

**UNIVERSIDADE DE ÉVORA**



DISSERTAÇÃO DE MESTRADO EM CONTABILIDADE E AUDITORIA

**“O CONTROLO INTERNO NAS  
INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR  
PÚBLICO: O CASO DO INSTITUTO  
POLITÉCNICO DE BEJA”**

Maria Alexandra Nunes Guerreiro

Orientação: Mestre Maria do Rosário Conceição Mira Carvalho

“Esta dissertação não inclui as críticas e sugestões feitas pelo Júri”

ÉVORA

2004

**“O CONTROLO INTERNO NAS  
INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR  
PÚBLICO: O CASO DO INSTITUTO  
POLITÉCNICO DE BEJA”**



155-003

**Maria Alexandra Nunes Guerreiro**

**Orientação: Mestre Maria do Rosário Conceição Mira Carvalho**

**“Esta dissertação não inclui as críticas e sugestões feitas pelo Júri”**

**ÉVORA**

**2004**

## RESUMO

A implementação do POC - Educação tornou obrigatória a observância de uma série de preceitos até aí negligenciados ou mesmo ignorados pela maioria das Instituições de Ensino Superior Públicas (IESP) em Portugal. O sistema de controlo interno é um dos princípios a instituir, mas tem sido descurado pelas IESP, que não entenderam ainda a sua crucial importância na gestão de uma organização.

É objectivo da Administração Pública Portuguesa que se insere numa Comunidade cada vez mais exigente e rigorosa, criar uma contabilidade pública moderna, que permita obter os indicadores de eficiência, eficácia e economia de apoio aos órgãos de decisão.

Deve ser instituído, em cada uma das IESP, um sistema de controlo interno adequado e eficiente que garanta, dentro do possível, uma gestão mais ágil, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e preparação de informação financeira fidedigna, a protecção e uso adequado dos recursos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a promoção da eficácia, eficiência e produtividade dos serviços, sem esquecer o rigor e contenção orçamental.

**Palavras-Chave:** Controlo Interno, Administração Pública, POC-Educação, Auditoria, Instituições de Ensino Superior Públicas, Instituto Politécnico

**ABSTRACT****"Internal control in Public Higher Education Institutions: the case of Beja's Polytechnic Higher Institute"**

Being part of an increasingly demanding and strict European institution (the European Union), the Portuguese Public Administration has to meet the global reference standards which govern it. Here lies the creation of a modern public accounts system, which makes it possible to get economy, efficiency and efficacy markers that support public managers' decision-making.

With the reform of the state's financial administration (RAFE) and implementation of the POC-Educação, the observance of a set of precepts so far neglected or ignored by the majority of the Public Higher Education Institutions (IESP) in Portugal became mandatory.

In this sense, the implementation of a suitable and efficient internal control system is favoured by each IESP, in order to ensure, as far as possible: swifter management, the precision and thoroughness of the accounts records and the preparation of timely, useful and reliable financial information, the protection and suitable use of resources; the prevention and detection of fraud and mistakes; the promotion of economy, efficiency, efficacy and productivity within the services, not forgetting budget strictness and restraint.

## AGRADECIMENTOS

Não poderia começar este texto sem agradecer aqueles que mais contribuíram para a minha *existência* e, obviamente, para este trabalho: os meus pais!

Dedico esta dissertação aos meus queridos sobrinhos, Lara Alexandre e Carlos, que ficaram privados da minha atenção e convívio, por um longo período de tempo.

Agradeço aos meus amigos (alguns também colegas), que me apoiaram e incentivaram nesta “labuta” e dedicação que me e lhes tirou muito tempo de convívio: obrigado pela paciência! Arrisco nomeá-los: Isa, Fátima, Clara, Monge, Sofia, Maria, Cabanas, Paula, Marília, Rute, Sara, Luísa; os restantes estão englobados nos “meus amigos”.

À minha orientadora que sempre se disponibilizou para me ajudar e orientar.

Aos meus professores que fizeram o seu melhor para me ensinar, incentivar e inspirar.

Um imenso obrigado ao Mestre Luís Filipe Barbosa Proença Alves Domingues que muito me ajudou no tratamento estatístico dos dados obtidos no estudo caso.

O meu agradecimento à Mestre Maria João Burrica Ramos Pinheiro da Silva que fez o favor de traduzir o Resumo.

