corrigir os sintomas dos problemas, sendo as mais utilizadas. As acções correctivas permanentes têm por finalidade corrigir as causas dos sintomas dos problemas. Normalmente são utilizadas depois de tomadas as acções correctivas imediatas.

---

*financeiros, humanos e materiais apropriados, tanto para o ponto de vista da qualidade como da quantidade, no momento oportuno e pelo menor custo.”*

<sup>14</sup> SANGUINO, Júlio F., “*El Control Interno en la Empresa*”, Partida Doble, n.º 100, Mayo, pág. 64.

<sup>15</sup> TEIXEIRA, Sebastião, (1998), “*Gestão das Organizações*”, Editora McGraw-Hill, pág. 185.

Os mecanismos de controlo visam não só prevenir mas também garantir a regular aplicação dos recursos. Considerando que a Administração Pública deve rigorosamente servir aos fins para os quais o Estado foi criado, evidencia-se a necessidade de um permanente controlo sobre toda e qualquer actividade administrativa.

O conceito “tradicional” de controlo no Sector Público restringe-se à verificação da legalidade e da regularidade, a qual permite garantir a realização efectiva dos gastos e a prestação dos serviços para os fins previstos, de acordo com as normas e procedimentos em vigor, bem como zelar pela segurança dos fundos públicos e garantir a conformidade com as regras da contabilidade pública.

Observemos que, no sector público, não devemos esquecer os factores economicidade ou economia (redução das despesas), eficácia ou efectividade (obtenção dos resultados pretendidos), eficiência (máximo de utilidade com o mínimo de custos), e equidade (adequada repartição dos recursos ou das utilidades). Estes factores são indicadores através dos quais conseguimos aferir se há ou não<sup>16</sup> boa gestão, desperdício, ou até desvio de recursos.

Moreno<sup>17</sup> (1998, pág. 270) define de um modo muito abrangente o controlo financeiro público como sendo:

*“a apreciação da gestão dos recursos financeiros públicos, executada por quaisquer entidades de direito público ou privadas, na realização, imediata ou mediata, das tarefas do Estado, cujos resultados se destinam, quer aos controlados quer à informação dos cidadãos e da opinião pública em geral quer, finalmente, e na defesa dos contribuintes, à efectivação, em certos casos, da responsabilidade financeira pela prática de infracções financeiras; bem como o conjunto das modalidades, das técnicas, métodos, processos, formas e procedimentos próprios do controlo e da auditoria”.*

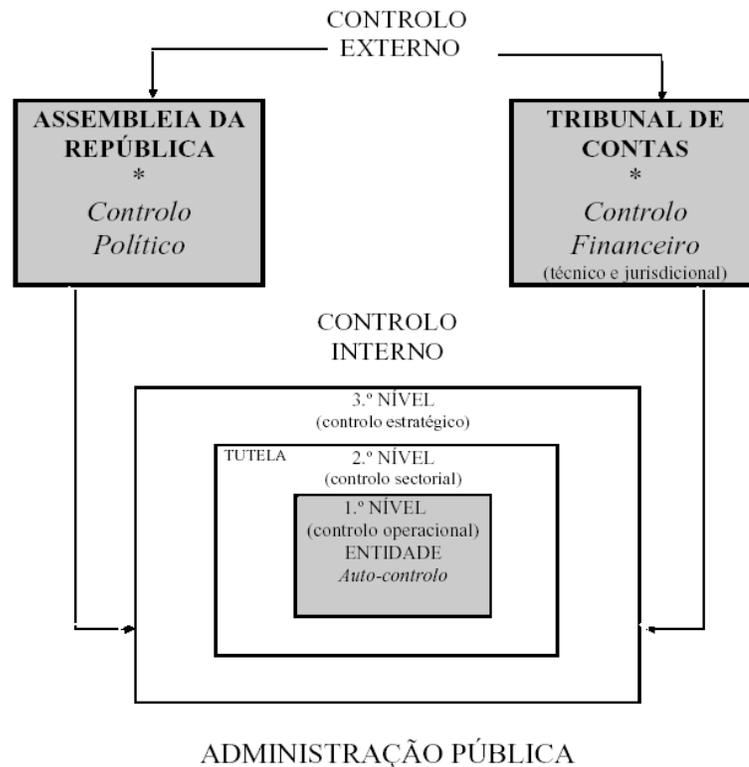
---

<sup>16</sup> Quanto aos objectivos da direcção da organização.

<sup>17</sup> MORENO, Carlos, (1998), “Finanças Públicas: Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos”, Ed. Universidade Autónoma de Lisboa, pág. 270.

Em Portugal, o sistema nacional de controlo das finanças públicas pode ser apresentado com a estrutura constante da figura seguinte.

**Figura 2.2: Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas**



Fonte: Tribunal de Contas, (1999), pág. 25.

### 2.3.2. Controlo Financeiro Interno

A necessidade que a gestão financeira pública sentiu em se aproximar das técnicas e dos processos próprios da gestão privada trouxe consigo adequados e fiáveis sistemas de

informação da gestão, de acompanhamento, supervisão e avaliação, que permitem aos gestores decidir melhor, aperfeiçoar e corrigir permanentemente a execução da gestão.

Neste contexto, o controlo interno ganha lugar como um instrumento técnico da gestão, visando promover a mais ampla eficiência e eficácia da gestão, bem como a salvaguarda de princípios como a legalidade e a regularidade financeira.

O controlo interno abrange a actividade financeira de todo o Sector Público, cobre a suas diferentes etapas, estende-se aos diversos actos e operações em que ela se desdobra, e debruça-se sobre a estrutura das organizações e o seu funcionamento, os seus recursos, custos, resultados, e sobre as pessoas que detêm responsabilidades financeiras.

Em 1998, através do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, foi instituído o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado (SCI). Com este Diploma Legal foi dado um importante passo no sentido de criar um quadro jurídico definidor dos princípios de base e das grandes linhas da estrutura, organização e funcionamento do controlo interno.

De acordo com o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, que instituiu o SCI, este insere-se no quadro da reforma da Administração Pública, com particular ênfase no reforço e revisão do sistema de controlo financeiro e na estruturação do sistema nacional de controlo interno da administração financeira do Estado.

Este Diploma Legal, aplicável a toda a actividade e gestão orçamental, financeira e patrimonial pública, desenvolvida tanto pelo Sector Público Administrativo, como pelo Sector Público Empresarial<sup>18</sup>, contém os princípios orientadores referentes à organização e funcionamento de todo o sistema de controlo interno, aos seus domínios de controlo, métodos e técnicas, planificação e aos seus resultados.

---

<sup>18</sup> Entendemos que o Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, aplica-se também ao Sector Público Empresarial. Como refere o n.º 2 do artigo 2º deste Diploma Legal, *o controlo interno consiste na verificação (...)relativamente a actividades (...) com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental. Ora, tendo o Governo poder de tutela sobre as empresas públicas (al. d), n.º1, artigo 2º do Decreto-Lei 158/96, de 3 de Setembro ), entendemos que o SCI também se lhes aplica.*

Este mesmo Diploma Legal estabelece um modelo articulado, integrado e coerente, estruturado em três níveis: operacional, sectorial e estratégico. Estes são definidos em razão da natureza e âmbito de intervenção dos serviços que o integram.

O **controlo operacional** consiste na verificação, acompanhamento e informação, é centrado sobre decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de acções e é constituído pelos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização, inseridos no âmbito da respectiva unidade<sup>19</sup>.

No que respeita ao controlo operacional na Administração Central, em serviços com autonomia administrativa, cabe às respectivas unidades ou serviços de contabilidade verificar os requisitos a que a despesa está subordinada. Por outro lado, em organismos com autonomia administrativa e financeira, os chamados Fundos e Serviços Autónomos, aquele controlo cabe aos órgãos fiscalizadores, conselhos fiscais e comissões de fiscalização.

Sobre este assunto, a Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro, nos seus artigos 11º e 12º, determina que os serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira devem dispor de meios de fiscalização interna, tecnicamente independentes dos respectivos órgãos de gestão, incumbidos do controlo da regularidade financeira e da eficiência e eficácia das despesas efectuadas.

Na Administração Local, no que concerne aos municípios, o controlo operacional cabe aos respectivos departamentos financeiros e de contabilidade.

No Sector Público Empresarial, o controlo interno é exercido pelos diversos organismos do Ministério das Finanças, como a Inspecção-Geral de Finanças, a Direcção-Geral do Tesouro, o Instituto de Seguros de Portugal e a Comissão de Mercado de Valores Mobiliários. Neste Sector existe ainda uma outra figura de controlo, a de controlo externo, levada a efeito pelos Revisores Oficiais de Contas.

---

<sup>19</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 166/98 – Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.

O **controlo sectorial** consiste na verificação, acompanhamento e informação que incidem preferencialmente sobre o controlo operacional e sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa e respectivo sistema de gestão nos planos globais de cada Ministério. Este controlo é exercido pelos órgãos sectoriais e regionais de controlo interno, em regra, as Inspeções-Gerais dos Ministérios<sup>20</sup>.

Na Administração Central, incluindo os Fundos e Serviços Autónomos e as Instituições da Segurança Social, o controlo sectorial está, geralmente, organizado em Inspeções-Gerais<sup>21</sup>.

No plano da Administração Local, o controlo financeiro sectorial aparece confiado à Inspeção-Geral de Finanças, através de um serviço especializado, a Inspeção das Autarquias Locais, cujas atribuições são as de fiscalizar a gestão financeira e patrimonial das Autarquias Locais, incluindo os serviços municipalizados e as associações e federações de municípios. Para além da Inspeção-Geral de Finanças, o controlo cabe, ainda, à Inspeção-Geral de Administração do Território.

O **controlo estratégico** consiste na verificação, acompanhamento e informação que incidem, de preferência, sobre o controlo operacional e sectorial, para os avaliarem, bem como sobre a realização das metas traçadas nos instrumentos previsionais, designadamente o Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano, e o Orçamento do Estado<sup>22</sup>.

O controlo estratégico, de natureza horizontal, relativamente à administração financeira do Estado, é exercido pela Inspeção-Geral de Finanças, pela Direcção-Geral do Orçamento, pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e pelo Instituto de Gestão da

---

<sup>20</sup>Cfr. n.º 3 do artigo 4º do Decreto-Lei nº 166/98 – Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.

<sup>21</sup> Normalmente, uma por Ministério.

<sup>22</sup>Cfr. n.º 4 do artigo 4º do Decreto-Lei nº 166/98 – Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.

Administração Pública, de acordo com as atribuições e competências fixadas nas respectivas Leis Orgânicas<sup>23</sup>.

O Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, estabelece ainda as entidades responsáveis e os princípios fundamentais de actuação, que habilitam a uma melhor coordenação e utilização dos recursos afectos à função controlo.

Nesse sentido, é criado o Conselho Coordenador do Sistema Nacional de Controlo Interno, composto por todos os Inspectores-Gerais, pelo Director-Geral do Orçamento, pelo Presidente do Conselho Directivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, e pelos demais titulares de Órgãos Sectoriais e Regionais de Controlo Interno.

Para além das funções de coordenação do sistema, o Conselho Coordenador do Sistema Nacional de Controlo Interno tem ainda a missão de consolidar metodologias harmonizadas de controlo e de estabelecer critérios mínimos de qualidade do Sistema Nacional de Controlo Interno, susceptíveis de garantir um elevado nível de protecção dos interesses financeiros do Estado.

No sentido de obrigar à implementação de um sistema de controlo interno, devemos salientar que, embora o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) nada estabeleça, os Planos Sectoriais: o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais<sup>24</sup> (POCAL), o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação<sup>25</sup> (POC-Educação), o Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Saúde<sup>26</sup> (POC-MS), e o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social<sup>27</sup> (POC-ISSSS), obrigam a que as entidades abrangidas por cada um dos Planos cumpram as normas estabelecidas através do Decreto-Lei n.º 166/98.

---

<sup>23</sup> Cfr. n.º 5 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 166/98 - Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.

<sup>24</sup> Através do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro.

<sup>25</sup> Através da Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro.

<sup>26</sup> Através da Portaria n.º 898/2000, de 28 de Setembro.

<sup>27</sup> Através do Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de Janeiro.

Os planos sectoriais, acabados de referir, estabelecem ainda a obrigatoriedade do controlo interno bem como a adopção de um sistema de controlo interno que englobe o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, e outros procedimentos a definir superiormente.

Ainda de acordo com os Planos Sectoriais, o sistema de controlo interno visa garantir a salvaguarda dos activos, o registo e actualização do imobilizado, a legalidade e regularidade das operações, bem como a integralidade e exactidão dos registos contabilísticos.

O POC-ISSSS menciona ainda a prevenção de ilegalidades como objectivo do sistema de controlo interno.

O POC-Educação enuncia a execução dos planos e políticas superiormente definidos, a eficácia da gestão, a qualidade da informação e a imagem fiel das demonstrações financeiras como sendo objectivos do sistema de controlo interno.

O POC-MS e o POCAL estabelecem, ainda, como objectivos do sistema de controlo interno o cumprimento das deliberações dos órgãos de gestão e decisões dos respectivos titulares, a utilização eficaz e adequada dos fundos, dentro dos pressupostos legalmente atribuíveis para a assunção de encargos, o registo atempado e pelas quantias correctas de todas as receitas e despesas, nos documentos apropriados e dentro do período contabilístico a que dizem respeito, o controlo das aplicações e do ambiente informáticos, e o incremento de critérios rigorosos de gestão que proporcionem uma resposta eficaz e eficiente a todas as solicitações.

O POC-MS acrescenta a implementação de normas e procedimentos que visem a qualidade de todas as actividades desenvolvidas, e o POCAL inclui ainda a aprovação e controlo de documentos e a transparência e concorrência no âmbito dos mercados públicos como objectivo do sistema de controlo interno.

O POC-Educação define que o sistema de controlo interno deve assentar nos seguintes princípios básicos: adequada segregação de funções, controlo das operações, definição de autoridade e responsabilidade, e registo metódico dos factos.

O POCAL e o POC-MS estabelecem que sejam elaboradas normas de controlo interno que visem a qualidade de todas as actividades administrativas e contabilísticas, propondo para o efeito objectivos e conteúdos a considerar naquelas normas, designadamente, nas áreas de disponibilidades, de contas de terceiros, de existências, e de imobilizado.

### **2.3.3. Controlo Financeiro Externo**

O controlo interno e o controlo externo constituem duas realidades distintas. O primeiro funciona no interior da gestão financeira do Sector Público, enquanto que o segundo funciona fora de qualquer plano ou nível dessa mesma gestão, constituindo uma função autónoma do Estado.

O controlo externo é independente do Governo e/ou da Administração Pública, serve-se do controlo interno, que utiliza, e destina-se a defender os cidadãos da má utilização dos dinheiros de que estes, enquanto contribuintes, foram privados para serem confiados às entidades e gestores do Sector Público, com vista à realização das mais variadas tarefas do Estado.

São vários os Diplomas Legais, bem como os preceitos jurídicos, que directamente se podem considerar como fontes do Direito Financeiro do controlo externo português.

A Constituição da República Portuguesa, na alínea d), artigo 162º, na revisão de 1997, no âmbito das funções de fiscalização da Assembleia da República, comete-lhe o poder de

*“tomar as Contas do Estado e das demais entidades públicas que a lei determinar, as quais serão apresentadas até 31 de Dezembro do ano subsequente, com o parecer do Tribunal de Contas e os demais elementos necessários à sua apreciação”.*

Igualmente, o artigo 214º da Constituição, na revisão de 1997, ao elevar o Tribunal de Contas a Órgão Supremo de Fiscalização da Actividade Financeira Pública, dispõe no n.º 1 e alíneas, que lhe cabe fiscalizar a legalidade das despesas públicas, julgar as contas que a Lei mandar, efectivar a responsabilidade por infracções financeiras nos termos da Lei, e exercer as demais competências de controlo financeiro que lhe forem cometidas por Lei.

No mesmo sentido, a Lei de Bases do Tribunal de Contas<sup>28</sup>, que contém o sistema de controlo superior das finanças públicas portuguesas, institucionaliza uma ampla função, autónoma, de controlo financeiro externo. Esta função cobre, nomeadamente, a legalidade, a regularidade, a economia, a eficiência e a eficácia da gestão financeira pública das entidades e seus gestores, tanto do Sector Público Administrativo, como do Sector Público Empresarial, e de outras entidades de qualquer natureza que tenham participação de capitais públicos ou sejam beneficiárias, a qualquer título, de dinheiros ou outros valores públicos.

Em Portugal, são três as entidades que detêm poderes e competências de controlo financeiro externo: a Assembleia da República, o Tribunal de Contas Europeu e o Tribunal de Contas.

**A Assembleia da República** detém largos poderes e competências de controlo financeiro externo, de natureza estritamente política, que resultam dos princípios da separação dos poderes e da representação política, e que são próprios dos sistemas de democracia representativa.

O controlo externo dos dinheiros públicos exercido pela Assembleia da República incide especialmente sobre o acompanhamento da execução orçamental, que vai desde a aprovação do Orçamento de Estado até à apreciação e votação da Conta Geral do Estado<sup>29</sup>. Este controlo é exercido à *priori*, no acto de aprovação do Orçamento Geral do Estado, durante a execução orçamental, e à *posteriori*, após o encerramento das contas do exercício económico.

---

<sup>28</sup> Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Bases do Tribunal de Contas.

<sup>29</sup> Cfr. Artigos 9º, 13º, 14º, 20, 23, 24 e 29 da Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro – Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado.

Uma outra entidade<sup>30</sup> com poderes de controlo financeiro em Portugal é o **Tribunal de Contas Europeu**. As suas competências e poderes de controlo, definidos nos diversos tratados, podem ser exercidos no território português, tanto no que respeita à receita como à despesa destinada ou vinda do Orçamento da União Europeia.

O Tribunal de Contas Europeu abrange todas as entidades públicas que gerem dinheiros provenientes da União Europeia, bem como todos quantos beneficiam de tais fluxos financeiros, sejam esses beneficiários públicos ou privados.

De acordo com os Tratados<sup>31</sup>, o Tribunal de Contas Europeu é uma instituição independente das restantes instituições comunitárias e dos respectivos Estados-Membros, cabendo-lhe elaborar, anualmente, uma declaração de fiabilidade sobre as contas da União Europeia e examinar a legalidade, a regularidade, e a boa gestão financeira das receitas e despesas comunitárias.

Outra entidade detentora de poderes de controlo financeiro externo em Portugal é o **Tribunal de Contas** cuja existência assenta em princípios constitucionais e em Leis já referidas.

A Constituição e a Lei têm conferido poderes ao Tribunal de Contas para serem exercidos no quadro da sua jurisdição e tendo em vista a prossecução das suas atribuições. O exercício desses poderes traduz a actividade do Tribunal de Contas.

Quanto à natureza, o Tribunal de Contas detém poderes de fiscalização/controlo, traduzidos numa actividade técnica de apreciação da actividade financeira pública e que, tradicionalmente, é concretizada nos pareceres sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da Segurança Social, a Conta da Assembleia da República, as Contas das Regiões

---

<sup>30</sup> Cfr. Artigo 8º da Constituição da República Portuguesa, e desde a revisão do Tratado de Maastricht, dos Tratados da União Europeia, nomeadamente, artigos 188º - C do Tratado da Comunidade Económica Europeia, 45º - C do Tratado da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço e 160º - C do Tratado da Comunidade Europeia da Energia Atómica.

<sup>31</sup> Tratado da Comunidade Económica Europeia, Tratado da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço e Tratado da Comunidade Europeia da Energia Atómica.

Autónomas, bem como no parecer sobre as Contas das respectivas Assembleias Legislativas<sup>32</sup>.

O Tribunal de Contas tem ainda competência de julgamento da responsabilidade financeira, com base em resultados da fiscalização realizada, nomeadamente os identificados nos relatórios de auditoria<sup>33</sup>. O Tribunal de Contas é também competente para apreciar a legalidade, bem como a economia, eficácia e eficiência, segundo critérios técnicos da gestão financeira das entidades sujeitas ao seu controlo, incluindo a organização, o funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno, realizar auditorias, e fiscalizar, no âmbito nacional, a cobrança dos recursos próprios e a aplicação dos recursos financeiros vindos da União Europeia<sup>34</sup>.

O Tribunal de Contas exerce a sua competência de controlo financeiro externo através da fiscalização orçamental<sup>35</sup>, da fiscalização prévia (preventiva ou *à priori*), da fiscalização concomitante e da fiscalização sucessiva (ou *à posteriori*)<sup>36</sup>.

A **fiscalização prévia** tem por finalidade essencial verificar se os instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras estão em conformidade com a Lei e se têm cabimento orçamental.

A **fiscalização concomitante** da actividade financeira pública é aquela que é efectuada ao longo da gestão. Este tipo de controlo vem sendo cada vez mais utilizado pelo Tribunal de Contas.

---

<sup>32</sup> Cfr. alíneas a) e b), nº1 do artigo 5º, da Lei 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Bases do Tribunal de Contas.

<sup>33</sup> Cfr. alínea e), nº1 do artigo 5º, da Lei 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Bases do Tribunal de Contas.

<sup>34</sup> Cfr. alíneas f), g) e h), nº1 do artigo 5º, da Lei 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Bases do Tribunal de Contas.

<sup>35</sup> Cfr. artigo 36º, da Lei 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Bases do Tribunal de Contas.

<sup>36</sup> Cfr. artigos 46º, 49º e 50º, da Lei 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Bases do Tribunal de Contas.

A **fiscalização sucessiva** é exercida em momento posterior ao do desenvolvimento da actividade financeira, e consubstancia-se na apreciação e avaliação da actividade financeira e dos sistemas de gestão e de controlo interno.

O Tribunal de Contas verifica as contas das entidades sujeitas ao seu controlo, avalia os respectivos sistemas de controlo interno, aprecia a legalidade, economia, eficiência e eficácia da gestão financeira, e assegura a fiscalização da comparticipação nacional nos recursos próprios comunitários e da aplicação dos recursos financeiros vindos da União Europeia<sup>37</sup>.

O Tribunal de Contas verifica, ainda, no âmbito da fiscalização sucessiva, se os limites de endividamento e demais condições estabelecidas pela Assembleia da República<sup>38</sup> foram observados.

Nesta modalidade de controlo existem dois graus de verificação de contas. Um interno, de mera conferência das operações numéricas do débito e do crédito e respectivos saldos constantes dos documentos que a Lei manda apresentar ao Tribunal de Contas, e outro efectuado através de auditorias<sup>39</sup>.

Para o exercício da fiscalização sucessiva, as entidades, serviços e organismos continuam a remeter ao Tribunal de Contas as suas contas até 15 de Maio do ano seguinte àquele a que respeitam. No entanto, tal remessa não constitui uma condição necessária àquele exercício, uma vez que este pode ser levado a cabo independentemente da prestação de contas ou até mesmo por causa da não prestação de contas<sup>40</sup>.

---

<sup>37</sup> Cfr. artigo 50º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto, na versão introduzida pelo artigo 82º da Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro – Orçamento de Estado para 1999.

<sup>38</sup> Cfr. n.º 2 do artigo 50º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Bases do Tribunal de Contas.

<sup>39</sup> Cfr. artigos 53º, 54º e 55º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Bases do Tribunal de Contas.

<sup>40</sup> Cfr. artigos 51º e 52º da Lei nº 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Bases do Tribunal de Contas.

## Capítulo 3 – Modelos de Controlo Interno

Existe um conjunto de modelos de controlo interno que, em grande medida, são desenvolvidos por organizações profissionais. Apresentamos de seguida os modelos de controlo interno que, pela sua aceitação, consideramos mais importantes.

### 3.1. Análise Conceptual

#### 3.1.1. Modelo COSO

O “Committee of Sponsoring Organizations of the Tread-way Commission’s” (COSO), formado em 1985, é uma organização que se dedica à melhoria da qualidade do relato financeiro<sup>41</sup>. Uma das vertentes consideradas para a melhoria da qualidade do relato financeiro é o controlo interno. Neste sentido, o COSO tem como objectivo estabelecer um modelo de controlo interno que providencie um padrão para que as diferentes instituições, públicas ou privadas, possam avaliar e melhorar o seu sistema de controlo interno.

O resultado dos estudos levados a cabo pelo COSO pode ser visto nos relatórios “Internal Control – Integrated Framework”, publicado em 1992, e “Enterprise Risk Management - Integrated Framework”, publicado em 2004.

O modelo proposto nos referidos relatórios parte da seguinte definição de controlo interno:

*“o controlo interno é um processo levado a cabo pelos directores, gestores e outras pessoas da entidade e concebido para proporcionar um grau de segurança razoável para alcançar os objectivos incluídos nas categorias seguintes:*

*- Eficácia e eficiência das operações;*

---

<sup>41</sup> BRIDGE, Mike, MOSS, Ian, (2003), “COSO back in the limelight good practice for any organisation”, critical for SEC registrants, perspectives, April.

- *Fiabilidade da informação financeira;*
- *Cumprimento das Leis e Normas aplicáveis*”<sup>42</sup>.

No que respeita aos objectivos contidos na definição de controlo interno, o primeiro está relacionado com o negócio da entidade, incluindo, nomeadamente, o desempenho, as metas em termos de lucratividade, e a salvaguarda de recursos (activos). O segundo objectivo relaciona-se com a fiabilidade da preparação e divulgação das Demonstrações Financeiras, enquanto que o terceiro objectivo está ligado ao cumprimento das Leis e regulamentos a que a entidade está sujeita.

O modelo de controlo interno desenvolvido pelo COSO e apresentado no relatório “Enterprise Risk Management - Integrated Framework”, de 2004, assenta na premissa da gestão do risco da organização, e, nesse sentido, assume que toda a organização existe para gerar valor aos seus interessados. Todas as organizações enfrentam incertezas, e o desafio para a gestão é determinar a incerteza que está disposta a aceitar na busca do aumento de valor para os seus participantes/interessados.

Com base na premissa acabada de referir, o COSO propõe um modelo de controlo interno que assenta em oito componentes interrelacionados<sup>43</sup>: ambiente de controlo; estabelecimento de objectivos, identificação de acontecimentos; avaliação do risco; resposta ao risco; actividades de controlo; informação e comunicação; e supervisão, que passamos de seguida a enunciar.

---

<sup>42</sup> **COOPERS & Librand**, (1997), “*Los Nuevos Conceptos de Control Interno – Informe COSO*”, ed. Diaz de Santos, SA, Madrid. (Tradução efectuada pela autora)

<sup>43</sup> O relatório “Internal Control – Integrated Framework”, publicado em 1992, considerava apenas cinco: ambiente de controlo; avaliação do risco; actividades de controlo; informação e comunicação; e supervisão.

### 3.1.1.1. Ambiente de Controlo

O ambiente de controlo é tudo o que envolve uma organização, e, por isso, pode ser considerado uma fundação para os outros componentes, proporcionando disciplina e estrutura.

O ambiente de controlo inclui factores tais como:

- Integridade e valores éticos;
- Competência profissional;
- Conselho de Administração e Auditores;
- Filosofia de direcção e estilo de gestão;
- Estrutura organizativa;
- Delegação de autoridade e responsabilidade;
- Recursos humanos.

De seguida passamos a descrever cada um dos factores contidos no ambiente de controlo.

**Integridade e valores éticos:** para uma boa reputação da organização, é essencial que esta reúna um conjunto de normas de comportamento que devem ser respeitadas a todos os níveis da organização. Neste sentido, cabe à direcção criar, dar a conhecer, cumprir e fazer cumprir um código de ética e normas de comportamento no qual deve expressar o seu ponto de vista sobre conduta e moralidade, definir as acções que espera de todos os membros da organização e, ao mesmo tempo, estabelecer sanções para as condutas imorais.

**Competência profissional:** os conhecimentos, habilitações e experiência profissional de cada funcionário devem estar de acordo com o nível de exigência do trabalho a executar. Cabe à direcção, ou a quem esta delegar tais competências, contratar pessoal qualificado para cada tarefa, determinar o grau de perfeição que pretende, tendo em conta os objectivos da organização bem como a estratégia e os planos adoptados pela direcção para a sua execução.

**Conselho de Administração e Auditores:** outro factor que influencia o ambiente do controlo interno é o grau de independência do conselho de administração e auditores relativamente à direcção. A experiência dos seus membros, o grau de vigilância, a forma como respondem às questões postas pela direcção, a relação da organização com os auditores externos, são outros tantos factores de influência.

**Filosofia de direcção e estilo de gestão:** a organização pode ser gerida de um modo mais informal, em que as operações são levadas a cabo através de contactos permanentes, nomeadamente, telefonemas, reuniões, ou de forma mais formal, através de políticas escritas e diversos indicadores.

Outro factor relacionado com a filosofia da direcção é o estilo de gestão, ou seja, é a forma como a informação financeira é apresentada, como por exemplo, se tem, ou não, em conta os princípios contabilísticos geralmente aceites, e se há, ou não, prudência na obtenção de informação.

**Estrutura organizativa:** a estrutura organizativa influencia o ambiente de controlo, visto que é ela a base para planificar, controlar e supervisionar todas as actividades da organização. No momento de estabelecer a estrutura da organização, há que definir as áreas chave de autoridade e responsabilidade, estabelecer vias de comunicação, atribuir funções, criar departamentos e níveis hierárquicos, tendo em consideração a natureza da actividade, o tamanho da organização e os seus objectivos estratégicos, para que o controlo interno se desenvolva num ambiente eficaz.

**Delegação de autoridade e de responsabilidade:** a delegação de autoridade e de responsabilidade é efectuada pelos gestores dos níveis mais elevados para os gestores de níveis mais baixos dentro da hierarquia da organização, e destina-se a transferir responsabilidades acerca de determinadas decisões. O objectivo da delegação de autoridade é a racionalização e a simplificação da estrutura organizativa, sendo por isso essencial a existência de um sistema de informação adequado, bem como de um conjunto de procedimentos eficazes que mantenham a direcção constantemente informada, possibilitando a supervisão e análise dos resultados.

**Recursos humanos:** na contratação de pessoal, a organização deve preocupar-se em contratar pessoal qualificado, tendo em conta, designadamente, as habilitações académicas, a experiência profissional, a postura e o comportamento ético.

### **3.1.1.2. Estabelecimento de Objectivos**

Os objectivos devem ser definidos antes da direcção poder identificar acontecimentos potenciais que afectem o alcance dos mesmos. A gestão do risco empresarial assegura a existência de um processo para estabelecer objectivos, de modo que os objectivos escolhidos dêem suporte e alinhem-se à missão da entidade e que sejam consistentes com a apetência ao risco, por parte da entidade.

### **3.1.1.3. Identificação de Acontecimentos**

O estabelecimento de objectivos deve ser entendido como a identificação dos acontecimentos internos e externos que afectam a realização de objectivos de uma entidade e a sua distinção entre riscos e oportunidades. As oportunidades são canalizadas novamente para o processo de gestão da estratégia ou para o processo de estabelecimento de objectivos.

### **3.1.1.4. Avaliação dos Riscos**

As organizações, independentemente do seu tamanho, da sua estrutura e do sector de actividade em que se inserem, defrontam-se com um conjunto de riscos, tanto de origem interna como externa, que influenciam o normal funcionamento daquelas, as suas evoluções dentro dos sectores a que pertencem, as suas imagens, e a qualidade dos *outputs*. Por tal facto, torna-se necessário identificar e avaliar os riscos, de forma a ser possível efectuar a sua gestão.

A identificação e a análise dos riscos podem ser descritas do modo seguinte:

**Identificação dos riscos:** Como condição prévia para a identificação dos riscos devem ser estabelecidos os objectivos da organização ligados aos diferentes níveis e internamente consistentes. Notemos que a organização pode ser ameaçada por factores internos<sup>44</sup> ou externos<sup>45</sup>, os quais podem incidir sobre objectivos explícitos ou implícitos. No entanto, no processo de avaliação dos riscos a organização tem que ter em conta qualquer tipo de risco, independentemente do objectivo ser explícito ou implícito.

**Análise dos riscos:** depois de identificar os riscos, há que os analisar. A metodologia de análise dos riscos é variada, porquanto alguns riscos são de difícil quantificação. Contudo, deve ser estimada a importância do risco, bem como a probabilidade de o risco ser quantificado, para que a organização o possa gerir, isto é, identificar a sua origem, calcular os custos necessários para o diminuir ou eliminar, tomar as decisões necessárias com base na informação obtida, e, numa fase final, averiguar se as decisões tomadas tiveram êxito.

Para que o percurso da organização possa ser efectuado sem problemas, esta deve estabelecer mecanismos que permitam detectar os riscos a tempo de serem analisados e eliminados, ou pelo menos minimizados.

### **3.1.1.5. Resposta ao Risco**

A gestão selecciona a forma de resposta aos riscos identificados, evitando, aceitando, reduzindo, ou partilhando o risco. Deve também desenvolver um conjunto de acções para alinhar os riscos com o nível de aceitação do risco por parte da entidade, com a sua missão e os seus objectivos.

---

<sup>44</sup> Em particular, as avarias no sistema informático podem prejudicar o normal funcionamento da organização; a qualidade dos funcionários e os métodos de formação e motivação podem influenciar o nível de consciência sobre o controlo dentro da organização; a natureza da actividade, assim como o nível de acesso dos funcionários aos activos, podem ser causa da apropriação indevida destes.

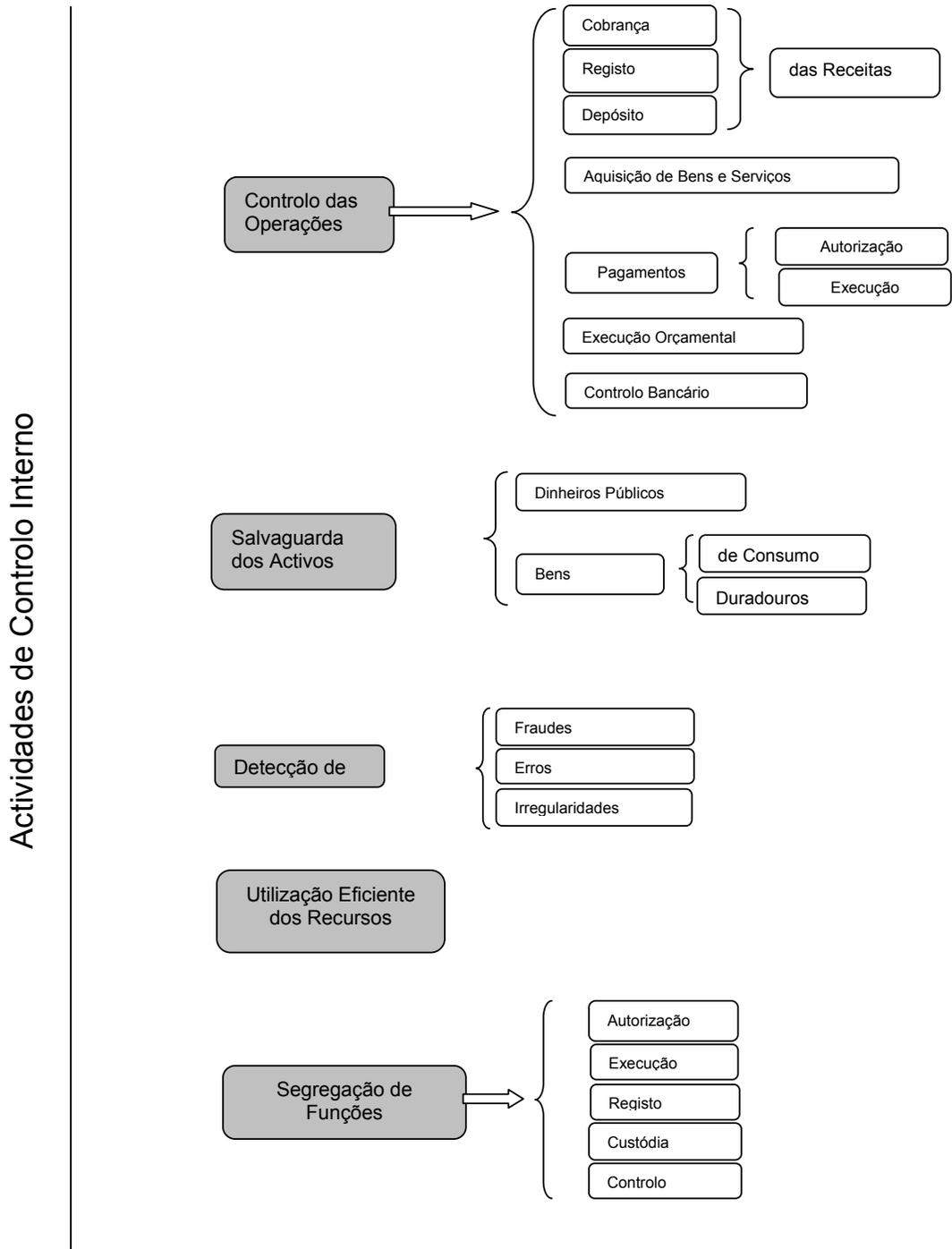
<sup>45</sup> Por exemplo, a alteração das normas e regulamentos obrigam, por vezes, à modificação das políticas e estratégias; a inflação pode reflectir-se na tomada de decisões sobre financiamento, investimento e desenvolvimento.

### **3.1.1.6. Actividades de Controlo**

As actividades de controlo são todas as actividades que visam assegurar que as políticas e procedimentos estabelecidos pela direcção, com vista a diminuir os riscos, estão a ser cumpridos e devem estender-se a todos os níveis e funções da organização.

Do leque de actividades possíveis, podemos referir a aprovação e a autorização, a verificação, a conciliação/avaliação, a análise dos resultados operacionais, a salvaguarda dos activos e a segregação de funções. A figura 3.1, que conta da página seguinte, ilustra algumas das actividades de controlo.

**Figura 3.1: Actividades de Controlo**



### 3.1.1.7. Informação e Comunicação

A informação permite a identificação, a avaliação e a resposta aos riscos a que a organização está sujeita. A direcção deve transmitir aos seus funcionários, de uma forma clara e explícita, a importância daquela e estabelecer a política de comunicação da organização, os seus canais, bem como os mecanismos de segurança da informação. Deverá ser criado, pela direcção, um sistema de comunicação entre os vários níveis da organização, de modo que a informação chegue rapidamente e em todos os sentidos, ascendente, descendente e transversal. Como refere Rego<sup>46</sup> (1999, pág. 41), “*da qualidade das suas intervenções e condutas comunicacionais depende, em grande medida, a sua eficácia e a contribuição para a qualidade das organizações*”.

As actividades de controlo estão rodeadas de sistemas de informação e comunicação informatizados, uma vez que estes captam, processam e comunicam informações internas e externas, e, rapidamente, permitem ao pessoal desenvolver, gerir e controlar as operações da organização.

### 3.1.1.8. Supervisão

O sistema de controlo interno deve ser objecto de uma avaliação contínua, de modo a determinar a sua qualidade e desempenho. A frequência dessa avaliação é determinada com base no grau de evolução dos riscos e na eficácia dos procedimentos de supervisão continuada, dado que um sistema de controlo interno hoje eficaz, pode não o ser amanhã, na medida em que a organização está em constante mudança. Por exemplo, a entrada de novos funcionários pode contribuir para que haja mudança numa organização.

O modelo de sistema de controlo interno acabado de descrever estabelece uma relação directa entre os objectivos que a organização pretende alcançar e os componentes que para isso são necessários.

---

<sup>46</sup> REGO, Arménio, (1999), “*Comunicação nas Organizações*”, 1ª edição, Edições Sílabo, Lisboa, pág. 41.

A gestão do risco empresarial não é estritamente um processo sequencial, em que um componente afecta apenas o seguinte. Ele é multi-direccional e iterativo, e qualquer elemento pode influenciar outro.

Existe uma relação directa entre os objectivos, que são aquilo que a entidade procura atingir, e os componentes da gestão do risco empresarial, que representam o que é necessário para atingir os objectivos. Esta relação pode ser interpretada como sendo a habilidade que uma entidade tem para focar, de forma integrada, a gestão do risco empresarial, quer seja por categorias de objectivo, componentes de gestão (de risco), unidades de negócio, ou por qualquer outro subconjunto.

Pelo exposto, podemos dizer que o modelo de controlo interno proposto pelo COSO tem por objecto toda a entidade e que responsabiliza o órgão de gestão pela sua implementação, avaliação e controlo, dado que constitui uma ferramenta indispensável para o bom desempenho da organização e para a garantia da qualidade do relato financeiro.

### **3.1.2. Modelo SAS n.º. 55 e SAS n.º. 78**

O “American Institute of Certified Public Accountants” (AICPA), na “Statements on Auditing Standards” (SAS) n.º 55, publicada em 1988, não apresenta um conceito de controlo interno, mas antes refere que:

*“O controlo interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, adoptados numa organização para:*

- Salvar os seus activos;*
- Verificar a exactidão e a fidelidade dos seus dados contabilísticos;*
- Desenvolver a eficiência nas operações;*
- Estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas”,*

e efectua a distinção entre controlo interno administrativo e controlo interno contabilístico ou financeiro.

O **Controlo Interno Administrativo** compreende o plano da organização e os procedimentos e registos que se relacionam com os processos de decisão e que conduzem à autorização das transacções pelos responsáveis, com o fim de atingir os objectivos da organização. Compreende também todos os procedimentos normais e usuais de natureza essencialmente administrativa, visando a eficiência das operações e a obediência às directrizes administrativas, particularmente no processo de decisão que conduz à autorização de operações por parte da direcção.

O **Controlo Interno Contabilístico ou Financeiro**, cuja qualidade pode afectar, de modo significativo, as Demonstrações Financeiras, visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda de activos. Deste modo, o plano será desenvolvido procurando obter uma razoável segurança de que as transacções são executadas como foi autorizado; que os registos das transacções são efectuados de modo a permitir uma correcta contabilização dos activos e a elaborar as Demonstrações Financeiras de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites; que o acesso aos activos apenas é permitido com autorização; e que os activos registados são regularmente comparados com os activos existentes.

A SAS n.º 55 considera como componentes do controlo interno o ambiente de controlo, comunicação e informação, e actividades de controlo.

No seguimento do relatório “Internal Control – Integrated Framework”, emitido pelo COSO em 1992, o AICPA, através da SAS n.º 78, vem reformular a definição e a estrutura de controlo interno, indo ao encontro desse relatório.

A SAS n.º 78 adopta a definição de controlo interno e cinco dos oito componentes (ambiente de controlo, avaliação do risco, actividades de controlo, informação e comunicação, e supervisão) do modelo de controlo interno proposto pelo COSO.

É no entanto de realçar que o modelo do COSO tem em consideração todo o sistema de informação, operacional e financeiro, enquanto que a SAS nº 78 enfatiza essencialmente o sistema de informação financeiro.

O foco no sistema de informação financeiro deve-se ao facto de o AICPA, através da SAS nº 55 e da SAS nº 78, ter como objectivo fundamental proporcionar aos auditores externos um guia que lhes permita considerar o impacto do controlo interno no planeamento e na execução da auditoria às Demonstrações Financeiras.

### **3.1.3. Modelo SAC**

O “Institute of Internal Auditors” (IIA), no relatório “Systems Auditability and Control” (SAC), publicado em 1977 e actualizado em 1991 e 1994 pela “Internal Auditors Research Foundation”, proporciona um modelo (modelo SAC) que tem como objectivo auxiliar os gestores, entidades governamentais, e sobretudo o auditor interno no que respeita à avaliação, monitorização e atenuação dos riscos associados às novas tecnologias e sistemas de informação.

Este modelo define controlo interno como um meio de proporcionar razoável segurança de que os objectivos fundamentais da organização sejam alcançados de forma eficiente, eficaz e económica. O controlo interno compreende as actividades utilizadas por uma organização para reduzir o risco que afecta a sua missão. Neste sentido, o sistema de controlo interno é descrito como um conjunto de processos, funções, actividades, subsistemas, procedimentos e organização de recursos humanos que proporcione razoável segurança de que os objectivos são alcançados e o nível de risco é aceitável.

O modelo SAC, seguindo de perto o relatório “Internal Control – Integrated Framework”, publicado em 1992 pelo COSO, identifica como objectivos associados ao controlo interno a eficácia e eficiência das operações, a fiabilidade da informação financeira, o cumprimento das Leis e normas aplicáveis e a salvaguarda de activos. Este modelo

estabelece como componentes de controlo interno<sup>47</sup> o ambiente de controlo, os sistemas contabilísticos manuais e informatizados, e os procedimentos de controlo. O ambiente de controlo inclui a estrutura da entidade, políticas e procedimentos, e influências externas. Os sistemas contabilísticos informatizados consistem em sistemas e software de aplicação. Os procedimentos de controlo consistem em controlos gerais, de aplicação, e de compensação.

O “Institute of Internal Auditors Research Foundation”, com o objectivo de proporcionar uma base a partir da qual se possam discutir objectivos, riscos e controlos num ambiente de “e-business”, desenvolveu o modelo “Electronic Systems Assurance and Control” (eSAC), que foi publicado em 2003.

Atendendo aos objectivos de controlo interno, o eSAC estabelece a disponibilidade, a potencialidade, a funcionalidade, a responsabilidade e a protecção como atributos de controlo essenciais e particularmente pertinentes num ambiente de “e-business”.

Assim, devemos interpretar a **disponibilidade** como o atributo que possibilita o acesso à informação, ao processamento e aos serviços, de forma ininterrupta. Por **potencialidade** devemos entender que o sistema tem capacidade adequada, comunicações, e os outros aspectos necessários para satisfazer consistentemente as necessidades dos clientes, mesmo no caso de máxima procura. A **funcionalidade** significa que o sistema fornece utilidades, responsabilidades, e a facilidade de utilização que o usuário necessita. A **responsabilidade** identifica o papel, as acções e as responsabilidades de cada indivíduo. A **protecção** (“hardware” e “software”) inclui os mecanismos necessários para evitar o acesso aos dados por pessoa não autorizada para o efeito.

A efectivação dos atributos de controlo só é possível com uma infra-estrutura, com recursos e com um compromisso organizacional (pessoas, tecnologias, processos, investimento e comunicação) adequados.

---

<sup>47</sup> Curtis, Mary B., WU Frederick H., (2000), “The Components of a Comprehensive Framework of Internal Control”, The CPA Journal, March.

### 3.1.4. Modelo COBIT

O guia para a gestão de tecnologias da informação<sup>48</sup> (TI) designado, “Control Objectives for Information and Related Technology” (COBIT), foi desenvolvido e publicado pela “Information Systems Audit and Control Foundation’s”. A primeira publicação deste guia ocorreu em 1996, a segunda em 1998 e a terceira em 2000, na qual se apresenta o sumário executivo, o modelo de controlo interno, o guia prático com técnicas de gestão, o conjunto de ferramentas de implementação e execução, e as normas de auditoria.

As práticas de gestão do COBIT são recomendadas pelos peritos em gestão de TI, em virtude destas ajudarem a otimizar os investimentos em TI e fornecerem medidas para avaliação dos resultados.

O COBIT apresenta o conceito de controlo interno e o conceito de controlo das tecnologias da informação.

O conceito de controlo interno é adaptado do relatório “Internal Control – Integrated Framework” do COSO, e definido como sendo:

*“as políticas, procedimentos, práticas, e estruturas organizacionais desenhadas para garantir um grau de segurança razoável para alcançar os objectivos da entidade, e que acontecimentos indesejáveis sejam prevenidos ou detectados e corrigidos<sup>49</sup>”.*

O conceito de controlo das tecnologias da informação é adaptado do relatório “Systems Auditability and Control” do IIA, e definido como sendo:

---

<sup>48</sup>[http://www.isaca.org/Content/NavigationMenu/Members\\_and\\_Leaders/COBIT6/COBIT\\_Publications/COBIT\\_Components.htm](http://www.isaca.org/Content/NavigationMenu/Members_and_Leaders/COBIT6/COBIT_Publications/COBIT_Components.htm), acesso em 4 de Abril de 2004.

<sup>49</sup>“Control Objectives for Information and Related Technology”, published by “Information Systems Audit and Control Foundation”, third edition of 2000.

*“uma proposta de resultados esperados ou que se propõe que sejam alcançados, implementando procedimentos de controlo numa actividade particular de tecnologias da informação<sup>50</sup>”.*

O modelo COBIT estabelece os objectivos de controlo e uma estrutura total para a sua classificação, descrevendo o modo como os processos das TI distribuem a informação de que o negócio precisa para atingir os respectivos objectivos.

Como objectivos de controlo são estabelecidos a eficácia e eficiência das operações, a fiabilidade da informação financeira, o cumprimento das Leis e normas aplicáveis, a integridade, a tempestividade e a confidencialidade da informação.

A teoria subjacente ao modelo é a de que há, essencialmente, três níveis de esforços no que respeita à gestão dos recursos de TI: actividades continuadas, processos (série de actividades com quebras de controlo naturais), e domínios (processos agrupados de acordo com um determinado critério). Estes permitem o desenvolvimento do modelo a partir de critérios de informação (eficácia, eficiência, confidencialidade, integridade, disponibilidade e fidelidade), de recursos de TI (pessoas, sistemas de aplicação, tecnologia, infra-estrutura e dados), e de processos de TI.

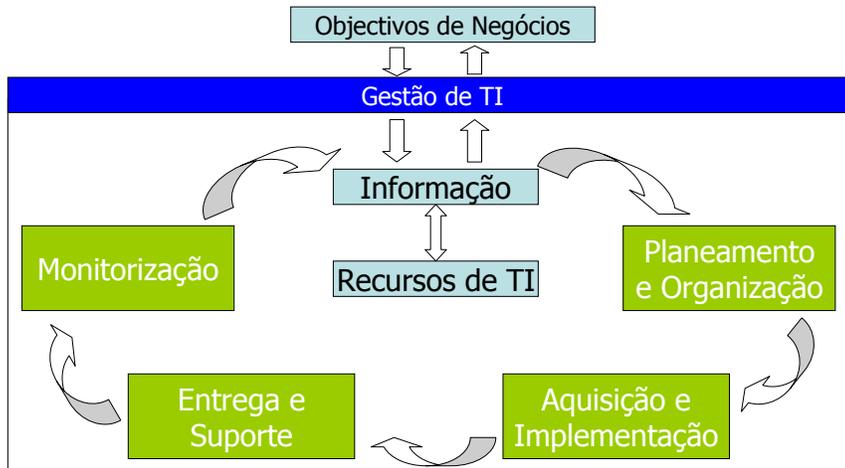
No que concerne aos domínios, estes são o planeamento e organização, a aquisição e implementação, a entrega e suporte, e a supervisão (monitorização).

A figura 3.2 mostra o modelo COBIT onde podemos observar os quatro domínios ligados aos processos de negócio da entidade. Os mapas de controlo fornecidos pelo COBIT auxiliam os auditores e a gestão a manter o controlo suficiente para garantir o acompanhamento das iniciativas de TI, e a recomendar a implementação de novas práticas, se necessário. O ponto central é a gestão da informação com os componentes de TI, para garantir o negócio da entidade.

---

<sup>50</sup> “Control Objectives for Information and Related Technology”, publicado pela “Information Systems Audit and Control Foundation”, terceira edição de 2000.

**Figura 3.2: Os Quatro Domínios do COBIT**



Fonte: Adaptada de IT “Governance Institute”, (2000), pág. 7.

O domínio planeamento e organização cobre a estratégia da entidade e refere-se à identificação do modo como as tecnologias da informação podem contribuir, da melhor forma, para a obtenção dos objectivos da entidade.

Para levar a cabo a estratégia de tecnologias da informação, as respectivas soluções devem ser identificadas e adquiridas, bem como implementadas e integradas no processo das actividades da entidade. Além disso, este domínio cobre as mudanças e manutenções efectuadas nos sistemas existentes.

No domínio entrega e suporte faz-se referência à entrega dos serviços requeridos, que engloba desde as operações tradicionais de segurança e de continuidade até aos aspectos de formação. Com o fim prover serviços, deverão estabelecer-se os processos de suporte necessários. Este domínio inclui o processamento dos dados por sistemas de aplicação, habitualmente classificados como controlos de aplicação.

Todos os processos de uma entidade necessitam de ser avaliados regularmente ao longo do tempo, para verificar a sua qualidade e suficiência quanto aos requisitos de controlo, integridade e confidencialidade. Este é, precisamente, o âmbito do domínio de monitorização.

O COBIT focaliza a tecnologia da informação da entidade, nomeadamente na gestão por desempenho, usando os princípios do *Balanced Scorecard*<sup>51</sup>, cujos indicadores chave identificam e medem os resultados dos processos, avaliando o desempenho e alinhamento com os objectivos do negócio da entidade.

Os destinatários do COBIT são a gestão, os auditores dos sistemas de informação, os responsáveis das tecnologias da informação e os utilizadores finais dessa informação.

### 3.1.5. Modelo IFAC

O “International Federation of Accountants” (IFAC), formado em 1977, é uma organização que se dedica à melhoria da qualidade profissional, tendo implementado uma série de aspectos básicos que fundamentam a elaboração da informação. Em busca da harmonização contabilística, estabeleceu um Código de Ética Profissional com o objectivo de contribuir para a melhoria da qualidade profissional em contabilidade e auditoria, tendo em conta as condições que afectam cada país, nos quais prevalecem as normas nacionais<sup>52</sup>.

No “Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements”, edição de 2005, o controlo interno é definido como:

*“o processo desenhado e efectuado por aqueles que estão encarregados pela administração, gestão e outro pessoal, para fornecer segurança razoável para alcançar os objectivos da entidade, tendo em vista a*

---

<sup>51</sup> Como descreve GREMBERGEN, Win Van, “Utilizando o Cobit e o Balanced Scorecard como instrumentos para o gerenciamento de Níveis de Serviço”, Tradução de Fátima Pires, Consultado no site [www.cgi.unicamp.br/zope/database/pdf/CTC-CobitBSC.pdf](http://www.cgi.unicamp.br/zope/database/pdf/CTC-CobitBSC.pdf), acesso em 14 de Abril de 2005.

<sup>52</sup> Em Portugal, a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas inspira-se nas normas da IFAC para emitir as suas normas e directrizes.

*fiabilidade das Demonstrações Financeiras, eficácia e eficiência das operações e o cumprimento das Leis e Regulamentos aplicáveis<sup>53</sup>.”*

Costa<sup>54</sup> [et al.] (1999, pág. 313), relativamente aos objectivos do controlo interno considerados pela IFAC, refere o seguinte:

*“Controlo interno é o plano de organização destinado a atingir os seguintes objectivos:*

- obter informação financeira atempada e fidedigna;*
- proporcionar garantia razoável de que as transacções são autorizadas e executadas de acordo com a delegação de competências e segregação de funções existente dentro da organização;*
- proporcionar o cumprimento das normas internamente estabelecidas e das diversas disposições legais;*
- permitir a realização dos objectivos previamente definidos, utilizando da forma mais eficiente os recursos disponíveis;*
- proporcionar a salvaguarda dos activos da organização;*
- prevenir e detectar erros e fraudes;*
- permitir a responsabilização dos diversos intervenientes no processo de organização e gestão da empresa”.*

A IFAC, no “Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements”, de 2005, aponta os seguintes componentes de controlo interno:

- Ambiente de controlo;
- Processo de avaliação do risco da entidade;
- Sistema de informação, incluindo os processos de actividade relacionados, relevantes para o relato financeiro, e comunicação;

---

<sup>53</sup> Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements; 2005 Edition; pág. 361 (Tradução efectuada pela autora).