# ÍNDICE

LISTA DE SIGLAS	i
INTRODUÇÃO	iii
CAPÍTULO I – O CONTROLO INTERNO NA AUDITORIA	1
1 – Definição do Controlo Interno	1
1.1 – Conceito de Controlo Interno	3
1.2 – Evolução do Conceito de Controlo Interno	6
1.3 – Tipos de Controlo	11
1.4 – Factores que influenciam o Controlo Interno	13
2 – Métodos	16
3 - Documentação	17
3.1 – Conhecimento	17
3.2 – Registo	18
3.2.1 – Questionários de Controlo Interno	19
3.2.2 – Narrativas	20
3.2.3 - Fluxogramas	20
3.3 – Revisão	21
4 – Avaliação do Controlo Interno	24
4.1 – Resultado	25
4.2 – Avaliação do Risco de Controlo	27
5 – Os Relatórios	35
6 – Limitações do Controlo Interno	36
7 – Relação do Controlo Interno com a Auditoria Interna	37
8 – Controlo Interno segundo o COSO	38
8.1 – A Comissão Treadway e o Relatório COSO	38
8.2 – Componentes do Controlo Interno	40
8.2.1 – Ambiente de Controlo	41
8.2.2 – Avaliação do Risco	41
8.2.3 – Actividades de Controlo	42
8.2.4 – Informação e Comunicação	44
8.2.5 – Monitorização	46
8.3 – Principais Limitações do Controlo Interno	46

9 – O Controlo Interno, as Normas de Auditoria e de Revisão	47
10 – A metodologia da auto-avaliação (CSA)	51
11 – O Controlo Interno e as Normas da Qualidade	56
12 – O Sarbanes-Oxley Act de 2002	59
<b>CAPÍTULO II – O CONTROLO INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA</b>	<b>63</b>
1 – Resenha Histórica do Controlo Interno	63
1.1 Noutros Países	63
1.2 Em Portugal	65
2 – Instituições Superiores de Controlo	72
3 – O Controlo Interno da Administração Financeira do Estado	72
3.1– Conceito de Controlo Interno	73
3.2– Controlo Interno e Controlo Externo	76
4 – O Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado	77
4.1- Princípios e Estrutura	78
5 – O Sistema de Controlo Interno do POC – Educação	80
<b>CAPÍTULO III – ESTUDO CASO: O Instituto Politécnico de Beja</b>	<b>82</b>
1 – Enquadramento	82
1.1 – Caracterização do IPB	83
2 – Aplicação de Questionários de Controlo Interno	92
2.1 – Áreas Cobertas	92
2.2 – Tratamento Estatístico – SPSS	93
2.3 – Resultados	93
3 – Avaliação do Sistema de Controlo Interno do IPB	98
4 – Implementação de um Sistema de Controlo Interno Adequado	100
4.1 – Normas e Procedimentos de Controlo	100
4.2 – Circuitos Internos e a Importância da Uniformidade	114
4.3 – Proposta de Melhoramento	114
<b>CONCLUSÕES</b>	<b>117</b>
<b>APÊNDICE/ANEXOS</b>	<b>120</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>168</b>

## INDICE DE QUADROS E FIGURAS

### QUADROS

Quadro 1 – Comparação dos objectivos de controlo interno dos diversos organismos....	5
Quadro 2 – Métodos de controlo interno.....	16
Quadro 3 – Resumo da avaliação dos riscos de controlo e os seus efeitos no planeamento da auditoria.....	30
Quadro 4 – As normas da família ISO 9000.....	57
Quadro 5 – Número de funcionários do IPB.....	84
Quadro 6 – Número de alunos por curso e por Escola.....	91

### FIGURAS

Figura 1 – Metodologia do estudo e avaliação do controlo interno.....	23
Figura 2 – Conclusões do auditor interno sobre o controlo interno.....	28
Figura 3 – Considerações do controlo interno.....	34
Figura 4 – Sistema de controlo interno.....	80

## LISTA DE SIGLAS

- AAA** – American Accounting Association
- ACAUS** – Association of Chartered Accountants in the United States
- AICPA** – American Institute of Certified Public Accountants
- APQ** – Associação Portuguesa da Qualidade
- ASB** – Auditing Standards Board
- BDA** – Base de Dados de Auditoria
- CE** – Comunidade Europeia
- CIA** – Certified Internal Auditors
- CICA** – Chartered Accountants of Canada
- CCAB** – Auditing Practices Committee
- CNC** – Comissão de Normalização Contabilística
- COCO** – Canadian Criteria of Control Committee
- COSO** – Committee of Sponsoring Organization
- CPA** – Certified Public Accountant
- CSA** – Control Self-Assessment
- DGO** – Direcção-Geral do Orçamento
- DIR** – Directriz de Revisão/Auditoria
- EN** – Norma Europeia
- EPP** – Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna
- ESAB** – Escola Superior Agrária de Beja
- ESEB** – Escola Superior de Educação de Beja
- ESENF** – Escola Superior de Enfermagem de Beja
- ESTIG** – Escola Superior de Tecnologia e de Gestão de Beja
- EUROSAI** – European Organisation of Supreme Audit Institutions
- FCPA** – Foreign Corrupt Practices Act
- FEI** – Financial Executive Institute
- FEOGA** – Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola
- FERF** – Financial Executives Research Foundation
- GAO** – Government Accountability Office
- GEFCES** – Gabinete de Gestão Financeira da Ciência e do Ensino Superior

**IASB** – International Accounting Standards Board  
**ICAEW** – The Institute of Chartered Accountants in England and Wales  
**IESP** – Instituições de Ensino Superior Pública  
**IFAC** – International Federation of Accountants  
**IGF** – Inspeção-Geral de Finanças  
**IGFSS** – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social  
**IIA** – Institute of Internal Auditors  
**IMA** – Institute of Management Accountants  
**INTOSAI** – International Organisation of Supreme Audit Institutions  
**IPAI** – Instituto Português de Auditores Internos  
**IPB** – Instituto Politécnico de Beja  
**IPQ** – Instituto Português da Qualidade  
**ISA** – International Standards on Auditing  
**ISO** – International Organization of Standardization  
**NIR** – Norma Internacional de Revisão/Auditoria  
**NP** – Norma Portuguesa  
**OROC** – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas  
**POC** – Plano Oficial de Contabilidade  
**POC-Educação** – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação  
**POCP** – Plano Oficial de Contabilidade Pública  
**RAFE** – Reforma Administrativa e Financeira do Estado  
**SAS** – Statement on Auditing Standards  
**SAS** – Serviços de Acção Social do Instituto Politécnico de Beja  
**SC** – Serviços Centrais do Instituto Politécnico de Beja  
**SCI** – Sistema de Controlo Interno  
**SEC** – US Securities and Exchange Commission  
**SIAS** – Statement Internal Auditing Standards – International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing  
**SIGO** – Sistema de Informação para a Gestão Orçamental  
**SPSS** – Statistical Package for Social Science  
**TC** – Tribunal de Contas

## INTRODUÇÃO

Cada vez mais o objectivo do Estado é modernizar a Administração Pública e fazer a sua aproximação aos sistemas de gestão utilizados pelas empresas privadas, nomeadamente ao sistema de contabilidade financeira produzido na óptica do acréscimo. Com a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) iniciou-se uma série de transformações no nosso sistema público: em termos contabilísticos, aprovou-se o POCP (Decreto Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro) – de aplicação obrigatória, entre outros, a todos os serviços que compõem o Sector Público Administrativo.

Em face da necessária continuidade da reforma do estado e na sequência do processo de adaptação do POCP a diferentes sectores da administração pública, surgem planos sectoriais, sendo o do sector da educação designado de Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação, conhecido por POC - Educação (Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro), que pretende a uniformização dos requisitos contabilísticos e a consolidação da informação contabilística das Instituições de Ensino Superior Público.

A criação de uma contabilidade pública moderna, que permita obter os indicadores de economia, eficiência e eficácia de apoio aos órgãos de decisão é o objectivo da Administração Pública Portuguesa que se insere numa comunidade cada vez mais exigente e rigorosa. Pretende-se promover a difusão de uma “cultura de controlo” em todos os níveis da administração financeira do Estado que permita a tomada de consciência generalizada de que o controlo é a forma privilegiada de melhorar a gestão.

Em termos empresariais, o Controlo Interno é definido como o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adoptados pela administração de uma entidade para auxiliar a atingir o objectivo de gestão de assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna.

Com a implementação do POC - Educação tornou-se obrigatória a execução de uma série de preceitos até aí negligenciados ou mesmo ignorados pela maioria das Instituições de Ensino Superior Pública em Portugal. O sistema de controlo interno é um dos princípios a instituir mas também é dos mais dúbios, sendo um elemento da área da auditoria, que a maioria das instituições não domina ou nem mesmo abarca. A maioria dos sistemas de controlo interno implementados é inadequada e ineficiente.