<sup>54</sup> COSTA, Carlos Baptista da, ALVES, Gabriel Correia, (1999) “Contabilidade Financeira”, Ed. Vislis, 3ª Edição.

- Actividades de controlo;
- Monitorização dos controlos.

De seguida passamos a descrever cada um dos componentes de controlo interno.

### **3.1.5.1. Ambiente de Controlo**

O ambiente de controlo inclui as actividades, a consciencialização e as acções da gestão e de todos os responsáveis pela administração relativamente ao controlo interno da entidade e à importância deste na mesma.

O ambiente de controlo também inclui a administração e funções de gestão, e estabelece o “tom” da organização, influenciando a consciencialização das pessoas sobre o controlo. Este componente é o fundamento para o controlo interno efectivo, fornecendo disciplina e estrutura. O ambiente de controlo engloba os seguintes elementos:

- Comunicação e imposição da integridade e dos valores éticos;
- Compromisso para a competência;
- Participação dos responsáveis pela administração;
- Filosofia da gestão e estilo operativo;
- Estrutura organizacional;
- Atribuição de autoridade e responsabilidade;
- Políticas e práticas de recursos humanos.

### **3.1.5.2. Processo de Avaliação do Risco**

O processo de avaliação do risco é o processo para identificar e responder aos riscos do negócio e aos resultados. No que se prende com o relatório financeiro, o processo de avaliação dos riscos da entidade inclui o modo como a gestão identifica os riscos relevantes quanto à preparação da situação financeira, a qual dá uma imagem verdadeira e

apropriada das demonstrações financeiras, em concordância com a estrutura do relatório financeiro aplicável à entidade.

### **3.1.5.3. Sistema de Informação e Comunicação**

O sistema de informação consiste na infra-estrutura (física e componentes de hardware), software, pessoas, procedimentos e dados. A infra-estrutura e o *software* podem ser omitidos, ou ter pouco significado, nos sistemas manuais. A maioria dos sistemas de informação fazem uso exclusivo das tecnologias da informação.

A comunicação envolve o provimento e o entendimento dos papéis e responsabilidades individuais respeitantes ao controlo interno acerca do relatório financeiro. A comunicação pode assumir as formas de:

- Manuais de políticas;
- Manuais de relatos financeiros e de contabilidade;
- Memorandos.

A comunicação pode também ser realizada electrónica, oralmente e através de acções da gestão.

### **3.1.5.4. Actividades de Controlo**

As actividades de controlo são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as directivas da gestão são cumpridas. As actividades de controlo podem assentar num contexto das tecnologias da informação ou de sistemas manuais, tendo assim vários objectivos e podendo ser aplicadas a diversos níveis organizacionais e funcionais.

Geralmente, as actividades de controlo podem ser relevantes para a auditoria, sendo classificadas como políticas e procedimentos, revisões de desempenho, processamento da informação, controlos físicos, e segregação de funções.

### 3.1.5.5. Monitorização de Controlos

É o processo de avaliação da qualidade da *performance* do controlo interno ao longo do tempo. A monitorização de controlos envolve a avaliação do projecto e operações dos controlos, numa base temporal, implicando necessariamente acções correctivas. A monitorização é feita para assegurar que os controlos continuam a operar efectivamente.

### 3.1.6. Modelo INTOSAI

A “International Organization of Supreme Audit Institutions” (INTOSAI), preocupada com a Administração Pública, promoveu em vários países uma pesquisa sobre o uso do controlo interno, cujo resultado ficou consolidado no Guia de Normas de Controlo Interno, emitido em 1992 e revisto em 2004. Este documento define um modelo de controlo interno para o Sector Público, fornecendo simultaneamente uma base para a sua avaliação. A abordagem estabelecida aplica-se a todos os aspectos operacionais da organização, devendo ser entendida no contexto das particularidades que as organizações do Sector Público encerram.

Estas particularidades traduzem-se nos objectivos de carácter social, ou político, na utilização de fundos públicos, na importância do orçamento, na complexidade do seu desempenho (ponderação entre os tradicionais valores como a legalidade, integridade, transparência e os actuais valores de gestão, tais como a eficiência e eficácia) e na sua responsabilidade pública.

O guia referido define controlo interno como sendo:

*“Um processo integral levado a cabo pela gestão e todo o pessoal da organização concebido para identificar o risco e proporcionar um grau razoável de segurança de que na prossecução da missão da organização serão alcançados os seguintes objectivos:*

- Execução de operações de forma regular, ética, económica, eficiente e eficaz;*
- Cumprimento de todas as obrigações;*
- Cumprimento de todas as Leis e normas aplicáveis;*

- *Salvaguarda de activos*”<sup>55</sup>.

O modelo INTOSAI apresenta como destinatário a auditoria do Sector Público e focaliza toda a entidade, compreende os controlos de gestão, administrativos e contabilísticos, os quais

*“constituem o marco de referência da organização, todos os planos, políticas, procedimentos e práticas necessárias para que os funcionários atinjam os objectivos da entidade. Os controlos administrativos são aqueles procedimentos e registos referentes a processos de adopção de decisão, que levam os funcionários a praticarem as actividades autorizadas, no alcance dos objectivos da organização. Os controlos contabilísticos compreendem os procedimentos e documentação relativos à salvaguarda dos activos e à fiabilidade dos registos financeiros”*<sup>56</sup>.

De acordo com o Guia de Normas de Controlo Interno do INTOSAI, as “estruturas de controlo interno são definidas como planos de uma organização, incluindo a atitude da gestão, métodos, procedimentos e medidas que proporcionem uma segurança razoável de que os objectivos são alcançados”. Estes objectivos são:

- *“Promover operações ordenadas, económicas, eficientes e eficazes, produtos de qualidade e serviços em consonância com os objectivos da entidade;*
- *Salvaguarda dos recursos contra perdas provenientes de desperdício, abuso administrativo, desordem administrativa, erros, fraudes e outras irregularidades administrativas;*
- *Cumprimento das Leis, regulamentos e directrizes da administração; e*
- *Desenvolvimento e manutenção de dados financeiros confiáveis, revelando, razoavelmente, tais dados em relatórios oportunos”*<sup>57</sup>.

Ainda conforme o Guia de Normas de Controlo Interno do INTOSAI, o controlo interno compreende os componentes interrelacionados seguintes:

---

<sup>55</sup> Consultado no site:

[http://www.intosai.org/level3/Guidelines/3\\_InternalContrStand/3\\_GuTCS\\_PubSeC\\_S.pdf](http://www.intosai.org/level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GuTCS_PubSeC_S.pdf), acesso em 7 de Dezembro de 2004. (Tradução efectuada pela autora)

<sup>56</sup> Idem.

<sup>57</sup> Idem.

- Ambiente de controlo;
- Avaliação do risco;
- Actividades de controlo;
- Informação e comunicação;
- Supervisão.

### **3.1.6.1. Ambiente de Controlo**

O ambiente de controlo estabelece o “tom” da entidade, influenciando a consciência do pessoal sobre o controlo. É o fundamento para todos os componentes de controlo interno, dando disciplina e estrutura. Os elementos do ambiente de controlo são a integridade pessoal e profissional e os valores éticos da gestão e do restante pessoal, incluindo uma atitude permanente de apoio acerca do controlo interno na organização, a competência, o “tom dos superiores” (filosofia dos gestores e estilo de gestão), a estrutura organizacional, e as políticas e práticas de recursos humanos.

### **3.1.6.2. Avaliação do Risco**

A avaliação do risco é o processo de identificação e análise dos riscos relevantes para a obtenção dos objectivos da entidade e para determinar uma resposta apropriada. A avaliação do risco implica:

- Identificação do risco: está relacionada com os objectivos da entidade, e inclui riscos devidos a factores externos e internos, tanto ao nível da entidade como das suas actividades;
- Avaliação do risco: envolve a estimação da importância do risco e a valorização da probabilidade de que o risco ocorra;
- Avaliação da tolerância ao risco da entidade;
- Desenvolvimento das respostas: devem ser considerados quatro tipos de respostas, designadamente, transferência, tolerância, tratamento e

eliminação. Entre eles, o tratamento do risco é o mais relevante, porque um controlo interno efectivo é o melhor mecanismo para tratar o risco. Os controlos apropriados podem ser de detecção ou de prevenção.

Dado que as condições governamentais, económicas, industriais, regulamentares e operacionais estão em constante mudança, a avaliação do risco deve ser um processo constante. A avaliação do risco implica a identificação e análise de condições modificadas, oportunidades e riscos, e a adaptação do controlo interno direccionando-o para os riscos de mudança.

### **3.1.6.3. Actividades de Controlo**

As actividades de controlo são políticas e procedimentos estabelecidos para diminuir os riscos e alcançar os objectivos da entidade.

Para serem efectivas, as actividades de controlo devem ser apropriadas, funcionar consistentemente de acordo com um plano ao longo de um período, ter um custo adequado, ser razoáveis e estarem relacionadas directamente com os objectivos do controlo.

As actividades de controlo dão-se em toda a entidade, em todos os níveis e em todas as funções. Incluem uma gama de actividades de controlo, de detecção e prevenção tão diversas como procedimentos de autorização e aprovação, segregação de funções (autorização, processamento, arquivo e revisão), controlos sobre o acesso a recursos e arquivos, verificações, conciliações, revisão de desempenho operativo, revisão de operações, processos e actividades, e supervisão.

As entidades devem estabelecer actividades que permitam uma ponderação adequada entre a detecção e a prevenção. As acções correctivas são um complemento necessário para as actividades de controlo, com vista ao alcance dos objectivos.

Neste ponto, as entidades devem ainda considerar os aspectos relacionados com as especificidades da tecnologia e do sistema de informação, na medida em que obrigam a dois grandes grupos de controlo:

- Controlos gerais (políticas e procedimentos que devem ser aplicados a todo o sistema de informação da organização, criando o ambiente em que o sistema de aplicação e os controlos operam: programa de segurança; controlo de acessos; controlos no desenvolvimento, manutenção e alteração de software; segregação de funções e continuidade do serviço);
  
- Controlos de aplicação (políticas e procedimentos que devem ser aplicados separadamente a aplicações, e que se destinam a prevenir, detectar e corrigir erros e irregularidades na forma como a informação flui através do sistema de informação).

#### **3.1.6.4. Informação e Comunicação**

A informação e a comunicação são essenciais para executar todos os objectivos do controlo interno.

Um pré-requisito para que a informação seja fiável e relevante é a rapidez do registo e a apropriada classificação das transacções e factos. A informação pertinente deve ser identificada e comunicada de uma forma e num espaço de tempo que permitam que o pessoal leve a cabo o seu controlo interno e as suas outras responsabilidades (comunicação atempada e à pessoa adequada). Por esse motivo, o sistema de controlo interno e todas as transacções e acontecimentos significativos devem estar adequadamente documentados.

Os sistemas de informação produzem relatórios que contêm informação operacional, financeira e não financeira, informação relacionada com o cumprimento e que possibilita que as operações sejam levadas a cabo e sejam controladas. Esta informação não tem apenas a ver com os dados gerados internamente, mas também com a informação relativa a acontecimentos externos, actividades e condições necessárias que permitem a tomada de decisões e a elaboração de relatórios.

A habilidade da gestão para tomar decisões apropriadas é afectada pela qualidade da informação, o que implica que esta deve ser apropriada, oportuna, actual, exacta e acessível.

Por sua vez, a comunicação é também um importante factor para o auxílio na tomada de decisão. Por tal facto, deve fluir em todas as direcções dentro da organização e compreender toda a sua estrutura. Neste ponto, deve existir uma clara preocupação, por parte da gestão, em assegurar que todo o pessoal percebeu o seu papel no sistema de controlo interno e que cada um cumpre seriamente as suas responsabilidades.

Além da comunicação interna, é também importante considerar a comunicação com o exterior.

### **3.1.6.5. Supervisão**

Os sistemas de controlo interno devem ser objecto de supervisão para avaliar a qualidade da actuação do sistema no tempo. A supervisão atinge-se através de actividades rotineiras, avaliações pontuais ou da combinação de ambas.

A supervisão contínua de controlo interno está construída dentro das operações normais e recorrentes da entidade. Inclui a administração e actividades de supervisão e outras acções que o pessoal executa ao cumprir as suas obrigações.

Estas actividades cobrem cada um dos componentes de controlo interno e envolvem acções contra sistemas de controlo interno irregulares, não éticos, não económicos, inefficientes e ineficazes.

O âmbito e a frequência das avaliações pontuais dependem, em primeiro lugar, da avaliação dos riscos e da efectividade dos procedimentos permanentes de supervisão. As avaliações pontuais cobrem a avaliação da efectividade do sistema de controlo interno e

asseguram que o controlo interno alcance os objectivos desejados, baseando-se em métodos e procedimentos pré-definidos. As deficiências do controlo interno devem ser relatadas ao nível adequado da gestão.

A supervisão deve assegurar que os factos detectados pela auditoria e as recomendações sejam adequados e oportunamente resolvidos.

O Guia de Normas de Controlo Interno, emitido em 1992, enuncia um conjunto de directivas destinadas à elaboração de normas de controlo interno.

As normas mínimas aceitáveis a serem seguidas no momento da criação do controlo interno, sendo a referência da sua estrutura e que, segundo a INTOSAI, se aplicariam a todas as unidades organizacionais do governo, são as Normas Gerais e as Normas Detalhadas. As Normas Gerais visam proporcionar um ambiente de controlo apropriado e as Normas Detalhadas compreendem os procedimentos pelos quais os objectivos do controlo são alcançados.

As Normas Gerais envolvem os aspectos seguintes:

- *“Segurança razoável: estruturas de controlo interno devem oferecer segurança razoável de cumprimento dos objectivos;*
- *Atitude cooperativa: gestores e funcionários devem manter e demonstrar atitude positiva e de cooperação para com os controlos internos, permanentemente;*
- *Integridade e competência: gestores e funcionários devem ter integridade pessoal e profissional e manter um nível de competência que os permita entender a importância de desenvolver, implantar e manter bons controlos internos e que lhes permita cumprir os objectivos gerais desses controlos;*
- *Objectivos de controlo: objectivos de controlo específicos devem ser identificados e desenvolvidos para cada uma das actividades, ao mesmo tempo devem ser apropriados, abrangentes, razoáveis e integrados com os objectivos gerais da entidade;*

- *Acompanhamento de controlos: admite-se que os administradores exerçam uma supervisão contínua das suas operações e adoptem medidas imediatas e adequadas, baseadas em todas as operações encontradas que sejam irregulares, não económicas, ineficientes e ineficazes*”<sup>58</sup>.

Por outro lado, as Normas Detalhadas envolvem os aspectos que se seguem:

- *“Documentação: a estrutura interna de controlo juntamente com todas as transacções e factos significativos devem estar claramente documentados e a documentação deve estar sempre disponível para exame;*
- *Autorização e execução das transacções e factos: as transacções e factos relevantes devem ser autorizados e executados apenas por pessoas que actuem dentro dos limites da sua autoridade;*
- *Segregação de funções: devem existir deveres e responsabilidades – para autorizar, processar, registar e validar as transacções, as quais deverão ser separadas entre os funcionários envolvidos nas respectivas funções;*
- *Supervisão: deve ser providenciada uma adequada supervisão para se assegurar que os objectivos de controlo interno estejam a ser atingidos;*
- *Acesso aos recursos e registos e respectiva responsabilidade financeira: o acesso ao recurso e registos deve estar restrito a indivíduos autorizados que são responsáveis pela custódia ou utilização dos mesmos. Para assegurar-se de que existe a responsabilidade financeira, os recursos devem ser periodicamente confrontados com os montantes registados para determinar se coincidem. A vulnerabilidade dos bens é que determina a frequência desta comparação*”<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> **BERNARDES**, Arménio Ferreira, (2001), “Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL”, Ed. CEFA – Centro de Estudos e Formação Autárquica, Coimbra, pág. 489.

<sup>59</sup> **Idem**.

### **3.2. Análise Comparativa dos Modelos de Controlo Interno**

Os modelos COSO, SAS n.º 55 e n.º 78, SAC, COBIT, IFAC e INTOSAI definem controlo interno, apresentam os objectivos do sistema de controlo interno, especificam e descrevem os seus componentes e fornecem ferramentas de avaliação para o sistema de controlo interno.

No que respeita à definição de controlo interno, os modelos apresentados são muito próximos, e seguem fundamentalmente a definição dada pelo relatório COSO, em que se acentua que o controlo interno deve ser entendido como um processo, ou seja, o controlo interno deve ser uma parte integrante das actividades.

A SAS n.º 78, embora utilize a mesma definição que o COSO, enfatiza apenas os sistemas e controlos relevantes para os objectivos do relato financeiro, enquanto que o COSO tende a referir-se a todos os sistemas de informação, operacional e financeiro.

O modelo SAC enfatiza que o controlo interno é um sistema, ou seja, que o controlo interno é um conjunto de funções, subsistemas, pessoas, com os seus inter-relacionamentos.

O modelo COBIT considera o controlo interno como um processo que inclui políticas, procedimentos, práticas e estruturas organizacionais que suportam os processos da actividade e objectivos.

O modelo IFAC define controlo interno como sendo um processo tendo em vista a fiabilidade das Demonstrações Financeiras.

O modelo da INTOSAI considera o controlo interno como um sistema de controlo financeiro, administrativo e de gestão.

Os modelos referidos consideram as pessoas como parte do sistema de controlo interno. O modelo COBIT classifica as pessoas como um dos primeiros recursos, gerido por variados

processos de tecnologia da informação. O modelo SAC identifica explicitamente as pessoas como uma parte integrante do sistema de controlo interno. Os modelos COSO, SAS n.º 78, IFAC e INTOSAI consideram que as pessoas envolvidas no controlo interno são os directores, os gestores ou outras pessoas da entidade.

Todos estes modelos acentuam a “filosofia” de segurança razoável relacionada com o controlo interno. O controlo interno não é garantia de que sejam atingidos os objectivos da entidade. Contudo, o controlo interno é concebido para fornecer à gestão segurança razoável relativamente à obtenção dos objectivos da entidade.

Uma vez apresentadas as definições de controlo interno, os modelos assumem que a entidade estabeleceu objectivos para as suas operações. O modelo COBIT considera como premissa que os objectivos são suportados pelos processos de actividade. Tais processos, por sua vez, são suportados por informação fornecida pelo uso de recursos de tecnologias da informação.

No modelo SAC entende-se que os objectivos da entidade poderão ser efectivamente alcançados e frisa-se que esses objectivos poderão ser transformados em resultados mensuráveis.

Os objectivos do controlo interno, de acordo com o modelo COSO, são a eficácia e a eficiência das operações, a fiabilidade da informação financeira, e o cumprimento das Leis e normas aplicáveis. Estes objectivos estão presentes em todos os modelos de controlo interno apresentados. No entanto, o INTOSAI e o SAC consideram ainda a salvaguarda de activos. Já o COBIT refere que a integridade, a tempestividade e a confidencialidade da informação também constituem objectivos de controlo interno.

No que respeita aos componentes, o modelo COSO estabelece os oito componentes seguintes:

- Ambiente de controlo;
- Estabelecimento de objectivos;
- Identificação de eventos (acontecimentos);
- Avaliação do risco;

- Resposta ao risco;
- Actividades de controlo;
- Informação e comunicação;
- Supervisão.

A SAS n.º 78, o COBIT e o INTOSAI referem os cinco componentes que se seguem:

- Ambiente de controlo;
- Avaliação do risco;
- Actividades de controlo;
- Informação e comunicação;
- Supervisão.

O modelo SAC descreve três componentes do sistema de controlo interno:

- Ambiente de controlo;
- Sistemas contabilísticos manuais e informatizados;
- Procedimentos de controlo.

A IFAC estabelece os cinco componentes do sistema de controlo interno seguintes:

- Ambiente de controlo;
- Processo de avaliação do risco;
- Sistema de informação e comunicação;
- Actividades de controlo;
- Monitorização dos controlos.

No que respeita ao foco do controlo interno, os modelos COBIT e SAC incidem sobre os aspectos relacionados com as tecnologias da informação (TI). Por outro lado, o modelo COSO está direccionado para todos os aspectos da entidade, enquanto que a SAS n.º 78 e o IFAC enfatizam a situação financeira, e o modelo da INTOSAI focaliza todos os aspectos operacionais da organização.

Se bem que os seis modelos possam parecer diferentes nas respectivas aproximações aos controlos, um estudo mais aprofundado revela muitas semelhanças.

### 3.3. Controlo Interno em Ambiente Informatizado

O uso dos computadores generalizou-se nas últimas décadas e mais intensamente nos últimos anos, a todas as organizações, independentemente da sua dimensão ou da sua actividade. Assim, as “máquinas de contabilidade”, hoje fora de uso, mas muito utilizadas no passado, foram substituídas pelos computadores que, devido ao seu automatismo, cedo se tornaram factores de eliminação de muitos erros, sem a exclusão de fraudes, facilitando muito a contabilidade.

Apesar de os computadores serem poderosas máquinas, muito sofisticadas, que se tornaram instrumentos extraordinariamente importantes para o tratamento de dados, continuam a exigir uma grande atenção às questões relativas a matérias de controlo interno. O recurso a computadores para o tratamento da informação não elimina de todo o erro involuntário, mecânico ou humano.

A capacidade dos computadores para produzirem informação, quer em volume, quer em velocidade, é muito vasta. Porém é importante reconhecer-se que qualquer benefício tem um custo que lhe está associado, e que são igualmente vastas as possibilidades que os mesmos oferecem no campo da manipulação e da fraude. Como refere Mair<sup>60</sup> (2004, pág. 2), “a informação tecnológica oferece grandes oportunidades, mas oferece igualmente risco”.

As condições gerais da entidade no que respeita à automação administrativa, considerando a sua importância no controlo interno, podem ser resumidas em cinco pontos:

- i) Criar e conservar a eficácia da segurança do sistema. Como refere Costa<sup>61</sup> (2000, pág. 126), “de entre os aspectos relacionados com o controlo interno destacam-se os que se relacionam com a segurança física e a privacidade”. Constata-se uma tendência para o acréscimo à integração dos processos de tratamento regular de

---

<sup>60</sup> MAIR, William C., (2004), “*Electronic System Assurance and Control*”, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

<sup>61</sup> COSTA, Carlos Baptista da, (2000), “*Auditoria Financeira – Teoria e Prática*”, Editora Rei dos Livros, 7ª Edição.

dados. Uma parte importante deste tratamento encontra-se conduzida por um programa de leitura, por vezes difícil ao homem.

É relativamente difícil fazer modificações importantes num sistema desde o seu início, se bem que, no seu desenvolvimento, a entidade deve garantir, desde o projecto, que o sistema responderá fielmente às decisões da direcção da entidade e às exigências dos utilizadores da informação.

ii) É de fundamental importância que as disposições da entidade sejam claramente estabelecidas por escrito, constituindo assim uma documentação fiel ao sistema e aos programas. Esta documentação compreende, nomeadamente, a descrição, a explicação, os protocolos das decisões dos titulares com funções de direcção e os esquemas.

iii) Em função da tendência à integração do tratamento de dados, e considerando que uma grande parte dos dados interdependentes se encontram regidos de modo contínuo por um número restrito de funcionários, a entidade depende, em medida sempre crescente, do bom funcionamento do sistema de tratamento de informação. Resulta daqui a necessidade de prever na estrutura da entidade certas disposições, tais como a divisão das funções entre:

- Os que determinam as regras da decisão nos programas e que decidem as exigências do sistema projectado;
- Os autores dos sistemas e dos programas (denominados analistas de sistemas e programadores);
- Os operadores;
- Os responsáveis pela conservação, manutenção de programas e reunião de dados;
- Os responsáveis pelo controlo.

iv) Toda a organização administrativa exige uma disciplina apertada, para que exista sempre um quadro de competências claramente definidas no que respeita às modificações dos programas existentes e, por outro lado, a documentação deve ser adaptada ao tempo.

v) As instalações do equipamento informático devem estar protegidas contra incêndios, inundações, roubo, deterioração, entre outros riscos, e têm de ser interditas a pessoas estranhas. Se não se observarem as condições necessárias de segurança e se não se efectuarem cópias de segurança, podemos colocar em risco todo o trabalho efectuado no sistema electrónico da informação.

Os computadores e os canais de transmissão de dados devem encontrar-se sempre sob vigilância. Impõe-se, por isso, que todos os procedimentos sejam eficazes e que sejam possíveis eventuais reconstituições.

O controlo interno tem que ser exercido desde a concepção do sistema e sob a programação, sendo para isto necessário que exista um perito em informática, independentemente dos programadores e analistas que executam esse trabalho.

A actividade da entidade está, em grande parte, dependente do bom funcionamento do sistema informático. Assim, o controlo interno de dados deve obedecer a alguns requisitos, tais como:

- No controlo da entrada de dados (*inputs*) deve ser controlada a exactidão e integridade desses mesmos dados, antes do trabalho principal do computador. Se ocorrerem erros e esses erros forem introduzidos no sistema sem possibilidade, em tempo útil, de se destruírem, poderão ser trabalhados em diversas direcções e, tratando-se de aplicações integradas, numa fase subsequente, a correcção desses erros exige dispêndio de muito tempo.
- Relativamente ao conjunto de dados memorizados é necessário ter a certeza de que:
  - os dados estão em memória e aí permanecem;
  - a informação não seja permanentemente apagada ou destruída;
  - os ficheiros ofereçam toda a segurança no todo ou em parte;
  - existam cópias de segurança de todas as operações de aplicação ou utilidade futura.

Para que os procedimentos escritos de controlo interno se mantenham inalteráveis e válidos, é necessário modificá-los e alterá-los, em tempo oportuno, de forma a adaptá-los às condições que vão sendo impostas pelos avanços tecnológicos, nestes domínios.

### **3.4. Algumas Considerações Sobre as Limitações do Sistema de Controlo Interno**

Já por diversas vezes, ao longo deste trabalho, foram referidas algumas das vantagens resultantes da existência de um sistema de controlo interno. Desde logo, a grande vantagem de construir um instrumento que avalia a gestão na prossecução dos seus objectivos.

De facto, da apresentação que efectuamos de alguns dos modelos de controlo interno, resulta bem presente que o controlo interno constitui um poderoso instrumento de gestão que, envolvendo toda a organização, permite aos órgãos de gestão alcançar razoável segurança no cumprimento dos objectivos da organização, nomeadamente a eficácia e eficiência das operações, o cumprimento de Leis e a fiabilidade da informação financeira.

Não é apenas a própria entidade que beneficia da existência de um eficaz sistema de controlo interno.

Qualquer entidade externa que efectue auditorias ou inspecções tem a segurança de que, existindo um adequado sistema de controlo interno, o risco subjacente ao desenvolvimento do seu trabalho é tendencialmente diminuído, visto que os erros e irregularidades significativos são detectados e/ou prevenidos pelo sistema de controlo interno.

Assim, o trabalho de inspecção será facilitado, sendo apenas necessário proceder a verificações de conformidade. Estas verificações serão objecto de análise no capítulo 4<sup>62</sup> deste estudo.

---

<sup>62</sup> Avaliação do Sistema de Controlo Interno, pág. 71.