Tudo deve ser suportado pelos princípios de controlo interno geralmente aceites (PCIGA). A implementação dos princípios de controlo interno é da responsabilidade em, primeiro lugar, da gestão de topo, sendo todo o processo desenvolvido pela administração, gestão e restante pessoal com a finalidade de oferecer uma garantia razoável de que os objectivos da organização são atingidos.

Seguindo a orientação de que *“toda a produção científica é iniciada pela identificação e clarificação de um problema”*<sup>1</sup>, no caso concreto o que pretendemos abordar, é encontrar resposta para as questões que de seguida se apresentam:

- i) Existe um Sistema de Controlo Interno formalmente implementado no Instituto Politécnico de Beja?
- ii) Como foi implementado o Sistema de Controlo Interno no Instituto Politécnico de Beja, quais as principais áreas de “intervenção” e que importância lhe foi atribuída?
- iii) Face à identificação dos pontos fracos detectados, que melhorias propor de forma a dar resposta às exigências do POC-Educação, para além das questões equacionadas no seu ponto 2.9?

Para atingir os objectivos pretendidos, iremos estudar e avaliar a implementação dum sistema de controlo interno numa instituição de ensino superior pública, e que pretenda nomeadamente agilizar as formas de gestão, proteger os seus recursos (salvaguarda dos activos), assegurar que os registos contabilísticos e financeiros são precisos e fiáveis, e promover a eficiência dos seus funcionários.

---

<sup>1</sup> Almeida, Leandro S e Freire, Teresa; (1997); “Metodologia da Investigação em Psicologia e Educação”; 1ª Edição; APPORT; Coimbra; p. 37 e 38.

Assim, de forma a alcançar os objectivos propostos, o estudo teve por base: (i) a análise dos referenciais nacionais e internacionais que versam sobre o Sistema de Controlo Interno (SCI) em geral, mais concretamente sobre os aspectos conceptuais; (ii) os diplomas que regulam a instituição do POC-Educação na parte relativa ao assunto objecto de estudo; (iii) os artigos de opinião que foram sendo publicados por vários autores e que constam da bibliografia.

O processo de investigação e a metodologia utilizada para a realização deste trabalho consistiu essencialmente na observação documental, complementada por alguma “pesquisa no terreno”, como forma mais apropriada para tratar o tema em questão tendo em conta que o estudo empírico que se pretende realizar é extraordinariamente difícil, dado o tipo de organização em estudo.

Recaindo grande parte do trabalho na análise documental produzida no seio da organização, em que a observação é diferida, a interpretação do fenómeno em causa não é directa, e os documentos consultados são de proveniência diversificada, importará assegurar a sua fiabilidade, tendo-se fixado, na sua análise, os seguintes parâmetros: (i) a sua autenticidade; (ii) a credibilidade dos autores e os seus conhecimentos sobre o assunto que pretendemos tratar; (iii) o fim pretendido e a confidencialidade que lhe está associada com a publicação do nosso documento.

Foi nossa intenção proceder a uma crítica precisa e intensa sobre todos os documentos obtidos, valorizando em cada caso a contribuição que a pesquisa bibliográfica trouxe para o presente estudo.

Quanto ao estudo de caso, a recolha da informação foi efectuada através do envio dum questionário de controlo interno para cada uma das unidades orgânicas do Instituto Politécnico de Beja, sendo recolhidos os resultados e tratados estatisticamente, num contexto de SPSS,

Em relação à confidencialidade dos dados obtidos, foi referido aos intervenientes no estudo que os elementos se destinavam apenas a fins científicos e seriam estritamente confidenciais.

O primeiro capítulo começa por esclarecer as várias definições de controlo interno, o seu surgimento e evolução, o seu enquadramento e estudo em Auditoria, como é avaliado e documentado. São focados os possíveis relatórios resultantes de um estudo sobre controlo interno, explicitados os principais limites do controlo interno e a sua relação com a Auditoria Interna. É dado destaque ao controlo interno segundo o COSO, estrutura conceptual de controlo universalmente aceite e reconhecida pelas principais empresas e instituições de auditoria.

Analisa-se, ainda, a relação entre o controlo interno e as Normas de Auditoria e Revisão, a metodologia da auto-avaliação, a relação entre o controlo interno e as Normas da Qualidade e comenta-se a mais recente lei do Congresso Americano sobre avaliações e relatos de controlo interno e que pretende melhorar a exactidão e a confiança da informação relatada pelas organizações, o Sarbanes-Oxley Act de 2002.