Face ao exposto, podemos dizer que as vantagens do controlo interno podem ser resumidas nos aspectos seguintes:

- O controlo interno faculta à direcção informações precisas e objectivas que contemplam a realidade, no sentido de alcançar os objectivos;
- O controlo interno permite atingir o máximo de resultados com o mínimo de recursos humanos, materiais e financeiros;
- O controlo interno permite a detecção de erros e fraudes.

Como refere Peleias<sup>63</sup> (2000, pág. 239), *“a contabilidade propicia algumas das condições necessárias para a existência de controle interno, ao canalizar as transacções realizadas por todas as áreas de uma empresa para os registos contábeis. (...) Além de permitir o registo adequado, completo e tempestivo das transacções, a contabilidade colabora sobremaneira com o controle interno, ao permitir que as transacções sejam controladas de forma independente das áreas e empregados que as realizam”*.

Contudo, há que ter sempre presente que a implementação do sistema de controlo interno não garante por si só a sua operacionalidade, nem a completa imunidade à existência de erros ou irregularidades. Torna-se necessário actuar com eficácia para que o sistema seja operativo, uma vez que este pode ser manifestamente limitado por factores que passamos a enunciar:

- A estrutura de controlo interno é definida pela direcção, tendo sempre presente que o custo associado não exceda o respectivo benefício que se espera obter. Caso contrário, será preferível correr o risco da inexistência de determinados procedimentos, se não se justificarem as vantagens daí decorrentes. Como refere Peleias<sup>64</sup> (2000, pág. 264) *“controlar custa caro, algumas vezes mais do que as consequências de um desvio de execução, seria razão pela qual em certas situações não valeria a pena perder tempo controlando, mas sim assumir o risco dos erros, se a sua possibilidade de ocorrência for mínima”*.

---

<sup>63</sup> PELEIAS, Ivam Ricardo, (2000) *“Falando Sobre Controle Interno”*, Jornal do Técnico de Contas e da Empresa n.º 419/420, Agosto/Setembro (1ª parte), pág. 239.

<sup>64</sup> Idem.

- A dimensão e complexidade da organização é relevante, tendo em consideração que a segregação de funções e a redistribuição de tarefas é muito mais difícil de atingir numa organização com poucos trabalhadores do que numa outra em que o número de pessoas seja significativamente mais elevado.
- O controlo interno incide normalmente sobre as operações de rotina, resultantes dos sistemas, passando para segundo plano as operações não rotineiras, pois é nas primeiras que se poderá obter um maior ganho.
- A possibilidade da existência de erros humanos resultantes da falta de cuidado, más interpretações, distração ou falta de capacidade de julgamento e de compreensão das instruções, limita a eficácia do controlo interno.
- A possibilidade de existência de conluio entre membros da entidade ou de membros da entidade com terceiros, envolvendo as pessoas responsáveis pela execução dos controlos.
- A possibilidade de os procedimentos se tornarem inadequados, devido a alterações nas condições organizacionais<sup>65</sup> e não se proceder à sua reapreciação. Como refere Peleias<sup>66</sup> (2000, pág. 264) *“o mau controle é pior do que a falta total de controle, pois acrescenta ao custo do desvio o ónus decorrente de ter efectuado um controle inadequado, com os seus gastos correspondentes”*.
- A não sujeição do sistema informático ao sistema de controlo interno. Se bem que o uso da informática seja muito positivo no sistema de controlo interno, a rotina e alguma facilidade de acesso a ficheiros são factos a levar em consideração. São geradas novas necessidades de controlo, relativamente à organização e operação com o equipamento, assim como, quanto aos movimentos e registos automaticamente processados.

---

<sup>65</sup> Como, por exemplo, a mudança da direcção ou outro pessoal.

<sup>66</sup> PELEIAS, Ivam Ricardo, (2000) *“Falando Sobre Controlo Interno”*, Jornal do Técnico de Contas e da Empresa n.º 419/420, Agosto/Setembro (1ª parte), pág. 264.

Sendo a relação custo-benefício uma das principais limitações subjacentes ao sistema de controlo interno, uma vez que a escassez de recursos económicos leva a que todas as entidades tenham que considerar os custos e benefícios resultantes do estabelecimento de controlos, o relatório COSO – “*Integrated Framework*” dedica-lhe uma atenção especial, referindo alguns aspectos assim apresentados:

- Na determinação de se implementar ou não um controlo, o risco de falha e o seu efeito potencial deverão ser considerados juntamente com os custos relacionados com o estabelecimento de um novo controlo;
- Quando for possível efectuar a medição da relação custo-benefício, esta deverá ser aferida com diferentes níveis de precisão, incluindo algumas entidades os custos de oportunidade associados com o uso dos recursos afectos à implementação dos controlos;
- Pode ser muito difícil quantificar o tempo e esforço relacionados com certos factores do ambiente de controlo<sup>67</sup>. Em relação aos benefícios, muitas vezes requerem uma avaliação mais subjectiva;
- A complexidade subjacente à determinação do custo-benefício é composta pela inter-relação dos controlos com as operações do negócio. Quando os controlos são integrados com processos de gestão ou de negócio, é difícil isolar os seus custos ou benefícios.
- A determinação do custo-benefício também varia de forma considerável em função da natureza do negócio. Fruto da relativa insignificância da actividade ou do risco relacionado, poderá nem ser necessário efectuar qualquer análise custo-benefício, uma vez que esta pode nem se justificar.

Apesar de todas as limitações enunciadas, a existência de um bom sistema de controlo interno actua como medida de dissuasão à ocorrência de irregularidades e fraudes e garante

---

<sup>67</sup> Como, por exemplo, o comprometimento da Direcção aos valores éticos, ou a competência do pessoal, a avaliação do risco, e a obtenção de certa informação externa.

credibilidade à informação produzida pela entidade, de forma a inspirar confiança aos seus utilizadores internos ou externos.

Não devemos criar a ilusão de que o controlo interno evita todas as fraudes e erros. O que acontece é que um bom sistema de controlo interno cria condições óptimas para a detecção rápida e fácil desses erros ou fraudes.

## Capítulo 4 – Levantamento, Registo, Avaliação e Implementação do Sistema de Controlo Interno

### 4. 1. Levantamento e Registo do Sistema de Controlo Interno

Qualquer sistema de controlo interno pode possuir todos os requisitos essenciais e, mesmo assim, não funcionar de forma eficaz. Assim, para que se possa efectuar a avaliação do sistema de controlo implementado e verificar se podemos, ou não, confiar nesse sistema, temos que proceder ao seu levantamento e registo.

Como refere Costa<sup>68</sup> (1998, pág.174), *“tem de haver um estudo apropriado do controlo interno existente, bem como a determinação do seu grau de eficácia, não só como base da confiança que o mesmo merece, mas também para a determinação da profundidade dos procedimentos de auditoria”*.

Para se efectuar o levantamento do sistema de controlo interno existente, o Tribunal de Contas<sup>69</sup> (1999, pág. 24) refere que *“é necessário proceder à análise de documentos escritos, nomeadamente,*

- *A legislação, os regulamentos e normas internas;*
- *Os objectivos do organismo;*
- *Os organogramas legais e reais;*
- *A estrutura do organismo, que normalmente compreende:*
  - *a identificação e descrição de funções;*
  - *as principais delegações de competências/responsabilidades;*
  - *o número de trabalhadores;*
- *Os manuais de procedimentos ou descritivos dos métodos de funcionamento,*

---

<sup>68</sup> COSTA, Carlos Baptista da, (1998), *“Auditoria Financeira – Teoria e Prática”*, Editora Rei dos Livros, citando a 5ª norma de auditoria geralmente aceite do AICPA.

<sup>69</sup> Tribunal de Contas, (1999), *“Manual de Auditoria e de Procedimentos”*, Volume I.

*incluindo os sistemas administrativo, contabilístico e financeiro;*

- *Os dados relativos às principais operações financeiras, incluindo as dotações orçamentais dos três últimos exercícios;*
- *A informação contabilística e financeira relevante”.*

Quando alguns destes documentos não existem ou estão desactualizados, será necessário recorrer a outros meios para complementar a informação recolhida.

Podem empregar-se técnicas diferentes para registar a informação relativa a um sistema de controlo interno. A selecção de uma técnica particular é uma questão de julgamento de quem está a efectuar tal tarefa.

O’Reilly<sup>70</sup> [et al.] (1990, pág. 242) sugerem como formas de registo de um sistema de controlo interno a narrativa, o fluxograma, a matriz de controlo e o questionário. O Tribunal de Contas<sup>71</sup> (1999, pág. 54-57) refere como formas de revisão e levantamento dos sistemas de controlo interno a entrevista e o questionário. Como métodos de descrição dos sistemas de controlo interno menciona a narrativa, o fluxograma, a forma mista. Costa<sup>72</sup> (1998, pág. 178) sugere como formas de registo de um sistema de controlo interno o questionário, a narrativa, o fluxograma e a forma mista.

O **questionário**, também designado por “*check list*”, regra geral, é organizado no sentido de verificar se os objectivos de controlo, que deverão estar presentes no processamento das transacções, são atingidos e se existem procedimentos adequados. Esta técnica consiste em formular todas as questões, mesmo aquelas cuja resposta pareça evidente, tendo em atenção que quanto mais exaustivo for o questionário, maior será a possibilidade de elaborar um guião de entrevista eficaz.

---

<sup>70</sup> O’REILLY, Vicent M., HIRSCH, Murray B., DEFLIESE, Philip L. e JAENICKE, Henry R., (1990), “*Monte Gomery’s Auditing*”, Eleventh Edition, John Wiley & Sons, Inc, New York.

<sup>71</sup> Tribunal de Contas, (1999), “Manual de Auditoria e de Procedimentos”, Volume I.

<sup>72</sup> COSTA, Carlos Baptista da, (1998), “*Auditoria Financeira – Teoria e Prática*”, Editora Rei dos Livros.

Os questionários, listando um conjunto de procedimentos de controlo interno mais habituais para satisfazer um objectivo de controlo, têm um carácter orientador, servindo de guia. Ainda que os questionários possam ser padronizados, devem ser adaptados à realidade de cada organização, tendo em consideração as suas especificidades próprias no tocante, sobretudo, aos mecanismos de autorização das operações, à respectiva segregação de funções, ao registo e controlo contabilísticos e à salvaguarda dos activos.

O questionário deve contemplar cada um dos procedimentos de controlo interno por área a analisar e, de acordo com Costa<sup>73</sup> (1998, pág. 175),

*“cada procedimento tem três hipóteses de resposta: sim, não e não aplicável. A coluna das observações servirá para fazer referência a quaisquer aspectos particulares que devem ser descritos no final de cada questionário”.*

Os questionários têm a vantagem de permitir obter uma visão geral do sistema de controlo interno das diversas áreas em estudo e fazer realçar os pontos de controlo mais importantes, através da realização de questões e das respectivas respostas. Como refere Costa<sup>74</sup> (1998, pág. 175), *“os questionários são bastante importantes pelas ideias de organização que conseguem transmitir”.*

As **narrativas** ou notas descritivas consistem, essencialmente, em pormenorizações dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno existentes em cada uma das áreas operacionais da organização. As narrativas indicam o modo como as transacções se iniciam, o percurso que seguem, os controlos que são executados e a sua finalização. Devem ainda mencionar onde e como são arquivados os respectivos documentos, bem como os relatórios gerados e utilizados pelo sistema.

A utilização das narrativas pode revestir alguns inconvenientes. Por um lado, a pormenorização excessiva da descrição pode não facilitar a apresentação rápida e global

---

<sup>73</sup> COSTA, Carlos Baptista da, (1998), *“Auditoria Financeira – Teoria e Prática”*, Editora Rei dos Livros.

<sup>74</sup> Idem.

do conjunto da área funcional, nos seus aspectos mais significativos e, por outro lado, nem sempre quem avalia o sistema de controlo interno é quem faz o seu levantamento. Assim, o estilo pessoal posto na redacção da narrativa e o emprego de palavras e expressões menos precisas pode dificultar a análise posterior da informação contida na narrativa.

Por estes motivos, a narrativa é aconselhável em organizações que tenham um sistema de controlo interno simples e pouco diversificado.

Um **fluxograma** é uma representação em que são utilizados símbolos gráficos para apresentar um diagrama do sistema contabilístico e dos procedimentos de controlo existentes numa entidade, descrevendo a sequência lógica das operações e a forma como as informações e os documentos circulam.

De acordo com Orama<sup>75</sup> [et al.] (2002, pág. 44), será precisamente na elaboração de Manuais e Normas de Procedimentos que esta técnica poderá ser utilizada com êxito, quer para assistência à gestão, quer para verificar o cumprimento adequado das normas vigentes.

Segundo o Tribunal de Contas<sup>76</sup>, o fluxograma pressupõe que a realidade a descrever está em mutação, no espaço e no tempo, e apresenta especial importância quando esta é mais complexa. De facto, reduz as descrições narrativas, evita o risco de interpretações divergentes, permite documentar de forma concisa o levantamento do sistema em análise, e facilita a identificação dos pontos fortes e fracos do sistema de controlo interno.

Vejamos, em particular, o modelo de fluxograma relativo ao circuito de reabastecimento na área de combustível, representado na figura seguinte.

---

<sup>75</sup>ORAMA, Jesús Mesa, CARDOSO, Félix Lopez e AYRA, Loudes Iduarte, (2002), *“Como Crear un Departamento de Normas, Procedimientos y Organización”*, Partida Doble, nº 130, Febrero, pág. 40-47.

<sup>76</sup> Tribunal de Contas, (1999), *“Manual de Auditoria e de Procedimentos”*, Volume I.

***Figura 4.1: Um Modelo de Fluxograma***

Fonte: Tribunal de Contas, (1999), pág. 58.

A utilização dos fluxogramas como forma de registo do sistema do controlo interno permite:

- Documentar de forma concisa o levantamento do sistema de controlo interno;
- Reduzir as descrições narrativas, minimizando o risco de interpretações divergentes;
- Reduzir o volume da informação manuscrita, por vezes da leitura difícil;
- Representar com clareza e simplicidade sistemas complexos, graças à visualização rápida que oferecem;
- Tornar mais fácil e rápida qualquer análise do sistema;
- Evidenciar de forma simples a segregação de funções;

- Identificar com clareza os controlos existentes;
- Fazer uma avaliação global do sistema.

No entanto, a utilização de fluxogramas como forma de descrever os sistemas de controlo interno, apresenta algumas dificuldades, a saber:

- Não resultam imediatamente da recolha e levantamento do sistema, implicando a apreciação de notas e de narrativas;
- Exigem o conhecimento de algumas técnicas específicas de preparação, sendo um processo mais moroso;
- Só com alguma experiência de preparação é que se atingem a simplicidade e a clareza desejáveis;
- Uma vez que a simbologia não é universal, é necessário dar a conhecer ao destinatário o significado da mesma e dar explicações sobre a forma de ler o fluxograma.

Uma **matriz de controlo**, como refere Roth<sup>77</sup> (1997, pág. 31), pode ser definida como uma ferramenta analítica com formato matricial com uma coluna destinada aos riscos e outra coluna destinada aos controlos. As matrizes de controlo são normalmente utilizadas pelo auditor para registar os principais procedimentos de controlo, sobre os quais se pretende obter um nível de segurança razoável e as deficiências existentes no sistema.

Na maioria das vezes a utilização simples da narrativa, do fluxograma ou do questionário não permite compreender e avaliar suficientemente o sistema de controlo da organização.

A utilização combinada das formas de registo referidas, proporciona, em nosso entender, informação mais detalhada e útil na compreensão e avaliação do sistema de controlo interno.

---

<sup>77</sup> **ROTH**, James, (1997), “*Control Model Implementation: Best Practices*”, The Institute of Internal Auditors – Research Foundation, Florida.

## 4.2. Avaliação do Sistema de Controlo Interno

Depois de confirmar se o levantamento e registo do sistema de controlo interno está correcto, estamos em condições de avaliar se os procedimentos adoptados permitem prevenir e detectar os erros e as irregularidades em tempo útil.

Como refere o Tribunal de Contas<sup>78</sup> (1999, pág. 53), *“Avaliar o controlo interno é determinar o seu grau de confiança, que se obtém examinando a segurança e a fiabilidade da informação e o seu grau de eficácia na prevenção e detecção de erros e irregularidades”*.

Deste modo, a avaliação e confirmação de um sistema de controlo interno consiste na verificação de que o sistema, tal como se encontra identificado e descrito, corresponde à realidade.

A avaliação preliminar do controlo interno inicia-se com a identificação dos tipos de operações mais relevantes, dos principais fluxos de processamento das operações e das áreas chave do controlo. Para o efeito, terá que ser efectuada a comprovação do efectivo funcionamento do controlo interno, através da realização de verificações de conformidade.

A avaliação definitiva do controlo interno só é possível depois de se ter à disposição uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos que permitam dar a conhecer os pontos fortes<sup>79</sup> e fracos<sup>80</sup> do controlo, permitindo concluir se os objectivos específicos do controlo interno foram atingidos.

---

<sup>78</sup> **Tribunal de Contas**, (1999), “Manual de Auditoria e de Procedimentos”, Volume I.

<sup>79</sup> Os pontos fortes do sistema de controlo são os que asseguram a validade das operações e a exactidão e integridade do seu processamento, bem como o funcionamento eficaz dos organismos. A validade das operações assegura se as mesmas são autorizadas de acordo com os critérios legais e os regulamentos internos estabelecidos pela gestão. A exactidão e integridade do processamento são satisfeitas se as operações estão correctamente classificadas, valorizadas e contabilizadas no período a que respeitam.

<sup>80</sup> Os pontos fracos são os que podem originar o risco do aparecimento de erros e irregularidades, bem como debilidades na economia, na eficiência ou na eficácia.

Se o sistema implementado é considerado forte bastará apenas realizar testes destinados a confirmar que as técnicas de controlo funcionam da forma como foram descritas. Os testes podem ser efectuados através da inspecção de determinadas transacções ou observação directa das técnicas de controlo em funcionamento.

Se o sistema de controlo interno for considerado fraco e não oferecer segurança razoável, terão de efectuar-se verificações de substanciação, em profundidade, nas áreas onde o sistema se mostrou mais frágil.

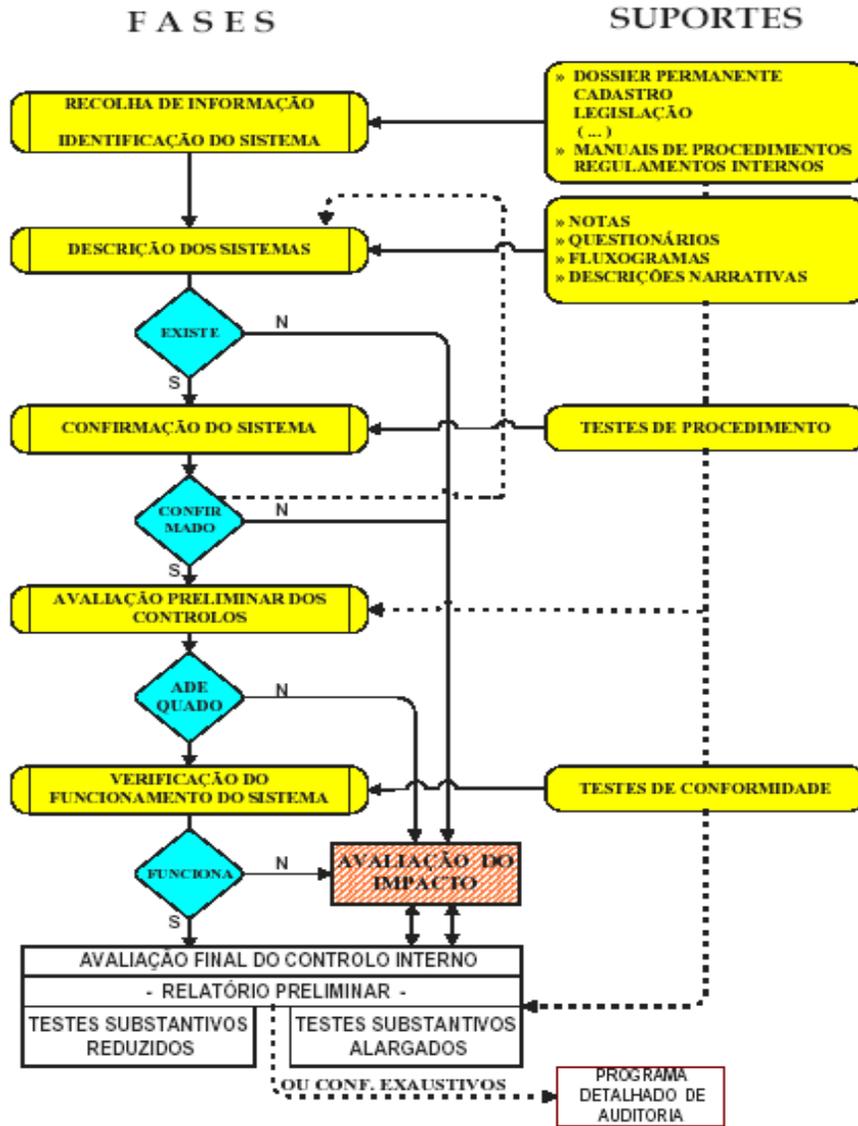
As verificações de substanciação incluem procedimentos vários, como por exemplo, as contagens físicas de valores ou existências, a circularização ou exame de reconciliações e outros documentos de suporte, tais como escrituras.

O Tribunal de Contas<sup>81</sup> (1999, pág. 113) refere que a avaliação do controlo interno integra as fases de identificação do sistema, descrição do sistema, confirmação do sistema, avaliação preliminar dos controlos e verificação do funcionamento do sistema. Para um melhor entendimento do conteúdo da avaliação de um sistema de controlo interno, apresentamos um fluxograma, figura 4.2, elucidativo das diversas fases e correspondentes suportes.

---

<sup>81</sup> **Tribunal de Contas**, (1999), “Manual de Auditoria e de Procedimentos”, Volume I.

Figura 4.2: Avaliação do Sistema de Controlo Interno



Fonte: Tribunal de Contas, (1999), pág. 114.

As fases de **identificação** e **descrição** dos sistemas de controlo interno implementados são duas fases importantes, na medida em que para estes poderem ser avaliados é necessário possuir um conhecimento seguro dos sistemas de controlo que foram implantados, bem como da sua adequação e funcionamento.

Para tal, deve ser efectuado um levantamento teórico, reunindo toda a informação relevante, designadamente,

- Legislação;
- Regulamentos e normas internas;
- Manuais de procedimentos;
- Sistemas administrativos, contabilísticos e financeiros implantados;
- Dados relativos às principais operações;
- Identificação contabilístico-financeira relevante;
- Identificação de funções, responsabilidades e delegação de competências.

No que respeita à descrição dos sistemas, o registo dos procedimentos deve ser elaborado de uma forma clara e objectiva.

Na fase da **confirmação** dos sistemas é necessário verificar a exactidão da informação registada, mediante a realização de testes de procedimentos que consistem em seleccionar uma ou mais operações e acompanhá-la(s) através de todo o circuito. Esta fase visa aferir se o sistema objecto de registo está a ser aplicado na realidade.

Depois de existir um conhecimento fidedigno do sistema de controlo existente, deverá ser efectuada uma apreciação preliminar da sua adequação, tendo como objectivo avaliar a eficácia teórica dos sistemas existentes. Esta avaliação é efectuada com recurso a testes de conformidade. Estamos, assim, na presença da quarta fase de avaliação dos sistemas de controlo interno, **avaliação preliminar dos controlos**, conforme consta no Manual de Procedimentos e de Auditoria.

Os testes de conformidade destinam-se a confirmar se o sistema de controlo interno descrito é considerado adequado e se funciona efectivamente e de modo uniforme ao longo de todo o período em análise. Permitem igualmente averiguar se todos os procedimentos foram executados, como, quando e por quem.

Nos sistemas de controlo cuja avaliação preliminar conduziu à conclusão de serem muito fracos, é desnecessária a realização de testes de conformidade, devendo iniciar-se imediatamente a realização de testes substantivos<sup>82</sup> alargados ou verificações exaustivas. Esta avaliação deve assegurar a validade das operações<sup>83</sup>, a integridade do processamento<sup>84</sup> e a exactidão do processamento<sup>85</sup>.

Decorridas as etapas anteriores, a fase de **verificação do funcionamento do sistema** já permite formar uma opinião sobre a validade, a adequação e a eficácia do sistema de controlo, estando-se portanto em condições de fazer a sua avaliação.

Em função do conhecimento da entidade, dos pontos fortes e fracos do sistema de controlo interno e da origem das informações financeiras significativas, será elaborado um relatório em que é efectuada a avaliação global do sistema de controlo interno, traduzindo este um juízo de valor objectivo e independente sobre a validade, adequação e eficácia do sistema. O relatório deve relevar a extensão ou aprofundamento dos testes substantivos e evidenciar os pontos fracos, expor um juízo crítico, mas construtivo com vista à melhoria do sistema de controlo interno. Sobre este assunto, Costa<sup>86</sup> (1998, pág. 193) refere,

*“os auditores costumam, como forma complementar do seu trabalho, fornecer à administração da empresa um Relatório com sugestões para a melhoria dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno”.*

---

<sup>82</sup> Procedimentos de verificação desenvolvidos com vista a confirmar se o processamento contabilístico é completo, exacto e válido, e a determinar as consequências práticas das deficiências ou erros detectados, tendo em consideração a expressão financeira e o suporte documental dos saldos e transacções.

<sup>83</sup> Se todas são adequadamente autorizadas, de acordo com os critérios definidos.

<sup>84</sup> Se todas as operações são válidas e só essas contabilizadas.

<sup>85</sup> Se todas as operações são correctamente classificadas, valorizadas e contabilizadas no período a que respeitam.

<sup>86</sup> COSTA, Carlos Baptista da, (1998), *“Auditoria Financeira – Teoria e Prática”*, Editora Rei dos Livros.

### 4.3. Implementação do Sistema de Controlo Interno

A implementação de um sistema de controlo interno é uma forma de realização dos objectivos da entidade, em virtude da criação das condições seguintes:

- Fixação de objectivos claros e precisos da entidade, o que implica a existência de planeamento<sup>87</sup>;
- Definição de níveis de autoridade e de delegação de responsabilidade, devendo existir uma estrutura organizativa que proporcione uma adequada delimitação de funções e competências do pessoal, tendo como suporte organigramas, manuais ou regulamentos de definição de funções, competências, procedimentos e responsáveis de área;
- Definição de métodos e procedimentos de controlo, em função dos respectivos objectivos;
- Criação de circuitos de informação capazes e fiáveis, e uso de adequados registos contabilísticos;
- Criação de um sistema coerente de acções de controlo, de forma a testar o sistema.

Sendo o controlo inerente à função gestão, o controlo interno deve ser exercido relativamente a todas as actividades desenvolvidas pelos órgãos e serviços da entidade, de modo a:

- avaliar os níveis de desempenho em função dos padrões previamente definidos;
- fornecer informações aos destinatários do controlo;
- proporcionar uma revisão correctiva das decisões.

Importa estar consciente de algumas condicionantes do sistema de controlo a instituir. O controlo interno deve ser ajustado à dimensão e complexidade da entidade, bem como às actividades desenvolvidas. A regulamentação não pode ser excessiva e fechada, sob pena de se tornar burocratizante e bloqueadora da actividade da entidade.

---

<sup>87</sup> Nos organismos públicos, este planeamento pode-se traduzir no Plano de Actividades.

## **Capítulo 5 – Estrutura Metodológica**

Pelas razões já apontadas, o controlo interno é um instrumento de gestão que, em consistência com os objectivos de eficiência, eficácia e economia na gestão pública, deve ser objecto de dinamização e implementação nas instituições públicas.