No segundo capítulo é estudado o controlo interno na Administração Pública portuguesa, seu conceito e aplicação na Administração Financeira do Estado, os seus princípios e estrutura. É efectuada uma resenha legislativa, explanando a evolução do controlo interno na Administração Pública portuguesa, mostrado como funciona o controlo interno noutros países, e explicado o que são as Instituições Superiores de Controlo. Neste capítulo é apresentado o controlo interno aduzido pelo POC Educação.

O terceiro capítulo é o âmago deste trabalho, o móbil e a inovação desta investigação. O estudo caso incide sobre o controlo interno do Instituto Politécnico de Beja, o seu estudo e avaliação. Começa por apresentar e caracterizar o Instituto Politécnico de Beja e as suas Unidades Orgânicas, é explicada a efectivação do estudo sobre o seu controlo interno, nomeadamente a aplicação de questionários de controlo interno, o seu tratamento e os resultados obtidos. O resultado da avaliação é interpretado e efectuada de seguida uma descrição de procedimentos de controlo a implementar nas diversas áreas. No ponto 4 deste capítulo são também apresentados circuitos internos a instituir bem como propostas de melhoramento.

# CAPÍTULO I – O CONTROLO INTERNO NA AUDITORIA

## 1 – DEFINIÇÃO DO CONTROLO INTERNO

Em auditoria, o trabalho de conhecimento e avaliação de qualquer organização inclui a análise e avaliação do Sistema de Controlo Interno instituído. Este é um trabalho quer de auditores internos quer de auditores externos.

Segundo o IIA: “O âmbito do trabalho da auditoria interna envolve uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da adequação e eficácia da gestão do risco, do controlo e dos processos de governação, e a qualidade do desempenho, no cumprimento das responsabilidades atribuídas.”<sup>2</sup> Para Baptista da Costa<sup>3</sup> “a análise dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno são de primordial importância para o auditor, externo e independente, poder determinar qual há-de ser a extensão ou profundidade do seu exame, a qual variará na razão inversa dos bons ou maus procedimentos e medidas existentes na empresa.”

Na NIR 400 pode ler-se: “O revisor/auditor deve obter conhecimento dos sistemas contabilísticos e de controlo interno suficiente a fim de planear a revisão/auditoria e desenvolver uma abordagem de revisão /auditoria eficaz.”<sup>4</sup> Todas as organizações estatuíram (ainda que algumas de forma não formal e pouco robusta), um conjunto de disposições cujo objectivo consiste em assegurar a qualidade da informação, a protecção do património, o respeito das leis e princípios geralmente aceites, regulamentos, planos e políticas da direcção, assim como a economia, eficiência e eficácia do seu funcionamento. “O controlo interno é um dos factores básicos da gestão de uma organização. Tem sido comparado ao sistema nervoso do corpo humano por governar todas as operações e políticas e por mantê-las a funcionar dentro de parâmetros viáveis.”<sup>5</sup>

<sup>2</sup> IIA - Institute of Internal Auditors; (2001); “O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna” (Prática Recomendada 2100-1); IIA e IPAI; p.119

<sup>3</sup> COSTA, Carlos A. Baptista da; (1982) “Introdução à Auditoria Contabilística”; Associação Portuguesa de Contabilistas; p.85

<sup>4</sup> Norma Internacional de Auditoria n.º 400 (ISA 400) da IFAC - International Federation of Accountants

<sup>5</sup> GUPTA, Kamal; (1976); “Contemporary Auditing”; Low Cost University Editions; p.72

Neste capítulo pretende-se definir controlo interno, os seus tipos e influências, como deve ser documentado e avaliado, quais as suas deficiências e limites. Cada organização é um mundo singular e deve ser tratado como tal quando se pretende implementar um sistema de controlo interno. Cada SCI é único e adaptado a cada organização. Deve-se pois adequar o SCI à organização, independentemente do seu tamanho e complexidade, de forma a torná-la eficaz na concretização dos seus objectivos.

Os objectivos gerais do sistema de controlo interno são os de assegurar<sup>6</sup> *plenitude* (todas as transacções são registadas); *validade* (todas as transacções registadas ocorreram); *exactidão* (as transacções são registadas pelo valor correcto e oportunamente); *manutenção* (os registos contabilísticos são adequadamente controlados); e *segurança física* (o acesso a bens e documentos é restringido ao pessoal autorizado) e detectar erros e fraudes<sup>7</sup>.

Exige lugar de destaque, neste capítulo, o controlo interno segundo o COSO<sup>8</sup>, um dos mais importantes conceitos de controlo interno e que muito contribuiu para a evolução do estudo do controlo interno em todo o mundo.