O objectivo que procuramos alcançar com o estudo de caso é o de contribuir para o desenvolvimento de um adequado sistema de controlo interno aplicável na instituição de ensino superior público em estudo.

### **5.1. Metodologia da Investigação**

O objectivo deste capítulo é apresentar a estrutura metodológica que serviu de base à investigação realizada na Escola Superior de Tecnologia da Saúde de Coimbra, adiante designada por ESTESC.

Esta Escola localiza-se na rua 5 de Outubro, S. Martinho do Bispo, em Coimbra, e é tutelada pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Ensino Superior. É dotada de personalidade jurídica e goza de autonomia científica, pedagógica, administrativa e financeira, conforme disposto no n.º 2 do artigo 1º do Decreto-Lei n.º 415/93, de 23 de Dezembro. Nesta Escola são ministrados os cursos de Análises Clínicas e Saúde Pública, Audiologia, Cardiopneumologia, Farmácia, Fisioterapia, Radiologia e Saúde Ambiental.

A investigação realizada na ESTESC associa a metodologia de estudo de caso com a metodologia etnográfica, só possível pelo facto de nos encontrarmos a exercer funções na instituição em apreço, permitindo-nos um razoável conhecimento da instituição, bem como das suas necessidades e dificuldades.

A metodologia de estudo de caso tem por objectivo o estudo profundo de uma unidade (instituição) e, segundo Yin<sup>88</sup>, reúne informações numerosas e detalhadas com vista a apreender a totalidade de uma situação. Por isso, a recolha de informação (dados) é efectuada com recurso a técnicas igualmente variadas (questionários, entrevistas, análise de documentos) e, quando combinada com a metodologia etnográfica, permite um conhecimento mais profundo do objecto de estudo.

## **5.2. Questões de Investigação**

A investigação foi desenvolvida no sentido de responder às seguintes questões:

Existe sistema de controlo interno na Escola Superior de Tecnologia da Saúde de Coimbra?

Como está implementado o sistema de controlo interno?

Qual o grau de adequação das medidas de controlo interno aos objectivos do controlo interno?

## **5.3. Áreas Seleccionadas para o Estudo**

As áreas seleccionadas para o nosso estudo de caso foram as seguintes: organização geral, controlo orçamental da receita e da despesa, disponibilidades, pessoal, compras, existências, imobilizado corpóreo, e dívidas a pagar.

Com o estudo da área funcional de Organização Geral pretende-se obter uma visão global da entidade. A área de Pessoal foi tida em conta nos questionários, dada a sua importância em termos de dotações orçamentais. As restantes cinco áreas foram objecto de questionário

---

<sup>88</sup> YIN, Robert K., "*Case Study Research: design and methods*" Tradução e síntese: Prof. Ricardo Lopes Pinto Adaptação: Prof. Gilberto de Andrade Martins. Consultado no site [www.focca.com.br/cac/textocac/Estudo\\_Caso.htm](http://www.focca.com.br/cac/textocac/Estudo_Caso.htm), acesso em 14 de Abril de 2005.

em virtude de serem consideradas áreas de maior risco, como refere Tanarro Nemiña<sup>89</sup> (2003, pág. 19), “*as áreas consideradas de maior risco são: disponibilidades, existências, imobilizado corpóreo e incorpóreo, e outros activos susceptíveis de se converterem em dinheiro efectivo*”.

#### **5.4. Técnicas de Recolha de Informação Utilizadas**

Atendendo às diversas formas de levantamento do sistema de controlo interno expostas no capítulo 4, optamos pela recolha de dados efectuada com base em consulta de documentos, realização de questionários e entrevistas. Os modelos de questionários adoptados constam do Anexo A deste estudo.

A **consulta de documentos**, internos e externos à ESTESC, teve sempre como princípio orientador a fiabilidade. Sendo os documentos consultados de proveniência diversificada, procuramos assegurar a sua autenticidade, a sua legalidade, bem como o contributo para o fim pretendido com o presente trabalho. A leitura de todos os documentos consultados foi realizada de uma forma crítica, relacionando, sempre que possível, com a contribuição que a pesquisa bibliográfica trouxe para o presente trabalho.

Os documentos consultados consistiram, nomeadamente, em:

- Legislação;
- Regulamentos e normas internas em vigor na entidade;
- Objectivos da entidade;
- Organograma actual;
- Estrutura da entidade (identificação e descrição de funções, as principais delegações de competências/responsabilidades, o número de funcionários);
- Dados relativos às principais operações financeiras, incluindo as dotações orçamentais dos três últimos exercícios;
- Informação contabilística e financeira considerada relevante.

---

<sup>89</sup> **TANARRO NEMIÑA**, Fernando, (2003), “*Evolución Y Práctica Del Informe De Control Interno Contable*”, Técnica Contable n.º 658; Noviembre; pág. 19.

Na elaboração dos **questionários** foram considerados modelos padronizados existentes adaptados à realidade da entidade e às áreas funcionais seleccionadas para estudo. De entre esses modelos, demos particular atenção aos propostos por Carvalho<sup>90</sup> [et al.] (2002), por Costa<sup>91</sup> (1998) e pelo Tribunal de Contas<sup>92</sup>.

Os questionários foram apresentados, para resposta, aos responsáveis de cada uma das áreas funcionais em estudo.

As **entrevistas** foram realizadas aos responsáveis pelas áreas funcionais em estudo, bem como à actual Directora, ao Secretário, e à Chefe de Repartição da ESTESC. Não foi adoptado um processo estruturado de entrevista, mas foram adequadamente anotadas as respostas.

A apresentação da ESTESC será efectuada no capítulo 6.

---

<sup>90</sup> **CARVALHO**, João Baptista da Costa, **FERNANDES**, Maria José, **TEIXEIRA**, Ana, (2002), “*POCAL Comentado – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais*”, Editora Rei dos Livros, pág. 149-153.

<sup>91</sup> **COSTA**; Carlos Baptista da, (1998), “*Auditoria Financeira – Teoria e Prática*”, Editora Rei dos Livros.

<sup>92</sup> **SILVA**, António Manuel Fonseca da, (2004), “*Tribunal de Contas e o Controlo Externo na Administração Central*”, Acção de Formação do Tribunal de Contas ministrada pelo Instituto de Gestão e Administração Pública (IGAP).

## **Capítulo 6 – Apresentação da Escola Superior de Tecnologia da Saúde de Coimbra**

### **6.1. Missão Institucional**

A Escola Superior de Tecnologia da Saúde de Coimbra é uma instituição pública, do ensino superior politécnico, que tem como missão a intervenção e desenvolvimento ao nível da formação graduada e pós-graduada e da investigação aplicada, bem como a prestação de serviços à comunidade e a cooperação com entidades nacionais e internacionais em actividades de interesse comum ou da sociedade em geral.

Constituem objectivos permanentes da ESTESC:

- Garantir as condições para a formação graduada;
- Promover o estudo da viabilidade e a implementação de cursos, ao nível da formação graduada e pós-graduada;
- Garantir a adequação da formação aos novos desafios do conhecimento, da inovação científica e aos desafios da construção do espaço europeu do ensino superior;
- Estimular a investigação científica na sua área de conhecimento;
- Asseverar a Escola na comunidade local, nacional e internacional.

### **6.2. Enquadramento**

A ESTESC, tem no seu trajecto evolutivo uma história de cerca de 40 anos, que se inicia nos designados centros de formação de técnicos dos serviços clínicos, onde se começaram a formar os primeiros profissionais de diagnóstico e terapêutica.

A publicação em 12 de Junho de 1961 da Portaria n.º 18523, marca o início de um sistema de ensino no Ministério da Saúde, reconhecendo o valor do contributo daqueles

profissionais no âmbito dos serviços de saúde, revelando também a decisão de homogeneizar e formalizar a formação correspondente, com vista ao reconhecimento de um estatuto e à facilidade de mobilidade entre serviços.

Esta Portaria, regulada no ano seguinte pela Portaria n.º 19397, cria dois grupos de técnicos:

- O dos técnicos auxiliares grupo I, que abrange auxiliares de laboratório de análises, auxiliares de fisioterapia, encarregados de câmara escura e ajudantes mistos;
- O dos técnicos grupo II, que abrange dietistas, preparadores de análises, técnicos de fisioterapia e técnicos de radiografia.

Na década de 70, o campo da saúde é marcado por uma forte inovação tecnológica, que cria novas exigências na formação do pessoal técnico a par do surgimento de novas áreas de intervenção. Esta realidade veio revelar a inadequação do sistema de formação que tinha sido montado a partir de 1961, obrigando a uma reestruturação do ensino, de modo a responder às necessidades existentes.

Neste sentido, são criados em 1980, pela Portaria 709/80 de 23 de Setembro, os Centros de Formação de Lisboa, Porto e Coimbra. Estes Centros tinham sede própria, ficando o Centro de Formação de Coimbra a funcionar no antigo Lar de Enfermeiras do Hospital Central da Colónia Portuguesa do Brasil.

Posteriormente, através da publicação do Decreto-Lei n.º 371/82, de 10 de Setembro, os Centros de Formação mencionados são transformados nas chamadas Escolas Técnicas de Serviços de Saúde, as quais ficaram a funcionar em regime de instalação ao abrigo dos artigos 19º e seguintes do Decreto-Lei n.º 413/71, de 27 de Setembro.

Em 1986, a Portaria n.º 549/86, de 24 de Setembro, reformula a regulamentação dos cursos e estabelece para as Escolas Técnicas dos Serviços de Saúde várias finalidades, a saber:

- Formar técnicos de diagnóstico e terapêutica, tendo em vista a constante melhoria da qualidade dos cuidados de saúde;
- Realizar estudos e desenvolver acções que visem o aperfeiçoamento constante na formação dos técnicos de diagnóstico e terapêutica;
- Contribuir, através dos meios que lhe são próprios, para a melhoria do nível de saúde da população, em especial da região onde estão inseridas.

Para alcançar estas finalidades competia a estas Escolas ministrar, além dos Cursos de Formação, o Curso Complementar de Ensino e Administração, tal como o previsto no Decreto-Lei n.º 384-B/85, de 30 de Setembro.

No início de 1986, foi criado o Curso Complementar de Ensino e Administração, de natureza pós-graduada, destinado a técnicos em exercício e com o objectivo de desenvolver competências de docência e de gestão. Este Curso constitui um marco determinante, pelo que representou o próprio processo de desenvolvimento curricular.

A experiência e a dinâmica alcançadas relativamente àquele Curso foram de alguma forma a matriz de todo o processo de revisão curricular dos cursos de base iniciados em 1988 e terminados em 1990.

A necessidade de integração da formação ministrada no sistema educativo, passa a constituir uma preocupação dominante a nível das escolas.

A aprovação da Lei 46/86, de 14 de Outubro, Lei de Bases do Ensino, torna necessária a integração da Escola no Ensino Superior, principalmente, porque os alunos que iniciavam os cursos no ano de 1986/87, ficavam em situação socialmente desfavorecida em relação aos que frequentavam estabelecimentos de idêntico nível.

Neste âmbito, no início da década de 90, com a publicação da Lei n.º 54/90, de 5 de Setembro, foram atribuídos à Escola os seguintes objectivos específicos:

- *“Formação inicial;*
- *Formação recorrente e actualizada;*
- *Reconversão horizontal e vertical dos técnicos;*
- *Apoio ao desenvolvimento da região;*
- *Investigação e o desenvolvimento”.*

Em 1993, com a publicação do Decreto-Lei n.º 415/93, de 23 de Dezembro, a Escola foi integrada no Sistema Educativo Nacional, ao nível do Ensino Superior Politécnico<sup>93</sup>, conforme dispõe o n.º 2 do artigo 1º do referido Diploma Legal, passando a designar-se Escola Superior de Tecnologia da Saúde de Coimbra.

Em Abril de 1995, com a publicação da Portaria nº 331/95, de 20 de Abril, foi criado nesta Escola o Curso de Estudos Superiores Especializados em Ensino e Administração, que tinha como objectivo a aquisição e o desenvolvimento de conhecimentos nas áreas de Ciências da Educação, da Administração, da Saúde e da Investigação.

Ainda em Abril de 1995, com a publicação da Portaria n.º 334/95, de 20 de Abril, foram aprovados, para a ESTESC, os Planos de Estudos dos Cursos de Análises Clínicas e Saúde Pública, Anatomia Patológica, Citológica e Tanatológica, Audiometria, Cardiopneumologia, Farmácia, Fisioterapia, Higiene e Saúde Ambiental, e Radiologia.

Em 1996, a Escola foi integrada através do Curso Superior de Radiologia nos Programas Comunitários Erasmus e Sócrates, permitindo um intercâmbio anual de alunos e professores com outros países, tais como, a Noruega, a Holanda e a Inglaterra.

---

<sup>93</sup> Continuando ainda em regime de instalação previsto no artigo 7º do Decreto-Lei 415/93, de 23 de Dezembro, com a nova redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 280/97, de 15 de Outubro e Despacho Conjunto n.º 488/88, publicado no Diário da República n.º 172, II Série, de 28 de Julho e Decreto-Lei n.º 24/94, de 27 de Janeiro.

Em 1997, com a alteração à Lei de Bases do Sistema Educativo, Lei 115/97, de 19 de Setembro, a ESTESC passa a conferir os graus de bacharelato e de licenciatura, deixando de conferir o diploma de estudos superiores especializados.

Com a publicação do Decreto Lei n.º 99/2001, de 28 de Março, a ESTESC, foi colocada sob a tutela exclusiva do Ministério da Educação, sendo criado o Instituto Politécnico da Saúde de Coimbra, onde esta Escola é integrada.

Actualmente, a Escola ministra os Cursos de Análises Clínicas e Saúde Pública, Audiologia, Cardiopneumologia, Farmácia, Fisioterapia, Radiologia e Saúde Ambiental. De acordo com a Portaria n.º 505-D/99, de 15 de Julho, os cursos organizam-se em dois ciclos, conduzindo o primeiro ao grau de bacharel e o segundo ao grau de licenciado.

Os planos de estudos a que se refere o grau de bacharel, foram fixados pela Portaria n.º 334/95, de 20 de Abril.

Os planos de estudo das licenciaturas bi-etápicas, foram publicados através da Portaria n.º 214/2001, de 15 de Março. Os planos de estudo do Curso de Audiologia foram publicados pela Portaria n.º 132/2001, de 27 de Fevereiro.

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 175/2004, de 21 de Julho, a Escola foi integrada no Instituto Politécnico de Coimbra, nos termos do n.º 1 do artigo 1º, mantendo o regime de gestão em que se encontra, conforme artigo 11º do já citado Diploma Legal.

## **6.3. Estrutura Organizacional**

### **6.3.1. Órgãos de Gestão Administrativa, Científica e Pedagógica**

Como atrás referimos, a ESTESC foi recentemente integrada no Instituto Superior Politécnico de Coimbra. Independentemente deste facto e até conclusão do processo de integração, a escola mantém o estatuto e a organização interna que detinha à altura da integração.

Assim, relativamente à organização interna da Escola, conforme organograma em anexo, esta está organizada de acordo com a Lei n.º 54/90, de 5 de Setembro, e o Decreto-Lei n.º 24/94, de 27 de Janeiro. Neste contexto legal, são Órgãos da Escola:

- Direcção;
- Conselho Científico;
- Conselho Pedagógico;
- Secretário;
- Comissão de Fiscalização.

**A Direcção** – A instituição é dirigida por um Director, nomeado pelo Ministro da tutela.

Ao director compete, designadamente, promover o desenvolvimento das actividades científicas e pedagógicas da Escola, aprovar regulamentos para o bom funcionamento da Escola, assegurar a realização dos programas de actividade da Escola, elaborar relatórios de execução desses programas e zelar pelo cumprimento das Leis.

Como decorre da Legislação, e face ao número de alunos que a frequenta, o Director é coadjuvado por um Subdirector, nomeado por despacho do Ministro da Ciência, Inovação e Ensino Superior.

**O Conselho Científico** – Este Órgão é constituído conforme o definido no Regime Jurídico do Desenvolvimento e da Qualidade do Ensino Superior, aprovado pela Lei 1/2003, de 6 de Janeiro, tem como competências gerais as definidas na Lei de Autonomia do Ensino Superior Politécnico, Lei n.º 54/90, de 5 de Setembro, e como competências específicas as que constam de regulamento próprio. Aí são delimitadas quer as competências relativas ao Presidente deste Órgão, quer as referentes ao ensino, às actividades científicas e culturais e, ainda, as respeitantes ao pessoal docente. É também neste regulamento que está explicitada a composição e funcionamento do próprio Órgão.

**O Conselho Pedagógico** – Este Órgão possui igualmente regulamento próprio e é, paritariamente, constituído por docentes e alunos de cada um dos sete cursos ministrados na escola.

**O Secretário** – Que coadjuva a Directora em matérias de ordem, predominantemente, administrativa e financeira.

**A Comissão de Fiscalização** - conforme consta do Decreto-Lei n.º 24/94, de 27 de Janeiro, reúne periodicamente para proceder à análise da Gestão Administrativa e Patrimonial da Escola e para elaborar os pareceres relativos à Conta de Gerência.

Para potenciar o funcionamento da Escola a nível das Unidades Científico-Pedagógicas, foram aprovadas, em Conselho Científico, em Abril de 2003, as unidades orgânicas de carácter científico-pedagógico mais directamente relacionadas com o processo de ensino/aprendizagem, como sejam os departamentos e os sectores, e ainda aquelas que a Escola identificou como motor para a investigação, isto é, os Projectos e os Centros.

Os departamentos devem ser entendidos como unidades orgânicas de carácter científico-pedagógico que visam o estudo, a criação, o ensino, a investigação, o desenvolvimento de aplicações, a prestação de serviços à comunidade, a divulgação e a promoção do conhecimento nos domínios que lhe são próprios, para cumprimento da missão da ESTESC.

Por sua vez, os sectores são estruturas intra-departamentais de coordenação e orientação educativa. Cada sector enquadra um curso e/ou programa de formação inicial, dotado de uma identidade conjunta mínima e que requer uma gestão articulada.

Nos departamentos de ciências exactas, biológicas e engenharia, e de ciências médicas, sociais e humanas não existem sectores, uma vez que as áreas de conhecimento e unidades de ensino correspondentes à fenomenologia, para além de transversais, são base e/ou complemento aos diversos cursos ministrados.

### **6.3.2. Serviços Administrativos, de Apoio Técnico e Geral**

Os Serviços Administrativos da Escola exercem a sua actividade nos domínios dos recursos humanos, dos assuntos académicos, da administração financeira e patrimonial, e do expediente e arquivo.

De um modo genérico, os Serviços da Escola estão organizados da seguinte forma:

- Serviços Administrativos;
- Serviços de Apoio Técnico;
- Serviços de Apoio Geral.

Os **Serviços Administrativos** são dirigidos, coordenados e orientados por um Chefe de Repartição. Destes Serviços, fazem parte os Serviços Financeiros, que têm sob sua dependência directa a Contabilidade e a Tesouraria. Incluem-se também nos Serviços Administrativos o Serviço de Aprovisionamento e Património, o Serviço de Pessoal, Expediente e Arquivo e os Serviços Académicos.

Nos **Serviços de Apoio Técnico** integram-se os Serviços de Informática e Audiovisuais e o Serviço de Documentação e Informação.

Os **Serviços de Apoio Geral** são constituídos pela reprografia, telefonista, motorista e auxiliares.

Para além destes Serviços, a Direcção é apoiada por um Serviço de Secretariado, ao qual compete dar apoio aos Órgãos de Gestão, Conselho Científico, Pedagógico e ao Programa Erasmus.

A organização interna acabada de descrever, pode ser observada no organograma divulgado no “Boletim da Direcção” n.º 4, de 11/06/2004, que apresentamos no anexo B.

## **Capítulo 7 – Apresentação e Análise dos Resultados**

### **7.1. Narrativas**

A análise dos documentos e as respostas obtidas nas entrevistas permitiram elaborar a narrativa na qual se descrevem as medidas e os procedimentos de controlo interno existentes na ESTESC para cada uma das áreas de estudo.

#### **7.1.1. Organização Geral**

Na ESTESC existe um organograma actual que define, de forma clara, as linhas de autoridade, de responsabilidade e de dependência. Contudo, não existe uma definição clara de funções e responsabilidades por unidade orgânica, nem por cada dirigente. Esta definição só existe para os funcionários.

Na ESTESC não existe um departamento de auditoria interna nem um manual de procedimentos administrativos e contabilísticos. Porém, a escola está actualmente muito empenhada na elaboração de tal manual, para o que já iniciou diligências no sentido da sua elaboração.

Existe o designado “Boletim da Direcção”, emitido pela Chefe de Repartição e dirigido a todos os Serviços existentes na Escola, com periodicidade mensal, em geral.

Neste boletim é apresentada uma compilação dos Diplomas Legais, entretanto publicados, com interesse para a entidade e para os funcionários que a compõem, e outras informações de divulgação interna.

O Serviço de Contabilidade encontra-se separado dos Serviços de Tesouraria e de Aprovisionamento.

Os Serviços Financeiros estão informatizados, possuindo uma aplicação informática<sup>94</sup> que abrange todas as operações associadas às áreas de Pessoal, Aprovisionamento, Tesouraria e Contabilidade.

Em particular, no Serviço de Contabilidade é utilizado um Plano de Contas baseado no POC-Educação<sup>95</sup> (Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação), revisto e actualizado, sempre que necessário, pela empresa responsável pela aplicação informática. Este tipo de revisão e actualização é designado de “Parametrização” da aplicação informática, e efectua-se com a devida autorização da Direcção e dos Serviços Financeiros.

São elaboradas informações financeiras, nas formas de relatórios trimestrais referentes à execução do Orçamento em curso e de projecções de execução de despesa e de receita, destinadas a fundamentar as decisões da Direcção no que respeita à possibilidade de realização de determinadas despesas, como é o caso da contratação de pessoal e da aquisição de equipamentos.

O Chefe dos Serviços Financeiros (Técnico Superior) é o responsável pelos lançamentos contabilísticos.

Inicialmente, a ESTESC utilizou o POC<sup>96</sup> (Plano Oficial de Contabilidade) desde a respectiva publicação, visto que a Escola era tutelada pelo Ministério da Saúde, e neste Ministério era prática a utilização do mesmo. Em 2001<sup>97</sup>, a Escola transitou para a tutela do Ministério da Educação, e, posteriormente, para o Ministério da Ciência, do Ensino Superior e da Inovação, passando a utilizar o POC-Educação. Consequentemente, no ano de 2002, a ESTESC começou a elaborar contabilidade analítica.

---

<sup>94</sup> A aplicação informática tem a designação “GIAF” da empresa CPC-Indra.

<sup>95</sup> Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro.

<sup>96</sup> Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, com as devidas adaptações associadas ao Sector da Saúde.

<sup>97</sup> Através do Decreto-Lei n.º 99/2001, de 28/03, as escolas superiores de enfermagem e de tecnologia da saúde pública são colocadas sob a tutela exclusiva do Ministério da Educação e procede-se à reorganização da sua rede, bem como são criados os Institutos Politécnicos da Saúde de Coimbra, de Lisboa e do Porto.

As Contas Anuais, assim como os Relatórios de Gestão, são aprovados pela Direcção, após a Comissão de Fiscalização emitir o correspondente parecer.

Na ESTESC, não são elaborados Planos de Actividades. Por conseguinte, também não são elaborados os Relatórios de Actividades.

Na entidade não existe uma política de rotação de funcionários, quer ao nível de cada Secção, quer entre Secções diferentes.

Não existe nenhum documento escrito<sup>98</sup> que especifique as pessoas que podem autorizar pequenas despesas correntes, visto que não estão definidas delegação e subdelegação de competências.

No que respeita à segurança da entidade, existe vigilância contratada a uma empresa privada, entre as 8:00 e as 23:00 horas em dias úteis, e nos restantes períodos é activado um alarme ligado à mesma empresa de segurança. Não existem normas de segurança na Escola, mas esta empresa apresenta à Direcção da Escola relatórios de segurança<sup>99</sup>.

### **7.1.2. Controlo Orçamental da Receita e da Despesa**

A proposta do Orçamento da ESTESC é elaborada, entre os meses de Agosto e Setembro do ano anterior àquele a que respeita, pelos Serviços Financeiros e enviada para o Gabinete de Gestão Financeira do Ensino Superior (GGFES), que posteriormente o remete à Direcção Geral do Orçamento (DGO) para aprovação.

No início do ano económico, o Orçamento é “*carregado*” na aplicação informática e validado após aprovação<sup>100</sup>.

---

<sup>98</sup> É a Direcção que autoriza todas as despesas, dado que não existe, nesta Escola, delegação de funções.

<sup>99</sup> Contudo, existem os procedimentos de segurança emitidos pela empresa responsável pela segurança da Escola, sendo elaborado, pelo segurança, um relatório designado “Relatório de Ocorrências”, sempre que tal se justifique, o qual é remetido à Direcção.

<sup>100</sup> No mês de Março ou Abril.

No que se refere à execução do Orçamento, de despesa e de receita, existem normas orientadoras aprovadas, anualmente, por Decreto-Lei<sup>101</sup>.

**Ciclo da Despesa:**

Este ciclo inicia-se com uma comunicação interna a solicitar a despesa à Direcção da Escola. O Serviço de Contabilidade efectua o respectivo cabimento. Do registo do cabimento resulta um documento para autorização da despesa, que é remetido à Direcção para que esta dê a sua autorização, que é formalizada com a assinatura respectiva.

A autorização do cabimento é enviada ao Serviço de Aprovisionamento, que emite a nota de encomenda destinada a ser enviada ao respectivo fornecedor. Da emissão da nota de encomenda resulta, na aplicação informática, o registo contabilístico relativo ao compromisso<sup>102</sup>.

Quando estão em causa contratos, o Serviço de Aprovisionamento informa os Serviços Financeiros da existência dos mesmos, e estes efectuam o cabimento e o compromisso pelo montante global dos contratos.

Quando se trata de despesas referentes a custos com pessoal, o cabimento é efectuado global e anualmente, enquanto que o compromisso é efectuado mensalmente.

Quando a ESTESC recebe a factura de uma despesa, esta é remetida ao Serviço de Aprovisionamento para conferência, no que respeita às quantidades, preços e condições de pagamento. O suporte para efectuar a conferência é dado pela nota de encomenda e guia de remessa.

---

<sup>101</sup> Para o ano económico de 2005 foi publicado o Decreto-Lei n.º 57/2005, de 04 de Março – Execução Orçamental para 2005.

<sup>102</sup> Em relação às despesas referentes à electricidade, telefones, água, entre outras, o compromisso é efectuado nos Serviços Financeiros aquando da recepção das respectivas facturas.

Depois de conferida a factura, esta é enviada ao Serviço de Contabilidade para efeito de registo<sup>103</sup>. Seguidamente, é emitida a ordem de pagamento, a qual é remetida à Direcção para efeito de autorização<sup>104</sup>.

Todas as despesas<sup>105</sup> são pagas no Serviço de Tesouraria, através do sistema informático da Direcção-Geral do Tesouro “*Homebanking*”. A forma de pagamento mais utilizada é a transferência bancária. A Direcção valida,<sup>106</sup> no sistema informático “*Homebanking*”, os pagamentos efectuados no Serviço de Tesouraria, tendo sempre presentes os respectivos processos de despesa.

No Serviço de Tesouraria são efectuadas cópias dos documentos de pagamento, e colocado um carimbo de “PAGO” nas respectivas facturas ou documento equivalente. O processo da despesa é remetido ao Serviço de Contabilidade para registo do pagamento.