O trabalho do auditor, em termos de controlo interno, consiste em duas fases: estudo ou análise e avaliação. Na primeira fase e num primeiro momento, o auditor revê o sistema de controlo interno da organização e efectua a sua descrição nos seus papéis de trabalho. Seguidamente efectua testes de conformidade para determinar a eficiência do sistema. A segunda fase do processo consiste numa avaliação crítica das fraquezas e forças do sistema de controlo interno implementado. Em face do conhecimento adquirido, o auditor expande o seu programa de auditoria para compensar as fraquezas de controlo interno, diminuindo os testes substantivos ao mínimo necessário em áreas em que o

---

<sup>6</sup> DEFLEISE, Philip L.; Jaenicke, Henry R.; Sullivan, Jerry D.; Gnospelius, Richard A.; (1985); "Montgomery's Auditing"; Tenth Edition; College Version; p. 275

<sup>7</sup> ATTWOOD, Frank A.; Stein, Neil D.; (1986) "de Paula's Auditing"; Seventeenth Edition; Pitman Editions; p. 59

<sup>8</sup> COSO (Committee of Sponsoring Organizaton) of the Treadway Comission – Relatório intitulado "Internal Control—Integrated Framework", emitido em 1992 no seguimento do estudo sobre a Fraude e o Sistema de Prestação de Informação Financeira dos Estados Unidos, elaborado entre 1985 e 1987 pela National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Treadway) do Congresso Americano, fundada pelo AICPA, AAA, FEI, IIA e NAA.

controlo interno é muito forte e aumentando os testes substantivos nas áreas onde o controlo interno é fraco.<sup>9</sup>

Antes de mais, o controlo interno deve ser preventivo, não servindo para detectar erros e fraudes mas sim para evitar que estes sejam cometidos, preservando o património da organização. Evitar consequências graves de actos adversos é razão de ser dos controlos preventivos. Além da protecção do património, os objectivos do controlo interno consistem em assegurar a qualidade da informação, o respeito das leis e princípios geralmente aceites, regulamentos, planos e políticas da direcção, assim como a economia, eficiência e eficácia do seu funcionamento.

O Sistema de Controlo Interno (SCI) compreende um conjunto de procedimentos que tendem a garantir a salvaguarda dos activos, o registo e actualização do imobilizado da entidade, a legalidade e regularidade das operações, a integridade e exactidão dos registos contabilísticos, a execução dos planos e políticas superiormente definidas, a eficácia da gestão, a qualidade da informação e a imagem fiel das Demonstrações Financeiras. Deverá incluir princípios básicos como a segregação de funções, controlo das operações, a definição de autoridade e de responsabilidade e o registo metódico dos factos.<sup>10</sup>

### 1.1 - CONCEITO DE CONTROLO INTERNO

Segundo a IFAC, o controlo interno é definido como “o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adoptados pela administração de uma entidade para auxiliar a atingir o objectivo de gestão de assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna.”<sup>11</sup>

<sup>9</sup> MEIGS, Walter B., LARSEN, E. John e MEIGS, Robert F.; (1997); “Principles of Auditing”; Richard D. Irwin, Inc; Illinois; p.157

<sup>10</sup> POC-Educação; Portaria 794/2000, 20 de Setembro; ponto 2.9

<sup>11</sup> Norma Internacional de Auditoria n.º 400 da IFAC (ISA 400)

Para o AICPA, “O controlo interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adoptados na empresa para salvaguardar os activos, verificar a exactidão e fidelidade dos dados contabilísticos, desenvolver a eficiência das operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.”<sup>12</sup>

Para o IIA, o controlo é “qualquer acção tomada pela gestão para reforçar a possibilidade de que os objectivos e metas estabelecidos serão alcançados. (...) O conceito de um sistema de controlo é um conjunto integrado de componentes de controlo e actividades utilizadas por uma organização para alcançar os seus objectivos.”<sup>13</sup>

O Relatório COSO define controlo interno como “um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, pela Direcção e outro pessoal da organização, elaborado para proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos objectivos” e tem como conceitos chave:

- O controlo interno é um processo. É um meio para atingir um fim, não um fim em si mesmo;
- O controlo interno é efectuado por pessoas. Estas não são meros manuais e formulários de políticas e procedimentos, mas pessoas que se distribuem e interagem em todos os níveis da organização;
- Do controlo interno apenas se pode esperar garantia razoável, não certeza absoluta, quanto à implementação da estratégia por parte da administração e direcção/gestão de uma organização;
- O controlo interno a implementar deve contribuir para atingir os objectivos definidos numa ou mais áreas, separadas ou sobrepostas, isto é, totalmente interrelacionadas.