### **Ciclo da Receita:**

No início do ano económico é efectuado um registo da receita, global e anual, pelo montante executado no ano económico anterior.

O mesmo acontece com as receitas resultantes de contratos, como por exemplo com os contratos de exploração do bar e da cantina da Escola.

Existem receitas cobradas ao “*guiché*” do Serviço de Tesouraria da Escola e as receitas resultantes de contratos.

No momento da cobrança ao “*guiché*” é emitido o respectivo recibo. Todos os dias esses recibos são registados no Serviço de Contabilidade.

---

<sup>103</sup> Fase da obrigação ou liquidação.

<sup>104</sup> Fase da autorização de pagamento.

<sup>105</sup> Excepto as que são pagas através do Fundo Fixo de Caixa.

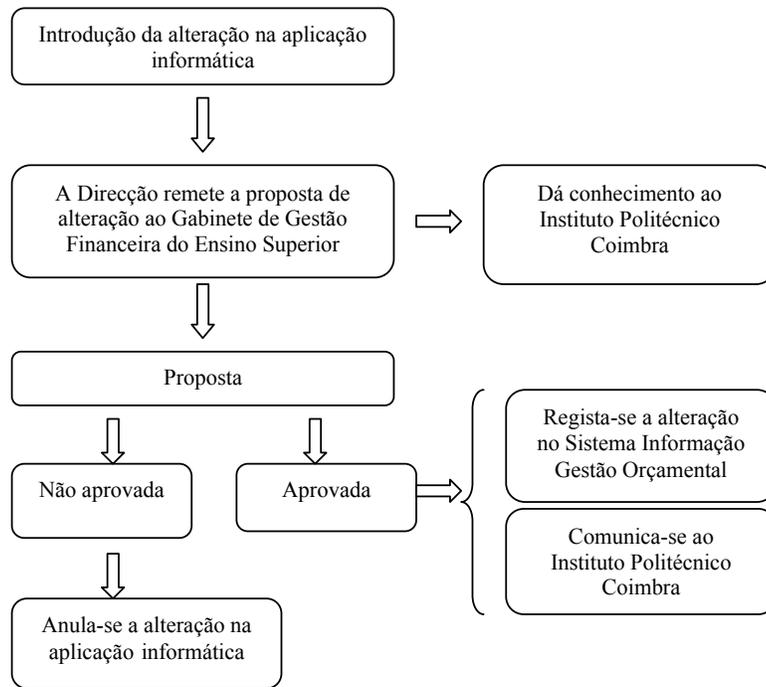
<sup>106</sup> Fase do pagamento.

Para as receitas resultantes de contratos, no Serviço de Contabilidade, é registada a liquidação da factura, com a emissão da factura, e após o pagamento é registada a cobrança.

No que concerne às alterações orçamentais, algumas destas são da competência do Governo<sup>107</sup> e outras da competência da Direcção da ESTESC.

Quando se trata de alterações da competência do Governo, estas processam-se da maneira descrita no esquema seguinte:

**Figura 7.1: Procedimentos Referentes a Alterações Orçamentais da Competência do Governo**

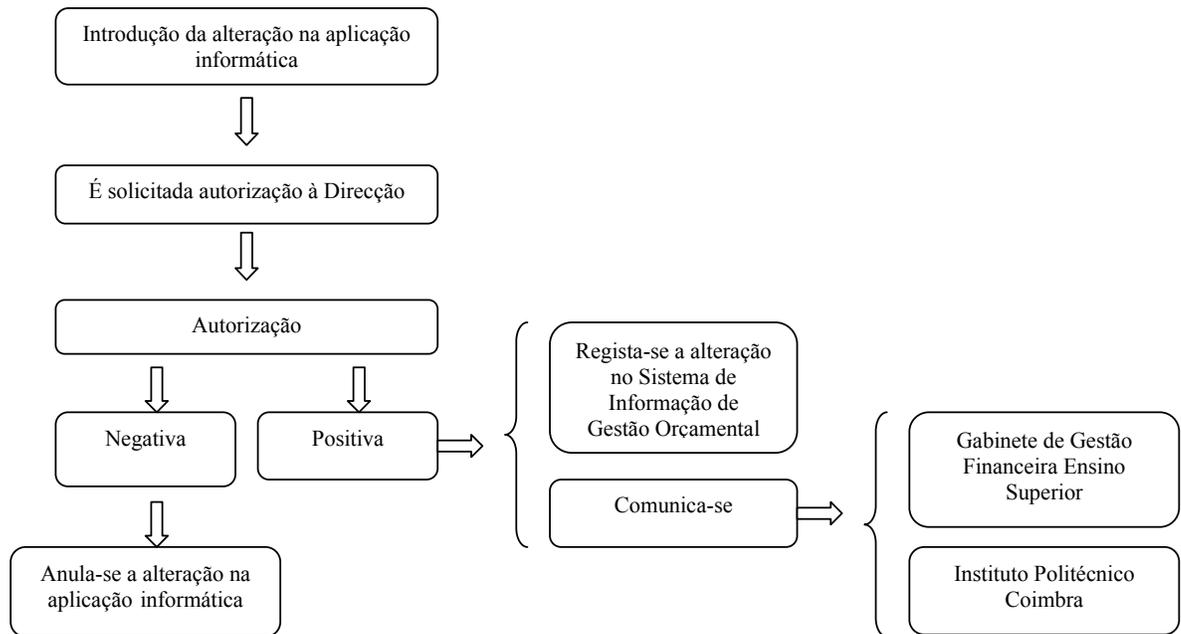


Fonte: Figura elaborada pela autora.

<sup>107</sup> Cfr. artigo 51º da Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto – Lei de Enquadramento Orçamental.

Tratando-se de alterações da competência da Direcção da ESTESC, estas processam-se de acordo com a esquematização seguinte:

**Figura 7.2: Procedimentos Referentes a Alterações Orçamentais da Competência da Direcção da Escola**



Fonte: Figura elaborada pela autora.

### 7.1.3. Disponibilidades

#### Segregação de Funções:

A ESTESC tem claramente definidas as tarefas inerentes aos Serviços de Contabilidade e de Tesouraria, verificando-se que existe segregação de funções nestes dois Serviços, com as tarefas associadas a cada funcionário adequadamente distribuídas.

### **Cofre:**

No Serviço de Tesouraria existe um cofre para guarda de valores e numerário. Este cofre é de abertura automática, ou seja, exige como sistema de abertura uma chave e um código. Este evidencia bom estado de conservação e reúne as condições mínimas de segurança, embora esteja em local visível pelo público. Existe apenas uma chave do cofre, a qual está na posse de uma única pessoa. Não existe inventário dos bens do cofre.

### **Contas Bancárias:**

A ESTESC é titular de nove contas bancárias de depósitos à ordem, estando duas registadas na Caixa Geral de Depósitos (CGD) e sete na Direcção-Geral do Tesouro (DGT).

Relativamente às contas registadas na CGD, uma delas é destinada ao recebimento das propinas, pagas pelos alunos, através do SIBS<sup>108</sup>, e outra é destinada a outros movimentos, como é o caso dos depósitos autónomos para pagamento das guias aos Tribunais, referentes a operações de tesouraria, que só podem ser efectuados na CGD, e a pagamentos à empresa “Via Verde”.

As contas registadas na DGT<sup>109</sup> têm as seguintes designações: PRODEP, ERASMUS, Geral, Propinas, Fundo de Apoio ao Estudante, Formação Avançada, e Fundos Próprios. A conta PRODEP é movimentada a débito pelas verbas provenientes deste programa, e movimentada a crédito pelos pagamentos relacionados com subsídios de estágio, formadores externos e monitores de estágio.

---

<sup>108</sup> SIBS – Sociedade Interbancária de Serviços, SA.

<sup>109</sup> Com a publicação do Decreto-Lei n.º 191/99, de 05/06 – Regime de Tesouraria do Estado, passou a ser obrigatório, em todo o Sector Público Administrativo, o depósito na Direcção-Geral do Tesouro (DGT) dos excedentes e disponibilidades de tesouraria, devendo estes ser mantidos com carácter de continuidade em aplicações financeiras, disponibilizadas pela DGT. No ano de 2002, é publicada a Resolução do Conselho de Ministros n.º 115/2002, de 25/09, a qual, no ponto 1, estabelece que os organismos deverão transferir a totalidade das aplicações financeiras dos seus excedentes e disponibilidades de tesouraria para a DGT até 30 de Setembro de 2002.

A conta ERASMUS é movimentada a débito pelas verbas provenientes deste programa, e movimentada a crédito pelos pagamentos relacionados com as bolsas atribuídas aos alunos e aos docentes externos que leccionem no âmbito deste programa.

A conta Geral é movimentada a débito pelas verbas provenientes das Requisições de Fundos e movimentada a crédito pelos pagamentos relacionados com vencimentos, operações de tesouraria (Sindicatos, Tribunais, Seguros, Segurança Social, Caixa Geral de Aposentações, ADSE, Caixa de Previdência do Ministério das Finanças, IRS, e Imposto de Selo), IVA e ajudas de custo.

Para a conta Propinas são transferidas, mensalmente, ou sempre que se justifique, as verbas da conta Propinas da CGD e os pagamentos efectuados por esta conta são relacionados com os reembolsos de propinas.

Na conta Fundo de Apoio ao Estudante são depositadas as verbas provenientes das Requisições de Fundos destinadas ao pagamento das bolsas de estudo dos alunos.

Na conta Formação Avançada são depositadas as verbas provenientes das Requisições de Fundos destinadas ao pagamento das propinas, bem como de outras despesas relacionadas com os cursos de docentes em doutoramento.

A conta Fundos Próprios é movimentada a débito por todas as transferências existentes a favor da ESTESC que não estejam incluídas nas contas já referidas, e movimentada a crédito por todos os pagamentos relacionados com as despesas em geral.

A ESTESC é titular de todas as contas mencionadas, as quais estão autorizadas pela Direcção. A abertura de qualquer conta bancária depende sempre da prévia autorização da Direcção. As contas bancárias estão todas registadas na contabilidade e não existem contas de depósitos à ordem inactivas.

### **Receitas:**

Na ESTESC são efectuadas cobranças a dinheiro, nomeadamente cobranças referentes a propinas, certidões, senhas de refeição, entre outras. No momento da cobrança é emitido um recibo, por meio de uma aplicação informática que efectua o registo dessa cobrança. No final do dia os recibos são validados no Serviço de Contabilidade, o qual ao validar cada recibo está a completar o registo contabilístico iniciado no Serviço de Tesouraria com a emissão do recibo. Através desta aplicação informática é efectuado o controlo de conformidade dos valores recebidos com a tabela de emolumentos em vigor na ESTESC, uma vez que no recibo emitido figura o código referente à respectiva receita, sendo os montantes correspondentes colocados automaticamente no recibo.

No momento do fecho de caixa, ou seja, no final do dia, é efectuada a conferência que envolve o total dos valores recebidos, o somatório dos recibos emitidos e o total de caixa emitido pela aplicação informática.

Relativamente aos recibos anulados, estes são adequadamente inutilizados, apondo-se sobre cada recibo, a vermelho, a palavra “ANULADO”, e este é colocado na pasta de arquivo juntamente com os restantes recibos, na ordem sequencial dos mesmos.

É efectuada, diariamente, a contagem de caixa pela pessoa responsável pela caixa, ou seja, uma assistente administrativa a exercer funções de tesoureira. Não são efectuadas contagens de caixa de surpresa.

### **Recebimento de Valores:**

Toda a correspondência é recepcionada pela Secretária da Direcção, a qual entrega a mesma à Chefe de Repartição para despacho, após ter efectuado o registo dessa correspondência. Ainda que alguns valores sejam registados nessa relação, não o são de uma forma isolada e completa.

No momento em que os valores chegam ao Serviço de Tesouraria, após despacho, é emitido um recibo desses valores, sendo o mesmo entregue no respectivo Serviço.

Os cheques devolvidos pelos bancos são controlados, na medida em que a pessoa que emite um cheque desta natureza é contactada<sup>110</sup>, diligenciando-se no sentido da resolução da situação.

Todas as operações de tesouraria estão identificadas, tendo sempre associado um documento de suporte. Existe uma clara segregação de funções relativamente a estas operações.

### **Depósitos:**

Os valores/numerário recebidos são depositados semanal ou diariamente, ficando um fundo fixo para os trocos no montante de 500 €. Se o montante em caixa atingir valores elevados, quando existem movimentações elevadas<sup>111</sup>, geram-se valores/numerário elevados em caixa, sendo então efectuado o depósito diariamente. No entanto, não existem normas que especifiquem o montante a partir do qual se devem efectuar os depósitos.

Os depósitos são efectuados pelo motorista da ESTESC, que não está segurado contra o risco de roubo ou furto. O motorista, após efectuar os depósitos bancários, procede à entrega dos talões correspondentes no Serviço de Tesouraria. Este Serviço efectua duas cópias dos talões, uma para juntar à folha de caixa e outra para o arquivo dos depósitos, com a finalidade de efectuar o controlo dos mesmos. Os originais são entregues no Serviço de Contabilidade.

É efectuado o controlo entre os registos de recebimentos e os depósitos efectuados, pois, todos os dias, ao ser emitida a folha de caixa é verificado se existem ou não depósitos e, existindo, é verificada a sua concordância.

---

<sup>110</sup> O sistema informático permite identificar a pessoa que emite um cheque.

<sup>111</sup> Por exemplo, na época das matrículas dos alunos ou no momento da aproximação dos prazos fixados para pagamento das propinas.

### **Despesa:**

Os pagamentos são autorizados pela Direcção. A forma de pagamento mais utilizada é a transferência bancária. No entanto, tal não acontece em situações em que se desconhece o Número de Identificação Bancária (NIB) do destinatário do pagamento ou quando não é possível efectuar transferência bancária<sup>112</sup>. No Serviço de Tesouraria não são efectuados pagamentos a dinheiro.

Não existe nenhum mecanismo de substituição para assinatura dos cheques durante o período de férias ou ausência da Direcção<sup>113</sup>, cujos elementos são os únicos titulares com poder para movimentar as contas bancárias.

Os cheques por utilizar estão convenientemente guardados e existem alguns cheques que contêm a assinatura de um dos titulares<sup>114</sup>. Os cheques são emitidos pelo sistema “*Homebanking*” da DGT, no Serviço de Tesouraria, perante uma ordem de pagamento emitida no Serviço de Contabilidade e autorizada pela Direcção.

Posteriormente, a Direcção na presença do respectivo processo de despesa valida o pagamento (cheque). O processo de despesa volta ao Serviço de Tesouraria para impressão completa<sup>115</sup> do respectivo cheque. No cheque, depois de assinado, é colocado o “Selo Branco”, sendo efectuadas duas cópias dos cheques, uma para arquivo no Serviço de Tesouraria e outra para acompanhar o processo remetido ao Serviço de Contabilidade. É colocado um carimbo de “Pago” com a data do pagamento, na factura, sendo o respectivo processo devolvido ao Serviço de Contabilidade, após o Serviço de Tesouraria efectuar o envio postal do cheque.

Os duplicados das facturas são claramente identificados, tendo em vista evitar que se efectue um pagamento em duplicado. Quando um fornecimento é parcialmente satisfeito e

---

<sup>112</sup> Por exemplo, as facturas da PT Comunicações são pagas nos Correios, pelo que as mesmas são acompanhadas de um cheque emitido à ordem dos CTT.

<sup>113</sup> Directora e Sub-director.

<sup>114</sup> Cerca de 10, em que 5 cheques têm a assinatura da Directora e outros 5 cheques têm a assinatura do Sub-director.

<sup>115</sup> Com os dados todos e cruzado, faltando apenas as respectivas assinaturas.

liquidado é identificado de forma clara e objectiva, no processo de despesa, para evitar a duplicação do pagamento no momento da entrega da parte restante.

Os cheques em trânsito são investigados. Contudo, não se tem efectuado a devida anulação dos mesmos.

Os pagamentos ou recebimentos são efectuados apenas no Serviço de Tesouraria.

A ESTESC não autoriza a apresentação de “Vales à Caixa” por parte dos funcionários, nem a apresentação de cheques das contas pessoais dos funcionários.

### **Fundo Fixo de Caixa:**

Na ESTESC existe um fundo fixo de caixa no valor de 800€, que está à responsabilidade da chefe do Serviço de Aprovisionamento. Este fundo fixo de caixa é utilizado apenas para pagamento de pequenas despesas de carácter urgente e inadiável.

O fundo fixo de caixa é reconstituído no final de cada mês ou sempre que se justifique. Este fundo é reconstituído após a entrega dos documentos justificativos das despesas efectuadas, as quais são contabilizadas nas respectivas contas de custos. No final do ano, o fundo fixo de caixa não é saldado, ou seja, passa com saldo devedor para o ano seguinte.

O controlo do fundo fixo de caixa é efectuado através de um módulo da aplicação informática existente nos Serviços Financeiros da ESTESC. No entanto, não são efectuadas contagens de surpresa ao fundo fixo de caixa.

### **Reconciliação Bancária:**

Na ESTESC são efectuadas reconciliações bancárias semanalmente, sendo estas realizadas por funcionárias ligadas aos ciclos da despesa e da receita, tendo por base os extractos bancários. As reconciliações bancárias são verificadas pela Técnica Superior responsável pelos Serviços Financeiros. Em termos de aprovação, estas reconciliações bancárias são

aprovadas pela Comissão de Fiscalização, no momento e em conjunto com a aprovação das contas anuais.

#### **7.1.4. Pessoal**

##### **Admissões:**

Na ESTESC a competência para promover a contratação de novos funcionários é da Direcção, no que respeita a pessoal não docente, e do Conselho Científico quando se trata de pessoal docente, nos termos do artigo 11º do Decreto-Lei n.º 175/2004, de 21 de Julho, conjugado com a al. i) do artigo 21º do Decreto-Lei n.º 24/94, de 27 de Janeiro.

O Diploma Legal<sup>116</sup> que regula o recrutamento e selecção de pessoal para a Administração Pública, refere no seu artigo 9º, que *“é competente para autorizar a abertura de concurso: o dirigente máximo do serviço competente para a sua realização”*.

Sempre que são abertos concursos públicos para admissão de novos funcionários, são tidos em consideração os requisitos especiais, de modo a recrutar e seleccionar os melhores candidatos.

No que respeita ao conteúdo das provas de conhecimentos gerais e específicos, são respeitadas as formalidades legais, visando estas provas avaliar os níveis de conhecimentos académicos e profissionais dos candidatos exigíveis e adequados ao exercício das respectivas funções. As provas de conhecimentos obedecem a programas aprovados pela Escola no âmbito da delegação de competências conferida aos seus dirigentes máximos, conforme Despacho n.º 20930/2004, publicado no Diário da República, II Série de 12 de Outubro.

É respeitado o sigilo referente às provas de conhecimentos e são cumpridos os prazos para cumprimento das formalidades constantes no Decreto-Lei n.º 204/98, de 11/07.

---

<sup>116</sup> Decreto-Lei n.º 204/98, de 11/7, Regime Geral de recrutamento e selecção de pessoal para a Administração Pública.

### **Registos Biográficos:**

Existe um processo individual correspondente a cada funcionário, do qual constam todas as informações necessárias à identificação pessoal e familiar, bem como todos os elementos relacionados com a carreira do funcionário. Estes processos são actualizados sempre que se produzam alterações na carreira dos funcionários. O acesso a estes processos individuais é reservado e está adequadamente protegido<sup>117</sup>. À semelhança do que acontece com o recrutamento de novos funcionários, no que respeita às alterações das condições iniciais de admissão, é a Direcção que procede à autorização referente a pessoal não docente, e é o Conselho Científico que procede à autorização relativa a pessoal docente, nos termos do Decreto-Lei n.º 185/81, de 1 de Julho.

Na Secção de Pessoal existem registos e listagens actualizadas de todo o pessoal ao serviço na instituição.

### **Remunerações:**

Na ESTESC não existe qualquer tipo de controlo de horários de trabalho de funcionários docentes e não docentes.

As faltas são controladas ao nível de cada serviço e estão reguladas no Decreto-Lei n.º 100/99, de 31/03, Regime de Férias, Faltas e Licenças dos funcionários e agentes da Administração Pública, actualizado pelo Decreto-Lei n.º 117/99, de 11/08, existindo através da aplicação deste Diploma um controlo sobre o absentismo e as suas causas.

As ajudas de custo estão reguladas no Decreto-Lei n.º 106/98, de 24/04, Regime Jurídico do Abono de Ajudas de Custo e Transporte ao pessoal da Administração Pública. As ajudas de custo consistem num abono pago aos funcionários e agentes da Administração Central, Local e dos Institutos Públicos quando deslocados fora da periferia do local normal de trabalho, por motivo de serviço público.

---

<sup>117</sup> Guardados em armários metálicos, de difícil transporte, com fechaduras reforçadas, cujas chaves estão à guarda de dois funcionários responsáveis pelo Serviço de Pessoal.

As ajudas de custo destinam-se a compensar os encargos com a alimentação, alojamento e transporte do funcionário.

Na ESTESC não existem normas internas referentes a ajudas de custo nem relativas ao uso de viatura própria. Contudo, existe um documento escrito no qual se estabelece que quando os funcionários se ausentam pelo menos por 3 dias podem solicitar ajudas de custo antecipadas.

É cumprido o estabelecido no Decreto-Lei n.º 106/98, de 24/04.

Os vencimentos e respectivos descontos são calculados por um funcionário não especializado. No entanto, este funcionário executa esta tarefa há muitos anos, o que lhe confere muita experiência. Este funcionário não é substituído regularmente, em virtude de não existir, na entidade, uma política de rotação de funções, como já referimos.

As folhas de vencimentos são conferidas no Serviço de Pessoal e são pagas no dia 21<sup>118</sup> de cada mês. A despesa referente aos vencimentos é efectuada, por meio da elaboração das folhas de vencimentos<sup>119</sup>, no Serviço de Pessoal. No Serviço de Contabilidade é efectuada uma nova conferência e é elaborada uma ordem de pagamento, que é autorizada pela Direcção. No dia em que ocorre o pagamento, o Serviço de Tesouraria remete um ficheiro electrónico<sup>120</sup> dos vencimentos para a Direcção da Escola e esta por sua vez reenvia-o à Direcção-Geral do Tesouro, para que seja efectuada o pagamento através de transferência bancária.

Relativamente aos descontos sobre os vencimentos, o processo é semelhante. Contudo, existem algumas diferenças respeitantes a prazos e tipo de pagamento, como veremos de seguida.

---

<sup>118</sup> Em meses em que o dia 21 não é útil, o pagamento é efectuada no dia útil anterior.

<sup>119</sup> O que corresponde ao processamento dos vencimentos.

<sup>120</sup> Este ficheiro inclui as seguintes informações: a conta da Escola pela qual são pagos os vencimentos, o nome dos funcionários e correspondentes NIB's e importâncias a pagar.

Sobre as remunerações devidas pelo exercício de funções na Administração Pública incidem os descontos obrigatórios<sup>121</sup> e os descontos facultativos<sup>122</sup>. São descontos obrigatórios o imposto sobre o rendimento singular (IRS), quotas para a aposentação e sobrevivência, descontos para a Direcção-Geral de protecção social aos funcionários e agentes da Administração Pública (ADSE), e outros decorrentes de sanções relacionadas com Tribunais. São descontos facultativos as quotizações para cofres ou caixas de previdência; quotas sindicais; e prémios de seguros de doença ou acidentes pessoais, de seguros de vida, e complementos de reforma e planos de poupança reforma.

Os descontos obrigatórios são entregues ao Estado nas datas estabelecidas na Lei Fiscal. O IRS e a ADSE são descontados à Escola na Requisição de Fundos, não havendo assim lugar a entrega destes. O desconto para a Caixa Geral de Aposentações é entregue até ao dia 15 do mês seguinte ao mês a que respeita o desconto. O Imposto de Selo é entregue à Direcção-Geral de Contribuições e Impostos, por via electrónica, até ao dia 20 do mês seguinte ao mês a que respeita o imposto. Esta última situação diz respeito exclusivamente aos contratos formalizados pela instituição.

O pagamento aos Tribunais é efectuado no balcão da Caixa Geral de Depósitos através do designado “Depósito Autónomo”, sendo extraída uma guia correspondente. Esta guia é, posteriormente, remetida ao Tribunal, para efeito de comprovação do pagamento.

Os descontos facultativos são pagos até ao final do mês seguinte ao mês a que respeitam.

Em regra<sup>123</sup>, os descontos, obrigatórios e facultativos, são efectuados através de retenção na fonte.

Após a cessão de trabalho de um funcionário, por ter terminado o respectivo contrato, existem procedimentos que asseguram a cessação do processamento e pagamento do

---

<sup>121</sup> São os que resultam de imposição legal.

<sup>122</sup> São os que, sendo permitidos por lei, carecem da autorização expressa do funcionário.

<sup>123</sup> Com excepção do Imposto de Selo.

respectivo vencimento. Um primeiro controlo é efectuado através da aplicação informática<sup>124</sup>, a qual após ter sido colocada no sistema a cessação de funções de um determinado funcionário, não permite o processamento do vencimento deste daí para o futuro. É efectuado um segundo controlo manual para efeito de verificação da conformidade do funcionamento da aplicação relativamente ao estabelecido nos respectivos manuais.

### **Funções:**

Até 22 de Março de 2004, os funcionários obtinham anualmente a sua classificação de serviço. A publicação da Lei n.º 10/2004, de 22 de Março, cria o Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública, que integra a avaliação de desempenho dos funcionários, agentes e dirigentes de nível intermédio dos serviços e organismos da Administração Directa do Estado e dos Institutos Públicos. Assim, no seu artigo 7º, estabelece-se que *“a avaliação do desempenho passou a ser obrigatoriamente considerada para efeitos de: promoção e progressão nas carreiras e categorias; conversão da nomeação provisória em definitiva; e renovação de contratos”*.

A avaliação do desempenho incide sobre as seguintes componentes:

- Contributos individuais para a concretização dos objectivos;
- Competências comportamentais, tendo em vista avaliar competências pessoais relativamente estáveis que diferenciam os níveis de desempenho numa função;
- Atitude pessoal, tendo em vista avaliar o empenho pessoal para alcançar níveis superiores de desempenho, incluindo aspectos como o esforço realizado, o interesse e a motivação demonstrados.

Desde 2002, a ESTESC não elaborou o Balanço Social, em virtude da falta de recursos humanos. Contudo, neste momento, o Serviço de Pessoal encontra-se a elaborar o Balanço Social respeitante ao ano de 2004.

---

<sup>124</sup> “GIAF” da empresa CPC-Indra, módulo referente à área de pessoal.

### **Formação:**

Todos os funcionários da ESTESC têm acesso a formação que se insere no âmbito das suas funções. A Escola facilita e incentiva o acesso e a participação em acções de formação. A Escola promove, ela própria, acções de formação destinadas aos funcionários. Em particular, os funcionários não docentes da Escola têm, igualmente, acesso a acções de formação respeitantes a todas as áreas funcionais existentes, ministradas pelo Instituto Politécnico de Coimbra (IPC), no qual a Escola foi recentemente integrada. Os funcionários não docentes beneficiam também da formação ministrada pelo Instituto de Gestão da Administração Pública (IGAP) e por outros organismos formativos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 35º do Decreto-Lei nº 184/89, de 02/06, que estabelece os princípios gerais de salários e gestão de pessoal da Administração Pública, *“o direito à formação profissional na Administração desenvolve-se num quadro integrado de gestão e de racionalização dos meios formativos existentes, visando modernizar e promover a eficácia e a eficiência dos serviços e desenvolver e qualificar os recursos”*.

Assim, a formação profissional visa a reciclagem, a actualização ou o aperfeiçoamento dos activos, através do desenvolvimento e aprofundamento das suas competências técnicas, sociais e relacionais, para actuação com novos equipamentos e tecnologias, métodos de organização ou contextos de trabalho, numa dupla perspectiva de valorização individual e de adequação às exigências da organização em que se está inserido.

### **7.1.5. Compras**

Na ESTESC uma compra pode ser proposta à Direcção por qualquer pessoa, docente ou não docente. Essa proposta de compra é analisada pela Direcção conjuntamente com o Serviço de Aprovisionamento, sendo verificada a legalidade e o cabimento referente à despesa. Caso sejam satisfeitos estes dois aspectos, a compra é autorizada pela Direcção.

O registo do cabimento tem por base um documento designado “Comunicação Interna”, o qual contém todos os elementos a considerar no registo deste cabimento.

Na área das compras, a entidade não tem uma apropriada segregação de funções, mantendo dependentes as funções de custódia dos activos, registo dos compromissos e procedimentos de controlo.

Na entidade não existe um ficheiro actualizado de preços associados a fornecedores. Sempre que é necessário efectuar uma compra contacta-se o fornecedor habitual ou, caso este não exista, efectua-se uma consulta a fornecedores.

Em geral, as compras são feitas com base num documento designado de “nota de encomenda”. Esta nota de encomenda é assinada pela Responsável do Serviço de Aprovisionamento e pela Chefe de Repartição da Escola. Das notas de encomenda, que são numeradas sequencialmente através do sistema informático, constam as indicações da identificação do fornecedor e da Escola, da quantidade, da designação dos materiais, condições de pagamento e do correspondente preço.

O funcionário que emite uma nota de encomenda, e que a envia ao fornecedor, efectua também o correspondente registo de compromisso de compra. Este mesmo funcionário, remete ao Serviço de Contabilidade o registo de compromisso na forma de nota de encomenda.

Na ESTESC existem algumas compras que são efectuadas sem que sejam elaboradas as respectivas notas de encomenda. Tal acontece quando estão em causa despesas de valor diminuto, urgentes, a pronto pagamento, ou despesas para as quais, em virtude de contratos ou acordos com as entidades fornecedoras, esteja estabelecida outra forma de aquisição<sup>125</sup>.

#### **7.1.6. Existências**

Na entidade existe um armazém destinado ao depósito de materiais de consumo, que são essencialmente, papel para fotocopiadora ou impressora, papel timbrado, envelopes, pastas, esferográficas, tinteiros e toner.

---

<sup>125</sup> Combustíveis destinados à viatura em serviço da ESTESC.

Os materiais para consumo nos laboratórios, designadamente, reagentes, células, entre outros, são entregues aos responsáveis pelos laboratórios. Em termos contabilísticos, no momento da recepção nos laboratórios, estes materiais são considerados como custo, ou seja, admite-se que já foram consumidos. No entanto, fisicamente estes materiais podem ou não existir.

Na área de existências não existe segregação de funções. O funcionário que efectua uma encomenda é o mesmo que recebe os correspondentes materiais, dá entrada e saída dos mesmos de armazém, faz as contagens físicas e realiza o controlo no que respeita à entrada e saída dos materiais de armazém.

Ao contrário do que seria desejável, não existem no armazém fichas de inventário correspondentes a todas as espécies de existências.

É utilizado o sistema de inventário intermitente ou periódico, pelo que, o valor das existências só é conhecido após ter sido realizada a contagem física das mesmas.

O ficheiro de quantidades das existências é revisto periodicamente, com o objectivo de se detectarem artigos excessivos, com pouco movimento e obsoletos. Dado que tais situações ainda não sucederam, não têm sido feitos, até ao momento, os ajustamentos contabilísticos correspondentes. Os ajustamentos mencionados estão previstos na aplicação em uso, carecendo de autorização prévia da Direcção, após verificação física desses materiais.

A entidade não constitui provisões para depreciação de existências, dada a pouca quantidade e a natureza dos materiais existentes em armazém. O perigo de deterioração das existências não é significativo, tendo em conta a natureza dos mesmos.

A entidade não possui procedimentos escritos referentes ao manuseamento das existências. No que respeita à salvaguarda de furto das existências, o controlo é efectuado por um funcionário responsável pelo armazém. Este funcionário é o único que tem à sua guarda uma chave.

O método de custeio das saídas de existências de armazém, em uso na ESTESC, consiste no custo médio ponderado. O custo de cada elemento é determinado através da média ponderada do custo dos elementos existentes.

O controlo físico das existências é efectuado em datas aleatórias, mediante a contagem física global das existências em armazém, na ESTESC.

### **7.1.7. Imobilizado Corpóreo**

As operações relativas a aquisições ou alienações de imobilizado corpóreo não estão previstas no Plano de Actividades, uma vez que a entidade não elabora este Plano, como se verificou na descrição referente à área de Organização Geral.

As operações relativas a aquisições ou alienações de imobilizado corpóreo também não estão previstas no Orçamento da Escola. No entanto, estas operações são autorizadas pelo Órgão competente, que é a Direcção, e existe uma política relativa à aprovação de compras de bens do imobilizado corpóreo.

Os elementos do imobilizado corpóreo, na totalidade, estão devidamente inventariados<sup>126</sup> e contabilizados. Contudo, estes elementos não se encontram devidamente identificados e não existe um registo actualizado respeitante à localização física deste imobilizado.

A aplicação informática<sup>127</sup> existente permite a obtenção de fichas do imobilizado com o formato previsto na Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril. Os mapas referidos nos artigos 26º e 27º deste Diploma Legal não estão a ser enviados à Direcção-Geral do Património.

Em particular, o ficheiro individual dos bens fornece informações como o fornecedor do bem, a data de aquisição, a data de entrada em funcionamento, a factura de compra, o IVA suportado, a descrição e o valor do bem, as amortizações do exercício e as amortizações acumuladas, as reavaliações (caso existam) e os seguros.

---

<sup>126</sup> De acordo com a Portaria n.º 671/2000, de 17/04 – Cadastro e Inventário dos Bens do Estado.

<sup>127</sup> “GIAF” da empresa CPC – Indra, Módulo de Cadastro e Inventário

Os totais destes ficheiros são conferidos anualmente, comparando as amortizações acumuladas com os saldos das correspondentes contas do Razão.

As contagens físicas dos bens do imobilizado não são efectuadas, pelo que não é realizado o confronto destas com os ficheiros do imobilizado, nem com os respectivos registos contabilísticos.

Na entidade não existem procedimentos relativos à alienação, à transferência e à cedência gratuita dos bens, nem referentes à utilização dos bens totalmente amortizados mas ainda em serviço. Porém, no que respeita à utilização dos bens informáticos existem procedimentos definidos, destinados a garantir o bom funcionamento e a segurança destes.

Não está a ser aplicado qualquer controlo sobre as pequenas ferramentas, utensílios e similares.

Os bens do imobilizado corpóreo, da entidade, não se encontram segurados.

#### **7.1.8. Dívidas a Terceiros**

As facturas referentes aos fornecedores são remetidas para o Serviço de Aprovisionamento para efeito de conferência. As facturas são conferidas por verificação dos preços, descontos, impostos, e dos correspondentes cálculos, tendo como documento de suporte a nota de encomenda.

Após a conferência, as facturas são enviadas ao Serviço de Contabilidade, para ser efectuada a respectiva contabilização.

As contas correntes dos fornecedores são conciliadas por um funcionário independente do Serviço de Aprovisionamento e do armazém. Mensalmente, é extraído da aplicação informática um balancete das diversas contas de fornecedores. Posteriormente, os saldos do balancete são comparados com os saldos das contas do Razão correspondentes.

Após o registo das facturas (fase do processamento), é emitida uma ordem de pagamento, que é assinada pela Direcção, na presença das facturas e do correspondente processo (nota de encomenda, registo de cabimento, registo de compromisso e qualquer outra informação que diga respeito à despesa, como acontece em particular com a comunicação interna, fax ou ofício enviado ao fornecedor).

O funcionário que emite a ordem de pagamento é o mesmo que contabiliza a autorização de pagamento. Tal sucede em virtude de a aplicação informática estar “desenhada” de forma que, quando se contabiliza a autorização de pagamento, seja emitido o documento referente à ordem de pagamento.

Uma vez autorizada a ordem de pagamento das facturas, o processo da correspondente despesa é remetido ao Serviço de Tesouraria para efeito de pagamento das mesmas. Depois de concretizado tal pagamento, é apostado o carimbo de “Pago” nas facturas, e o processo é devolvido ao Serviço de Contabilidade, que procede ao registo contabilístico do pagamento em causa.

## **7.2. Análise das Respostas Obtidas nos Questionários sobre Procedimentos e Medidas de Controlo Interno**

A análise das respostas aos questionários foi efectuada de acordo com a seguinte metodologia:

- 1) Comparámos cada resposta dada com a resposta de “referência”. Em geral, esta resposta de “referência” é uma resposta positiva correspondente a um ponto adquirido na procura da conformidade analisada. Contudo, existem algumas questões em que, dada a sua especificidade, as respostas de “referência” não seguem esta regra.
- 2) Contámos as respostas diferentes das respostas de “referência” associadas a cada questionário.

3) A partir deste número, calculámos a proporção de respostas não coincidentes com as respostas de “referência”, relativamente ao número total de respostas de cada questionário.

O quadro seguinte resume os resultados obtidos.

**Quadro 7.1: Resumo dos Resultados Obtidos nos Questionários**

<b>Área Funcional</b>	<b>Número total de respostas incluídas no questionário</b>	<b>Número de respostas diferentes das respostas de “referência”</b>	<b>Percentagem de respostas desviantes das respostas de “referência”</b>	<b>Percentagem de respostas concordantes com as respostas de “referência”</b>
<b>Organização Geral</b>	60	18	30,0	70,0
<b>Disponibilidades</b>	108	21	19,4	80,6
<b>Pessoal</b>	42	4	9,5	90,5
<b>Compras</b>	25	8	32	68
<b>Existências</b>	33	12	36,4	63,6
<b>Imobilizado Corpóreo</b>	48	17	35,4	64,6
<b>Dívidas a Terceiros</b>	19	4	21,1	78,9

O menor ou maior grau de aplicação dos princípios básicos<sup>128</sup> que fundamentam o sistema de controlo interno, que são a segregação de funções, o controlo das operações, a definição de autoridade e de responsabilidade e o registo metódico dos factos, pode ser considerado, respectivamente, como causa do pior ou melhor sistema de controlo interno.

A análise dos resultados, acabados de apresentar no quadro 7.1, permite-nos concluir que existem medidas e procedimentos de controlo interno implementados em cada uma das áreas funcionais analisadas.

<sup>128</sup> O POC-Educação, nas considerações técnicas referentes ao sistema de controlo interno, no ponto 2.9.3, define os princípios básicos que fundamentam o sistema de controlo interno.

A maior percentagem de respostas coincidentes com as respostas de “referência” diz respeito à área de Pessoal, com 90.5 %. Este resultado parece indicar que esta é, entre as áreas de estudo, aquela em que existe uma melhor implementação do sistema de controlo interno. Tal pode ficar a dever-se à existência, no Serviço de Pessoal, de uma adequada segregação de funções e ao registo metódico dos factos.

As áreas de estudo com menor percentagem de respostas coincidentes com as respostas de “referência” são a de Compras, a de Imobilizado Corpóreo e a de Existências, com 68%, 64.6%, e 63.3%, respectivamente. Esta situação parece ser consequência da não existência, nestes Serviços, de segregação de funções e de controlo das operações.

As restantes áreas de estudo evidenciam percentagens de respostas coincidentes com as respostas de “referência” intermédias, o que indica que existem medidas e procedimentos de controlo interno que parecem não ser suficientes, podendo haver lacunas associadas à segregação de funções e ao controlo das operações.

## Capítulo 8 – Proposta de Melhoria

De seguida, apresentamos uma apreciação em que damos a nossa opinião sobre a adequação do controlo interno em cada uma das áreas estudadas e, simultaneamente, efectuamos uma proposta de melhoria dos procedimentos e medidas de controlo interno. Nesta proposta procuramos tomar em consideração não só os procedimentos tidos como essenciais pela teoria, mas também a realidade da ESTESC em termos de recursos humanos.

### 8.1. Organização Geral

As funções e responsabilidades dos dirigentes e de cada unidade orgânica devem estar bem definidas, tal como sucede com as funções e responsabilidades dos funcionários.

A rotação de funções, entre funcionários de cada Serviço e entre Serviços diferentes, deve existir, pois através desta pode-se evitar a criação de vícios de funções e gerar a valorização de conhecimentos dos funcionários. A periodicidade da rotação de funções deve ser razoável<sup>129</sup>, para que as competências dos funcionários sejam consolidadas.

A Direcção deve desenvolver esforços no sentido de se elaborar o manual de procedimentos administrativos e contabilísticos, e de o actualizar sempre que necessário.

Devem ser elaboradas informações para apoio das decisões da Direcção, com periodicidade mensal, nomeadamente, informações sobre a execução orçamental, informações sobre os custos, proveitos e resultados e informações financeiras.

A Direcção deve elaborar Planos de Actividades, visto que estes dão uma ideia do que a Direcção se propõe desenvolver, das razões que lhes estão subjacentes e da finalidade a alcançar, assim como os correspondentes Relatórios de Actividades, através dos quais se divulga o trabalho desenvolvido.

---

<sup>129</sup> Com duração dependente da área funcional e do perfil dos funcionários envolvidos.

Seria desejável que na Escola existissem normas internas de segurança e que fossem elaborados os relatórios de segurança correspondentes.

## 8.2. Disponibilidades

Deveriam existir, pelo menos, duas chaves do cofre, uma na posse da pessoa responsável pelo mesmo, e outra na posse da Direcção. O cofre não deveria, como acontece, estar em local visível pelo público. Deve existir um inventário dos bens constantes no cofre. Como refere Correia<sup>130</sup> (2004, pág. 14), *“sempre que o tesoureiro se ausente por motivo de férias, doença, ou em serviço por um período superior a trinta dias, este deve fazer a transmissão da Tesouraria através de um «Termo de Balanço e Entrega» ao seu substituto legal ou ao funcionário designado para o substituir”*. O referido *“Termo de Balanço e Entrega”* contém o inventário dos bens existentes no cofre.

Deveria existir um arquivo próprio exclusivamente para os recibos anulados, pois seria mais fácil a identificação dos mesmos.

A secretária da Direcção ao efectuar o registo da correspondência deveria efectuar, paralelamente, uma relação descritiva dos valores recebidos. Como refere Costa<sup>131</sup> (1998, Pág. 211), *“além do registo no livro da correspondência recebida deve ser emitida diariamente uma «lista dos valores recebidos» (normalmente cheques ou vales do correio) indicando:*

- nome do cliente, data e referência da sua carta;
- número do cheque, Banco sacado e respectivo valor (se aplicável);
- número do vale do correio e respectivo valor (se aplicável).

*No caso de os valores recebidos serem cheques, dever-se-á de imediato proceder ao seu cruzamento ou, preferencialmente, apor-se um carimbo de «Válido só Para Depósito» ou «Para Levar em Conta»”*.

---

<sup>130</sup> CORREIA, Graciete Pinto, (2004), *“Manual de Formação em Gestão e Controlo de Tesouraria”*, Fevereiro de 2004, Formação Ministrada pela Escola Superior de Enfermagem Bissaya Barreto de Coimbra.

<sup>131</sup> COSTA, Carlos Baptista da, (1998), *“Auditoria Financeira – Teoria e Prática”*, Editora Rei dos Livros.

O mesmo autor menciona que a lista de valores deve ser emitida com três exemplares, para serem distribuídos da seguinte forma:

- Original, para o Serviço de Tesouraria, com os respectivos valores;
- Duplicado, que acompanha o original, e que se destina a ser devolvido à secretária da Direcção, devidamente rubricado, depois de terem sido conferidos os valores enviados;
- Triplicado, para o responsável pelos Serviços Financeiros, a fim de o mesmo poder, posteriormente, verificar se os valores foram integralmente depositados no respectivo dia.

Após a entrega dos valores vindos pelo correio, o Serviço de Tesouraria deve, de imediato, proceder à emissão dos respectivos recibos e efectuar o depósito de tais valores.

No que respeita aos depósitos, como refere Costa<sup>132</sup> [et al.] (1997, pág. 233), *“todos os valores recebidos devem ser diária e integralmente depositados”*.

Deveria existir um seguro específico da(s) pessoa(s) que se desloca(m) ao Banco com os valores a depositar.

Os cheques devem ser assinados por duas pessoas com funções independentes. Acerca deste assunto, Caiado<sup>133</sup> (2005, pág. 33) defende que *“no caso dos Cheques, estes devem estar a cargo de um dirigente responsável, devem ser cruzados e nominativos, devem ser assinados por duas pessoas com funções independentes”*. Quanto à independência de funções, o POC-AL, no ponto 2.9.10.1.2 das considerações técnicas referentes ao controlo interno, estabelece que as contas bancárias devem ser movimentadas simultaneamente pelo Tesoureiro e pelo Presidente do órgão executivo.

Para o período de férias, doença, ou outro motivo de ausência dos titulares que podem movimentar as contas bancárias, deveria estar previsto um mecanismo de substituição da

---

<sup>132</sup> COSTA, Carlos Baptista da, ALVES, Gabriel Correia, (1997) *“Contabilidade Financeira”*, Ed. Vislis, 2ª Edição, pág. 233.

<sup>133</sup> CAIADO, António C. Pires, (2005), *“A Contabilidade Pública e o Sistema de Controlo Interno”*, Revista dos Técnicos Oficiais de Contas nº 61, Ano VI, Abril de 2005, pág. 33.

assinatura de cheques. Como menciona Costa<sup>134</sup> [et al.] (1997, pág. 233), “*Não devem ser assinados cheques em branco. Para evitar esta situação e não prejudicar o normal funcionamento da empresa devem existir diversas pessoas com poderes para movimentar as contas de Depósitos à ordem, de acordo com combinações definidas pelo órgão de gestão. Os cheques devem ser assinados por duas pessoas*”. Relativamente ao facto de na entidade existirem cheques por utilizar com uma assinatura indispensável à respectiva movimentação, Costa<sup>135</sup> (1998, pág. 209) refere que “*mesmo nos casos em que sejam necessárias duas assinaturas nunca uma das pessoas deve assinar um cheque em branco*”.

À semelhança do que deve ocorrer com o caixa principal, devem ser efectuadas contagens de surpresa ao fundo fixo de caixa. O POCAL no ponto 2.9.10.1.9 das considerações técnicas referentes ao controlo interno, estabelece que as contagens físicas do numerário e documentos sob a responsabilidade do tesoureiro são realizadas pelos responsáveis designados para o efeito, na presença do tesoureiro nas seguintes situações:

- a) *“Trimestralmente e sem prévio aviso;*
- b) *No encerramento das contas de cada exercício económico;*
- c) *No final e no início do mandato do órgão executivo eleito ou do órgão que o substitui, no caso de aquele ter sido dissolvido;*
- d) *Quando for substituído o tesoureiro”.*

As reconciliações bancárias devem ser efectuadas mensalmente por um funcionário que não pertença ao Serviço de Tesouraria e que no Serviço de Contabilidade não tenha acesso às contas correntes. Estas reconciliações bancárias devem ser entregues ao responsável pelos Serviços Financeiros, para efeito de controlos da tesouraria e do endividamento, e da regularização das situações em que são detectadas diferenças naquelas reconciliações.

Ainda no que concerne às reconciliações bancárias, segundo Carvalho<sup>136</sup> (2002, pág. 82) e o POCAL, no ponto 2.9.10.1.5 das considerações técnicas referentes ao controlo interno, as

<sup>134</sup> COSTA, Carlos Baptista da, ALVES, Gabriel Correia, (1997) “*Contabilidade Financeira*”, Ed. Vislis, 2ª Edição.

<sup>135</sup> COSTA; Carlos Baptista da, (1998), “*Auditoria Financeira – Teoria e Prática*”, Editora Rei dos Livros.

<sup>136</sup> CARVALHO, João Baptista Costa, (2004), “*Controlo Interno na Administração Pública*”, Formação Eventual realizada a nível nacional entre 08/10/2004 e 28/10/2004, pela CTOC.

reconciliações bancárias são efectuadas mensalmente e são confrontadas com os registos da contabilidade, pelo responsável designado para o efeito, que não se encontre afecto à tesouraria nem tenha acesso às respectivas contas correntes.

### 8.3. Pessoal

A entidade deve controlar os horários através de um sistema manual ou electrónico. Sobre este assunto, Costa<sup>137</sup> (1998, pág. 240) refere que *“deverá estabelecer-se uma forma de controlar as horas trabalhadas, seja através de livro de ponto, cartão de ponto, relógio de ponto, etc.”*.

A entidade deve elaborar, anualmente, o Balanço Social. Como refere Costa<sup>138</sup> [et al.] (1997, pág. 342), *“as empresas que no termo de cada ano civil tenham um número de 100 trabalhadores ao seu serviço, qualquer que seja o seu regime contratual, estão obrigadas à elaboração, até 31 de Março do ano seguinte, do Balanço Social”*.

O Decreto-Lei 155/92 de 28/07, Regime da Administração Financeira do Estado, no seu artigo 51º estabelece, igualmente, que *“os organismos autónomos deverão apresentar anualmente, com referência a 31 de Dezembro do ano anterior, um Balanço Social, enquadrado na Lei Geral, qualquer que seja o vínculo contratual do pessoal ao seu serviço naquela data”*.

### 8.4. Compras

Uma vez constatada a necessidade de efectuar uma compra por qualquer serviço pertencente à entidade, este deve emitir um documento<sup>139</sup>, dirigido ao Serviço de

---

<sup>137</sup> COSTA, Carlos Baptista da, (1998), *“Auditoria Financeira – Teoria e Prática”*, Editora Rei dos Livros.

<sup>138</sup> COSTA, Carlos Baptista da, ALVES, Gabriel Correia, (1997) *“Contabilidade Financeira”*, Ed. Vislis, 2ª Edição.

<sup>139</sup> Designado, em vários organismos públicos, *“Relação de Necessidades”*.

Aprovisionamento, o qual apresenta superiormente tal documento. Sobre este assunto, o POCAL, no ponto 2.9.10.2.1 das considerações técnicas referentes ao controlo interno, estabelece que *“as compras são feitas pelos responsáveis do sector designado para a realização de compras”*.

Uma vez que o POC-Educação não faz descrição deste objectivo, o POCAL aplica-se, com as necessárias adaptações, a qualquer organismo da Administração Pública, como defende Carvalho<sup>140</sup> (2002, pág. 88).

No Serviço de Aprovisionamento da ESTESC deve existir uma apropriada segregação de funções. As funções de custódia dos activos, contabilização, recepção, e entrada e saída de armazém dos materiais devem ser independentes.

O Serviço de Aprovisionamento da entidade deve possuir um ficheiro actualizado contendo fornecedores e correspondentes produtos e preços. Este ficheiro deve ser actualizado, efectuando-se consultas periódicas ao mercado, com o objectivo de se detectarem novos fornecedores que ofereçam melhores condições. Sobre este aspecto, Costa<sup>141</sup> [et al.] (1997, Pág. 267) refere que *“qualquer secção de compras deve dispor de informação organizada, completa e actualizada sobre os produtos normalmente consumidos pela empresa e sobre as entidades que os fornecem”*.

Como já foi referido, deve existir uma adequada segregação de funções no Serviço de Aprovisionamento. Após a emissão da nota de encomenda, este serviço deve enviar ao armazém uma via desta, na qual não sejam mencionadas as quantidades dos produtos. Com isso, pretende-se que a conferência não seja induzida em valores existentes na nota de encomenda. Como defende Costa<sup>142</sup> [et al.] (1997, Pág. 269), *“a via destinada ao armazém deve omitir as quantidades, a fim de que possa ser utilizada como guia de recepção, e garante a neutralidade no processo de conferência”*.

---

<sup>140</sup> CARVALHO, João Baptista Costa, (2004), *“Controlo Interno na Administração Pública”*, Formação Eventual realizada a nível nacional entre 08/10/2004 e 28/10/2004, pela CTOC.

<sup>141</sup> COSTA, Carlos Baptista da, ALVES, Gabriel Correia, (1997) *“Contabilidade Financeira”*, Ed. Vislis, 2ª Edição.

<sup>142</sup> Idem.

No Serviço de Aprovisionamento não devem ser efectuados os registos contabilísticos de cabimento e de compromisso. O funcionário que emite a nota de encomenda não deve efectuar os registos contabilísticos do cabimento e/ou do compromisso.

O Serviço de Aprovisionamento deve remeter um exemplar da “Comunicação Interna” e um exemplar da nota de encomenda ao Serviço de Contabilidade, para que este efectue os registos contabilísticos associados.

## 8.5. Existências

Para além do armazém de material de escritório, deve existir um armazém de materiais destinados ao consumo<sup>143</sup> nas aulas práticas realizadas em laboratórios. Este armazém deve estar à responsabilidade de um funcionário, o qual, mediante a apresentação de um documento em que seja devidamente autorizada a entrega do material requisitado, procede à entrega deste.

Como é estabelecido no POCAL, nos pontos 2.9.10.3.1 e 2.9.10.3.2 das considerações técnicas referentes ao controlo interno, *“a cada local de armazenagem de existências corresponde um responsável nomeado para o efeito. O armazém apenas faz entregas mediante a apresentação de requisições internas devidamente autorizadas”*.

Deve existir uma adequada segregação de funções, mantendo independentes as funções de controlo e salvaguarda das existências. A este respeito, como refere Costa<sup>144</sup> [et al.] (1997, pág. 410), *“deve existir sempre que possível uma adequada segregação de funções, assegurando que as operações de autorização, contabilização, controlo e salvaguarda dos activos recaiam sobre diferentes pessoas”*.

---

<sup>143</sup> Designadamente reagentes químicos, células, gel, etc.

<sup>144</sup> COSTA, Carlos Baptista da, ALVES, Gabriel Correia, (1997) “Contabilidade Financeira”, Ed. Vislis, 2ª Edição.

No que respeita às fichas de inventário das existências em armazém, o POCAL refere, nos pontos 2.9.10.3.3 e 2.9.10.3.4 das considerações técnicas referentes ao controlo interno, que *“as fichas de existências do armazém são movimentadas por forma que o seu saldo corresponda permanentemente aos bens existentes no mesmo armazém; os registos nas fichas de existências são feitos por pessoas que, sempre que possível, não procedam ao manuseamento físico das existências em armazém”*.

A entidade utiliza o custo médio ponderado como método de custeio das saídas de existências em armazém. De acordo com este método, o inventário é visto como um todo, pelo que os lotes perdem a sua individualidade. Trata-se de um método de custeio realístico, em que os custos médios minimizam os efeitos das variações dos custos de aquisição. O POC-Educação<sup>145</sup>, no ponto 4.2.10, referente aos critérios de valorimetria, além do método do custo médio ponderado, propõe como métodos de custeio das saídas de existências em armazém o custo específico e o custo padrão.

Nada impede que a ESTESC utilize o sistema de inventário intermitente ou periódico. Contudo, uma vez adoptado tal sistema de inventário, a entidade deve efectuar as contagens físicas, sendo estas necessárias para a elaboração do Balanço e na determinação do resultado do exercício. As contagens físicas devem ser globais e efectuadas no final de cada exercício. Sobre este assunto, Costa<sup>146</sup> (1998, pág. 274) refere que *“as contagens físicas podem ser anuais, (...) quando a empresa segue o sistema de inventário periódico ou intermitente (...) a contagem física terá obrigatoriamente que ser feita no final do ano”*. No que se refere às datas de execução das contagens físicas, o mesmo autor defende que *“dever-se-á fazer referência aos dias em que decorrerão as contagens e respectivos horários”*.