Segundo a COCO<sup>14</sup>, controlo interno é definido como “aqueles elementos da organização, nomeadamente os seus recursos, sistemas, processos, cultura, estrutura e funções que, em conjunto, apoiam as pessoas na concretização dos objectivos

---

<sup>12</sup> AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

<sup>13</sup> IIA e IPAI (2001); *op.cit.*; p. 120

<sup>14</sup> COCO – Canadian Criteria of Control Committe do Chartered Accountants of Canada

organizacionais.”<sup>15</sup> São incluídos no seu conceito de controlo, alguns aspectos de gestão, como sejam o estabelecimento de objectivos, planeamento estratégico e gestão do risco e acções correctivas, mas exclui a tomada de decisões.<sup>16</sup>

A comparação dos objectivos de controlo interno da IFAC, AICPA, IIA, COSO e COCO é efectuada no seguinte quadro:

ORGANISMO	OBJECTIVOS DE CONTROLO INTERNO
IFAC	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Condução ordenada e eficiente dos negócios da organização, incluindo a aderência às políticas de gestão;</li> <li>- Salvaguarda dos activos;</li> <li>- Prevenção e detecção de fraudes, erros e irregularidades,</li> <li>- Exactidão e integridade dos registos contabilísticos;</li> <li>- Preparação oportuna de informação financeira fiável.</li> </ul>
AICPA	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Protecção dos activos;</li> <li>- Obtenção de informação adequada;</li> <li>- Promoção da eficiência das operações;</li> <li>- Estimulação da adesão às políticas da Direcção.</li> </ul>
IIA	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Confiança e integridade da informação;</li> <li>- Conformidade com políticas, planos, procedimentos, lei e regulamentos;</li> <li>- Salvaguarda dos activos;</li> <li>- Utilização económica e eficiente dos recursos;</li> <li>- Realização dos objectivos estabelecidos para as operações ou programas.</li> </ul>
COSO	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Eficácia e eficiência dos recursos (objectivos operacionais, utilização eficiente dos recursos, e salvaguarda dos activos);</li> <li>- Fiabilidade da informação financeira;</li> <li>- Cumprimento das leis e normas estabelecidas.</li> </ul>
COCO	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Eficácia e eficiência das operações;</li> <li>- Fiabilidade das informações internas e externas;</li> <li>- Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis e políticas internas.</li> </ul>

**Quadro 1 – Comparação dos objectivos de controlo interno dos diversos organismos**

Como se pode constatar pelo quadro, os objectivos de controlo interno dos diversos organismos analisados seguem a mesma linha, apenas se apresentando uns mais sintetizados que outros, podendo alguns objectivos (aparentemente) omissos serem considerados como parte integrante dos outros apontados.

<sup>15</sup> Chartered Accountants of Canada (CICA); (1995); *Guidance on Control n.º 1*

<sup>16</sup> O COSO não abrange estes aspectos de gestão. Estudo n.º 13 da IFAC, Agosto 2001

Tudo deve ser suportado pelos princípios de controlo interno geralmente aceites (PCIGA). A implementação dos princípios de controlo interno é da responsabilidade em, primeiro lugar, da gestão de topo, sendo todo o processo desenvolvido pela administração, gestão e restante pessoal com a finalidade de oferecer uma garantia razoável de que os objectivos da organização são atingidos, nomeadamente a precisão e plenitude das operações, fiabilidade das informações financeiras e conformidade com a aplicação de leis e regulamentos, segundo o Relatório COSO.

É um processo que fornece garantia razoável, pois “nunca se poderá assegurar uma efectiva implementação da maioria dos procedimentos de controlo. Normalmente existe o perigo de (a) mau entendimento de políticas, procedimentos e normas, (b) descuidos, (c) erros de julgamento, (d) falta de conhecimento da existência de políticas, procedimentos e normas, e (e) uma variedade de factores pessoais”<sup>17</sup>.

## 1.2 - EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE CONTROLO INTERNO

Desde as civilizações mais antigas, que a preocupação com o controlo das organizações é evidente. Quer os egípcios, quer os gregos e os romanos controlavam a entrada e saídas de bens e dinheiros, gastos público e cobranças de impostos, e registo de operações. Os egípcios e os romanos utilizavam o princípio de segregação de funções: separação ou isolamento das responsabilidades envolvidas numa transacção, desde o início até ao fim, nomeadamente, autorização, execução, registo e verificação, com o objectivo de minimizar riscos.