---

<sup>145</sup> Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro.

<sup>146</sup> COSTA, Carlos Baptista da, (1998), *“Auditoria Financeira – Teoria e Prática”*, Editora Rei dos Livros.

## 8.6. Imobilizado Corpóreo

A Direcção deve prever, no Orçamento anual todas as operações relativas a aquisições ou alienações, pois estas operações originam despesa e receita. Como refere Carvalho<sup>147</sup> (2000, pág. 58), “*O Orçamento em qualquer organismo público é uma previsão de recebimentos e pagamentos, para um período de um ano civil, que pressupõe autorização pelo órgão competente (...) para que o órgão executivo (...) possa arrecadar receitas e assumir compromissos até aos montantes estabelecidos no Orçamento*”.

Deve existir uma adequada segregação de funções, de forma que as operações de contabilização, controlo e salvaguarda de activos sejam asseguradas por diferentes funcionários. Sobre este aspecto, Carvalho<sup>148</sup> (2002, pág. 89) refere que “*na grande maioria dos organismos públicos, o imobilizado (...) corpóreo (...) representa a parte mais significativa dos seus activos pelo que o sistema de controlo interno deve dar uma grande importância a esta área, sobretudo no que respeita à salvaguarda dos activos imobilizados, às regras de aquisição e venda e sua actualização*”.

A entidade deve identificar os seus bens como define a Portaria 671/2000, de 17/04, Cadastro e Inventário dos bens do Estado (CIBE), a qual, no n.º 1 do artigo 29º, estabelece que “*a identificação a constar em cada bem corresponde a um código composto por três conjuntos (...) o primeiro conjunto diz respeito à nomenclatura da actividade a que o bem se encontra afecto (...) o segundo conjunto corresponde à nomenclatura do classificador geral, é estruturado por classe, tipo de bem, e bem (...), o terceiro conjunto corresponde ao número de inventário*”.

Deve existir um registo actualizado da localização física dos bens do imobilizado, para que seja facilitada a sua identificação física.

---

<sup>147</sup> CARVALHO, João Baptista Costa, (2004), “*Controlo Interno na Administração Pública*”, Formação Eventual realizada a nível nacional entre 08/10/2004 e 28/10/2004, pela CTOC.

<sup>148</sup> *idem*.

Na ESTESC devem existir procedimentos respeitantes à alienação, transferência e cedência gratuita dos bens. Quanto à transferência dos bens, Cravo<sup>149</sup> [et al.] (2002, pág. 84) refere que *“no caso de transferências de activos entre entidades públicas abrangidas pelo POCP, o valor a atribuir será o valor constante nos registos contabilísticos da entidade de origem, desde que em conformidade com os critérios de valorimetria estabelecidos no presente Plano, salvo se existir valor diferente fixado no diploma que autorizou a transferência ou, em alternativa, valor acordado entre as partes e sancionado pelos órgãos e entidades competentes”*.

Devem ser efectuadas conferências físicas com carácter periódico, e realizado o confronto entre as fichas do imobilizado e os registos contabilísticos correspondentes. Como refere Costa<sup>150</sup> (1998, pág. 317), *“periodicamente, os serviços administrativos deverão seleccionar determinadas fichas e verificar a existência física dos respectivos bens e sua operacionalidade”*. O mesmo autor refere ainda que *“A Secção de Contabilidade deverá, pelo menos anualmente, confrontar o total das fichas, separadas pelas respectivas contas, com os saldos do Razão (...), com o objectivo de detectar bens que tenham sido abatidos e/ou adquiridos sem que se tenha procedido à actualização dos registos”*.

O POC-Educação<sup>151</sup> nada refere acerca desta matéria. O POCAL<sup>152</sup>, nos pontos 2.9.10.4.3 e 2.9.10.4.4 das considerações técnicas referentes ao controlo interno, estabelece *“A realização de reconciliações entre os registos das fichas e os registos contabilísticos quanto aos montantes de aquisições e das amortizações acumuladas, e que se efectue a verificação física periódica dos bens do activo imobilizado, se confira com os registos, procedendo-se prontamente à regularização a que houver lugar e ao apuramento de responsabilidades, quando for o caso”*.

---

<sup>149</sup> CRAVO, Domingos, CARVALHO, João, FERNANDES, Orlando, SILVA, Suzana, (2002), *“POC Educação Explicado – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação”*, Editora Rei dos Livros.

<sup>150</sup> COSTA, Carlos Baptista da, (1998), *“Auditoria Financeira – Teoria e Prática”*, Editora Rei dos Livros.

<sup>151</sup> Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro.

<sup>152</sup> Lei n.º 54-A/99, de 22/02 - Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais.

A ESTESC deve enviar às entidades competentes toda a informação resultante da aplicação da Portaria n.º 671/2000, de 17/04, (CIBE). De acordo com o ponto 7 deste Diploma Legal, *“os organismos deverão organizar os seus inventários de modo que o mapa síntese dos bens inventariados, juntamente com as fichas de cadastro e inventário, possa ser enviado à Direcção-Geral do Património, até 31 de Março do ano seguinte àquele a que se reporta”*.

No que respeita aos seguros, embora não exista diploma legal que obrigue a que os bens do imobilizado corpóreo estejam segurados, Costa<sup>153</sup> (1998, pág. 317) refere que *“todos os bens do imobilizado (...) devem estar segurados contra os riscos mais usuais: incêndio, inundações e roubo, neste último caso se se tratar, sobretudo, de bens facilmente transportáveis”*.

## **8.7. Dívidas a Terceiros**

As facturas devem ser conferidas por um funcionário diferente do funcionário que encomendou ou recepcionou os produtos. A conferência deve ter como documentos de suporte a nota de encomenda e as guias de remessa e de recepção do fornecedor. A este propósito, como refere Costa<sup>154</sup> [et al.] (1997, pág. 270) *“as facturas devem ser recebidas directamente na contabilidade que as encaminhará para o serviço de conferência. A conferência da factura deve processar-se com base nos seguintes documentos:*

- *nota de encomenda – conferência de preços e condições;*
- *guia de remessa e guia de recepção – conferência de quantidades”*.

O mesmo autor refere que *“quem confere não deve ter acesso à guia de remessa do fornecedor, exactamente por evidenciar as quantidades fornecidas. A cópia da nota de encomenda sem evidenciação das quantidades constituirá um bom elemento para utilizar na conferência”*.

---

<sup>153</sup> COSTA, Carlos Baptista da, (1998), *“Auditoria Financeira – Teoria e Prática”*, Editora Rei dos Livros.

<sup>154</sup> COSTA, Carlos Baptista da, ALVES, Gabriel Correia, (1997) *“Contabilidade Financeira”*, Ed. Vislis, 2ª Edição.

Na área das dívidas a pagar, deve existir uma adequada segregação de funções, mantendo-se independentes as funções de custódia dos activos, contabilização, conferência e procedimentos de controlo.

A entidade deve efectuar, periodicamente, um confronto entre os saldos referentes às contas do passivo de terceiros e os extractos dos fornecedores.

Sobre este assunto, Caiado<sup>155</sup> (2005, pág.34) refere que “*as dívidas a pagar devem ser controladas com regularidade e devem ser feitas conciliações entre os saldos da contabilidade e os extractos dos fornecedores*”.

Face às propostas de melhoria dos procedimentos de controlo interno nas áreas funcionais antes mencionadas, podemos apresentar a síntese seguinte de sugestões de melhoramento a concretizar na ESTESC:

É imprescindível, para o bom funcionamento da entidade, a implementação de um sistema de controlo interno que defina, especificamente, os procedimentos a adoptar em cada serviço.

Deve ser elaborado e aprovado um manual de controlo interno, através do qual se dá conhecimento, a todos os funcionários envolvidos nas operações administrativas e contabilísticas da entidade, dos procedimentos e regras pelas quais o seu trabalho se deve reger. Este manual de controlo interno deve ser revisto periodicamente, tendo sempre em conta a dimensão e estrutura da entidade. As entidades que têm um manual de controlo interno beneficiam de um controlo eficaz e eficiente nas suas operações internas e nas derivadas com o exterior.

Deve ser implementada uma estrutura organizacional sustentada por segregação de funções, utilizando mecanismos que permitam a rotatividade de funções adstritas aos diversos níveis de responsabilidade. A segregação de funções permite a minimização da ocorrência de erros e frades bem como um melhor controlo interno.

---

<sup>155</sup> **CAIADO**, António C. Pires, (2005), “*A Contabilidade Pública e o Sistema de Controlo Interno*”, Revista dos Técnicos Oficiais de Contas nº 61, Ano VI, Abril de 2005.

## Capítulo 9 – Conclusão

Após a elaboração do presente trabalho podemos concluir que é fundamental a existência de um adequado sistema de controlo interno em qualquer entidade, porquanto este permite assegurar que as políticas e procedimentos estabelecidos pela gestão sejam postos em prática.

Não obstante, e pese o facto de o Sistema de Controlo Interno poder não ser idêntico em duas entidades, embora se verifique em todas, sejam elas de que tipo forem, a regra geral é de que deve abranger todas as áreas dessa entidade. Este sistema é constituído por vários componentes interrelacionados, que definem a forma como a gestão controla os seus negócios. Estes componentes encontram-se em perfeita relação com os objectivos das entidades em geral, nomeadamente, operacionais, fiabilidade da informação financeira, gestão eficiente dos recursos e conformidade na aplicação das Leis e regulamentos.

É imprescindível que o Sistema de Controlo Interno actue eficazmente, pois sempre que o Controlo falha, a sociedade perde. A sua actuação eficaz pode restabelecer a credibilidade nas acções do Poder Público, devendo incidir permanentemente sobre todas as actividades públicas. A actuação eficaz do sistema de controlo interno permite assegurar que os recursos cheguem aos verdadeiros destinatários.

Os Gestores Públicos devem estar interessados em controlar os recursos, uma vez que gerir significa fazer com que os impostos pagos pelos contribuintes gerem benefícios. Actualmente, a possibilidade de prestar e garantir mais e melhores serviços está intimamente ligada à própria capacidade de gestão, em virtude de, perante os constrangimentos financeiros e as exigências de qualidade, eficácia e eficiência na gestão dos bens públicos, não ser possível aguardar-se passivamente o aumento da receita. Por outro lado, o Sistema de Controlo Interno, além de inibir a corrupção, por ser o responsável por informações que permitem ao gestor melhorar o seu desempenho, constitui-se como um poderoso instrumento de combate à ineficiência administrativa.

Pode também concluir-se que não são necessárias novas Leis ou novos instrumentos para o efectivo controlo da Administração Pública. Torna-se apenas necessário que os instrumentos existentes sejam aplicados adequadamente, tornando-os eficazes.

A INTOSAI é o organismo mais direccionado para as matérias associadas ao Sector Público e vai ao encontro das premissas do modelo apresentado pelo COSO no seu relatório “Internal Control – Integrated Framework”. Em termos conceptuais, a INTOSAI assenta o modelo de controlo interno na avaliação do risco. Por tal facto, defende que se torna necessário identificar e avaliar os riscos, de forma a ser possível efectuar a sua gestão. O controlo interno deve ser um meio de diminuir ou eliminar esse risco e é da responsabilidade da gestão. Nesse sentido, o órgão de direcção tem de estar envolvido na avaliação do risco, exigindo um grau elevado de compromisso entre tal avaliação e os procedimentos de controlo interno que estabelece e que operacionaliza.

Em Portugal, os Planos de Contas Sectoriais identificam objectivos, estabelecem de quem é a responsabilidade pela implementação do controlo interno, mas não se enquadram completamente em nenhum dos modelos de controlo interno descritos. Pensamos que seria de todo conveniente caminhar no sentido da adopção do modelo da INTOSAI.

Os resultados do estudo de caso, baseados nas respostas obtidas aos questionários sobre os procedimentos e medidas de controlo interno existentes na ESTESC, permitem-nos retirar as seguintes conclusões:

- Existe um sistema de controlo interno implementado na Escola, embora esse sistema contenha vários pontos fracos;
- As áreas funcionais que apresentam um sistema de controlo interno de melhor qualidade são as áreas de pessoal e de disponibilidades. Estes resultados prendem-se com o facto de estas áreas evidenciarem adequação na segregação de funções, na definição de autoridade e de responsabilidade, no controlo das operações e no registo metódico dos factos;

- As restantes áreas funcionais em estudo (organização geral, imobilizado corpóreo, existências, compras e dívidas a pagar) apresentam um Sistema de Controlo Interno de pior qualidade, pois evidenciam quer controlos quer segregação de funções desadequados.
- Os custos-benefícios associados à implementação e supervisão de um adequado sistema de controlo interno nesta entidade devem ser avaliados.

A Direcção da ESTESC deve considerar os seguintes aspectos:

- Implementar uma estrutura organizacional sustentada por segregação de funções, utilizando mecanismos que permitam a rotatividade de funções correspondentes aos diversos níveis de responsabilidade;
- Elaborar e aprovar um manual de controlo interno, através do qual se dá conhecimento a todos os funcionários, envolvidos em operações administrativas e contabilísticas da entidade, dos procedimentos e regras pelas quais o seu trabalho se deve reger;
- Implementar um sistema de controlo interno que defina, especificamente, os procedimentos a adoptar em cada serviço;
- Manter actualizados todos os mecanismos de controlo referidos nos pontos anteriores. Estes devem ser revistos periodicamente, tendo em consideração a dimensão e estrutura da entidade.

Pretendemos desenvolver no futuro investigação que se ligará, igualmente, à realidade da ESTESC. A linha de orientação é no sentido de conseguir este objectivo, e passará por:

- Comprovar se os custos e benefícios evidenciados com a implementação do sistema de controlo interno se vieram efectivamente a concretizar;
- Verificar se a implementação do sistema de controlo interno se efectuou e, em caso afirmativo, que áreas funcionais foram abrangidas.

- Avaliar a receptividade das pessoas envolvidas face a novos procedimentos instituídos;
- Apreciar o interesse da Direcção em prosseguir e melhorar tal processo;
- Estimar a motivação da Direcção na aprovação de Demonstrações Financeiras suportadas pela existência de um adequado sistema de controlo interno.

Caso a implementação do Sistema de Controlo Interno seja levada a efeito na ESTESC, prevemos que o momento ideal para retomar este projecto de investigação aponte para o ano de 2007, altura em que aquele já estará em pleno funcionamento, já existindo Demonstrações Financeiras suportadas pela existência de um adequado sistema de controlo interno.

Pensamos ter sido dado um pequeno contributo para a compreensão e sensibilização dos recursos humanos da ESTESC no que respeita a muitos dos aspectos relacionados com o Sistema de Controlo Interno.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Livros, Relatórios e outros Artigos consultados:

**ALMEIDA**, Leandro S. e **FREIRE**, Teresa, (1997), “*Metodologia da Investigação em Psicologia e Educação*”, 1ª Edição, APPORT, Coimbra.

**ANTHONY**, R. e **YOUNG**, D., (1994), “*Management Control in Nonprofit Organization*”, 5<sup>th</sup> Edition, Irwin.

**BARGUES**, José Manuel Vela, (1992), “*Concepto Y Principios de Contabilidad Publica*”, Instituto de Contabilidad Y Auditoria de Cuentas, Ministerio de Economia Y Hacienda, Madrid.

**BEJA**, Rui, (2003), “*Balanced Scorecard e Desenvolvimento Sustentável*”, Revisores & Empresas n.º 23, Outubro/Dezembro.

**BERNARDES**, Arménio Ferreira, (2001), “*Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL*”, Ed. CEFA – Centro de Estudos e Formação Autárquica, Coimbra.

**BRIDGE**, Mike and **MOSS**, Ian, (2003), “*COSO back in the limelight good practice for any organisation*”, critical for SEC registrants, perspectives, April.

**CAIADO**, António C. Pires, (2005), “*A Contabilidade Pública e o Sistema de Controlo Interno*”, Revista dos Técnicos Oficiais de Contas n.º 61, Ano VI, Abril.

**CARVALHO**, João Baptista Costa, (2004), “*Controlo Interno na Administração Pública*”, Formação Eventual realizada a nível nacional entre 08/10/2004 e 28/10/2004, pela CTOC.

**CARVALHO**, João Baptista da Costa, **FERNANDES**, Maria José, **TEIXEIRA**, Ana, (2002), “*POCAL Comentado – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais*”, Editora Rei dos Livros.

**CARVALHO**, João Baptista Costa, **PINA MARTINEZ**, Vicente e **TORRES PRADAS**, Lourdes, (1999), “*Temas de Contabilidade Pública*”, Editora Rei dos Livros.

**CONCEPTS STATEMENTS N.º4**, “*Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organization*”, Parágrafo 6.

**CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA**, (2002), Almedina, Coimbra.

**COOPERS & LIBRAND**, (1997), “*Los Nuevos Conceptos de Control Interno – Informe COSO*”, Ed. Díaz de Santos, SA, Madrid.

**CORREIA**, Graciete Pinto, (2004), “*Manual de Formação em Gestão e Controlo de Tesouraria*”, Fevereiro, Formação Ministrada pela Escola Superior de Enfermagem Byssaia Barreto de Coimbra.

**COSTA**, Carlos Baptista da, **ALVES**, Gabriel Correia, (1999) “*Contabilidade Financeira*”, Ed. Vislis, 3ª Edição.

\_\_\_\_\_, (1997) “*Contabilidade Financeira*”, Ed. Vislis, 2ª Edição.

\_\_\_\_\_, (1998) “*Auditoria Financeira – Teoria e Prática*”, Editora Rei dos Livros, 6ª Edição.

**COSTA**, Carlos Baptista da, (2000), “*Auditoria Financeira – Teoria e Prática*”, Editora Rei dos Livros.

**CRAVO**, Domingos, **CARVALHO**, João, **FERNANDES**, Orlando, **SILVA**, Suzana, (2002), *“POC Educação Explicado – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação”*, Editora Rei dos Livros.

**CURTIS**, Mary B. e **WU** Frederick H., (2000), *“The Components of a Comprehensive Framework of Internal Control”*, The CPA Journal, March.

**FRANCO**, António L. de Sousa, (1996), *“Finanças Públicas e Direito Financeiro”*, Liv. Almedina, Coimbra, 4ª Edição – 3ª Reimpressão.

**FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD**: Conceptual Statement N.º 4 – Objectifs of Financial Reporting by Nonbusiness Organization.

**GREMBERGEN**, Win Van, *“Utilizando o Cobit e o Balanced Scorecard como instrumentos para o gerenciamento de Níveis de Serviço”*, Tradução de Fátima Pires, Consultado no site [www.cgi.unicamp.br/zope/database/pdf/CTC-CobitBSC.pdf](http://www.cgi.unicamp.br/zope/database/pdf/CTC-CobitBSC.pdf)

**GUIA**: “Control Objectives for Information and Related Technology (COBIT)”, desenvolvido e publicado pela “Information Systems Audit and Control Fundation” em 1996, atualizado em 1998 e 2000.

**GUIA DE NORMAS DE CONTROLO INTERNO**, emitida pela “International Organization of Supreme Institutions (INTOSAI)” em 1992 e revista em 2004.

**HANDBOOK OF INTERNATIONAL AUDITING, ASSURANCE, AND ETHICS PRONOUNCEMENTS**, publicado pela “International Federation of Accountants (IFAC)” em 1992 e revista em 2004.

[http://www.isaca.org/Content/NavigationMenu/Members\\_and\\_Leaders/COBIT6/COBIT\\_Publications/COBIT\\_Components.htm](http://www.isaca.org/Content/NavigationMenu/Members_and_Leaders/COBIT6/COBIT_Publications/COBIT_Components.htm), acesso em 15 de Novembro de 2004.

[http://www.intosai.org/level3/Guidelines/3\\_InternalContrStand/3\\_GuTCS\\_PubSeC\\_S.pdf](http://www.intosai.org/level3/Guidelines/3_InternalContrStand/3_GuTCS_PubSeC_S.pdf), acesso em 24 de Novembro de 2004.

**INFORMATION SYSTEMS AUDIT AND CONTROL FOUNDATION**, (2000), “*Control Objectives for Information and Related Technology*”, 3<sup>rd</sup> Edition.  
**IT GOVERNANCE INSTITUTE™**, (2000), Control Objectives, COBIT®, July, 3<sup>rd</sup> Edition.

**MAIR**, William C., (2004), “*Electronic System Assurance and Control*”, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

**MORENO**, Carlos, (1998), “*Finanças Públicas: Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos*”, Ed. Universidade Autónoma de Lisboa.

**O'REILLY**, Vicent M., **HIRSCH**, Murray B., **DEFLIESE**, Philip L. e **JAENICKE**, Henry R., (1990), “*Monte Gomery's Auditing*”, Eleventh Edition, John Wiley & Sons, Inc, New York.

**ORAMA**, Jesús Mesa, **CARDOSO**, Félix Lopez e **AYRA**, Loudes Iduarte, (2002), “*Como Crear un Departamento de Normas, Procedimientos y Organización*”, Partida Doble, n.º 130, Febrero.

**PELEIAS**, Ivam Ricardo, (2000) “*Falando Sobre Controlo Interno*”, Jornal do Técnico de Contas e da Empresa n.º 419/420, Agosto/Setembro (1ª parte).

**REGO**, Arménio, (1999), “*Comunicação nas Organizações*”, 1ª Edição, Edições Sílabo, Lisboa.

**RELATÓRIO** “*Internal Control – Integrated Framework*”, publicado em 1992 pelo “*Committee of Sponsoring Organizations of The Tread Way Commission's (COSO)*”.

**RELATÓRIO** “*Entreprise Risk Management - Integrated Framework*”, publicado em 2004 pelo “*Committee of Sponsoring Organizations of The Tread Way Commission’s (COSO)*”.

**RELATÓRIO** “*Systems Auditability and Control (SAC)*”, publicado em 1977 e actualizado em 1991 e 1994 pela “*International Auditors Research Foundation*”.

**ROTH**, James, (1997), “*Control Model Implementation: Best Practices*”, The Institute of Internal Auditors – Research Foundation, Florida.

**SANGUINO**, Júlio F., “*El Control Interno en la Empresa*”, Partida Doble, n.º 100, Mayo.

**SILVA**, António Manuel Fonseca da, (2004), “*Tribunal de Contas e o Controlo Externo na Administração Central*”, Acção de Formação do Tribunal de Contas ministrada pelo Instituto de Gestão e Administração Pública (IGAP).

**SIMÕES**, V. M. L., (1998), “*O Plano Oficial de Contabilidade Pública*”, OROC, Revisores & Empresas n.º 3, Outubro e Dezembro.

**STATEMENTS ON AUDITING STANDARDS (SAS)** n.º 55 e 78, publicadas em 1988 e 1992, respectivamente, pelo “*American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*”.

**TANARRO NEMIÑA**, Fernando, (2003), “*Evolución Y Práctica Del Informe De Control Interno Contable*”, Técnica Contable n.º 658, Noviembre.

**TEIXEIRA**, Sebastião, (1998), “*Gestão das Organizações*”, Editora McGraw-Hill.

**TRIBUNAL DE CONTAS**, (1999), “*Manual de Auditoria e de Procedimentos*”, Volume I.

YIN, Robert K., *"Case Study Research: design and methods"* Tradução e síntese:  
Prof. Ricardo Lopes Pinto, Adaptação: Prof. Gilberto de Andrade Martins.  
Consultado no site [www.focca.com.br/cac/textocac/Estudo\\_Caso.htm](http://www.focca.com.br/cac/textocac/Estudo_Caso.htm), acesso em 14  
de Abril de 2005.

**Legislação:**

**Lei n.º 46/86**, de 14 de Outubro.

**Lei n.º 108/88**, de 24 de Setembro.

**Lei n.º 8/90**, de 20 de Fevereiro.

**Lei n.º 54/90**, de 5 de Setembro.

**Lei n.º 6/91**, de 20 de Fevereiro.

**Lei n.º 98/97**, de 26 de Agosto.

**Lei n.º 115/97**, de 19 de Setembro.

**Lei n.º 58/98**, de 18 de Agosto.

**Lei n.º 87-B/98**, de 31 de Dezembro.

**Lei n.º 91/2001**, de 20 de Agosto.

**Lei n.º 1/2003**, de 6 de Janeiro.

**Lei n.º 10/2004**, de 22 de Março.

**Decreto-Lei n.º 413/71**, de 27 de Setembro.

**Decreto-Lei n.º 185/81**, de 1 de Julho.

**Decreto-Lei n.º 371/82**, de 10 de Setembro.

**Decreto-Lei n.º 341/83**, de 21 de Julho.

**Decreto-Lei n.º 100/84**, de 29 de Março.

**Decreto-Lei n.º 384-B/85**, de 30 de Setembro.

**Decreto-Lei n.º 184/89**, de 2 de Junho.

**Decreto-Lei n.º 410/89**, de 21 de Novembro.

**Decreto-Lei n.º 155/92**, de 28 de Julho.

**Decreto-Lei n.º 415/93**, de 23 de Dezembro.

**Decreto-Lei n.º 24/94**, de 27 de Janeiro.

**Decreto-Lei n.º 158/96**, de 3 de Setembro.

**Decreto-Lei n.º 232/97**, de 3 de Setembro.

**Decreto-Lei n.º 280/97**, de 15 de Outubro.

**Decreto-Lei n.º 106/98**, de 24 de Abril.

**Decreto-Lei n.º 166/98**, de 25 de Junho.

**Decreto-Lei n.º 204/98**, de 11 de Julho.

**Decreto-Lei n.º 249/98**, de 11 de Agosto.

**Decreto-Lei n.º 54-A/99**, de 22 de Fevereiro.

**Decreto-Lei n.º 100/99**, de 31 de Março, actualizado através do Decreto-Lei n.º 117/99, de 11 de Agosto.

**Decreto-Lei n.º 117/99**, de 11 de Agosto.

**Decreto-Lei n.º 191/99**, de 5 de Junho.

**Decreto-Lei n.º 99/2001**, de 28 de Março.

**Decreto-Lei n.º 12/2002**, de 25 de Janeiro.

**Decreto-Lei n.º 175/2004**, de 21 de Julho.

**Decreto-Lei n.º 57/2005**, de 4 de Março.

**Decreto Regulamentar n.º 92-C/84**, de 28 de Dezembro.

**Portaria n.º 18523**, de 12 de Junho de 1961.

**Portaria n.º 19397**, de 20 de Julho de 1962.

**Portaria n.º 709/80**, de 23 de Setembro.

**Portaria n.º 549/86**, de 24 de Setembro.

**Portaria n.º 331/95**, de 20 de Abril.

**Portaria n.º 334/95**, de 20 de Abril.

**Portaria n.º 505-D/99**, de 15 de Julho.

**Portaria n.º 671/2000**, de 17 de Abril.

**Portaria n.º 794/2000**, de 20 de Setembro.

**Portaria n.º 898/2000**, de 28 de Setembro.

**Portaria n.º 132/2001**, de 27 de Fevereiro.

**Portaria n.º 214/2001**, de 15 de Março.

**Despacho Conjunto n.º 488/88**, publicado no Diário da República, II Série, nº 172,  
de 28 de Julho.

**Despacho n.º 20930/2004**, publicado no Diário da República, II Série, de 12 de  
Outubro.

**Resolução do Conselho de Ministros n.º 115/2002**, de 25 de Setembro.

**Tratado da Comunidade Económica Europeia.**

**Tratado da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço.**

**Tratado da Comunidade Europeia da Energia Atómica.**