Com a evolução da contabilidade, nomeadamente, com o surgimento do princípio das partidas dobradas (Luca Pacioli) irrompe o controlo sobre as operações patrimoniais e também ocorre a necessidade da realização de inventário físico.

---

<sup>17</sup> THORNHILL, William T.; (1981); “Complete Handbook of Operational and Management Auditing”; Prentice Hall;p. 504

No século XX, a preocupação com a salvaguarda dos activos de roubos e fraude, o controlo interno começa a incorrer nos âmbitos contabilísticos e administrativos. As actividades de controlo interno reduziam-se a auditorias centradas no limitar o risco de ocorrência de erros e fraudes. Surge, em 1949, a primeira definição de controlo interno com base na publicação do estudo de controlo interno *Internal Control – Elements of a coordinated system and its importance to management and the independent public accountant*, pela SEC<sup>18</sup>.

A partir da década de setenta, várias investigações e acontecimentos forçaram as autoridades reguladoras a dedicarem a sua atenção ao controlo interno e a materializar um conceito uniforme. Com o caso *Watergate* encetou-se uma série de investigações (ao nível de operações ilegais de financiamento de partidos políticos e pagamentos ilegais – subornos - a representantes de governos estrangeiros) nas grandes organizações dos EUA, levadas a cabo pela Comissão Watergate e pela SEC. O AICPA dedicava-se a estudar as responsabilidades dos auditores.

Em 1977, foi aprovada a lei FCPA<sup>19</sup> que defende que um bom sistema de controlo interno pode actuar como dissuasor de subornos. Esta legislação levou a que muitas empresas cotadas na bolsa ampliassem o tamanho e funções das suas auditorias internas e passassem a examinar cuidadosamente o sistema de controlo interno. O FCPA codificou as disposições relativas ao controlo contabilístico contidas na SAS n.º1. Surgem uma série de propostas e directrizes de controlo interno.

A Comissão Cohen<sup>20</sup> efectuou diversas recomendações sobre o uso do sistema de controlo interno nas organizações, tendo publicado as suas conclusões em 1978, sendo estas aprovadas pelo FEI<sup>21</sup>, que transmitiu directrizes a propósito da sua aplicação, nomeadamente no que se refere aos relatórios (devem acompanhar os relatórios de contas anuais).

---

<sup>18</sup> SEC – US Securities and Exchange Commission

<sup>19</sup> FCPA – Foreign Corrupt Practices Act

<sup>20</sup> The Commission Cohen, constituída pelo AICPA

<sup>21</sup> FEI – Financial Executive Institute

A SEC propôs em 1979 a publicação dos procedimentos de controlo interno contabilístico a serem acompanhados de uma análise elaborada por um auditor externo. Na proposta era atribuída à Direcção a responsabilidade pela manutenção do sistema de controlo interno que, sendo eficaz, garantia segurança aos investidores. Esta publicação nunca chegou a acontecer mas nesse mesmo ano foi criado o Comité Minahan<sup>22</sup>, encarregue de propor recomendações para estabelecer e avaliar o controlo interno, ajudando as Direcções e Conselhos de Administração a verificar se as suas organizações cumpriam as disposições de controlo interno estabelecidas pelo FPCA.

No primeiro ano da década de oitenta foi publicado pela AICPA a primeira norma sobre a avaliação do controlo interno e as informações correspondentes pelo auditor externo (SAS n.º 30). Surge neste ano a publicação da FERF<sup>23</sup> de um conjunto de características, condições, práticas e procedimentos de controlo interno e diversos pontos de vista acerca da definição, natureza e objectivo do controlo interno e a forma de assegurar a sua eficácia. No ano seguinte, esta Fundação divulga um estudo complementar, identificando critérios conceptuais para avaliar o controlo interno.

Em 1982, a AICPA publica a SAS n.º 43, revendo assim as directivas referentes à responsabilidade do auditor externo no exame e avaliação do sistema de controlo interno e, no ano seguinte, o IIA publicou a SIAS n.º 1 que estabelece novas directivas sobre a natureza do controlo interno e sobre as funções de quem intervém no estabelecimento e avaliação desse mesmo controlo interno. O efeito da informática no controlo interno é tratado na directiva (SAS) n.º48 da AICPA, publicada em 1984.

Um marco importante foi a criação, em 1985, da *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, conhecida como Comissão Treadway. O objectivo do estudo da Comissão Treadway sobre a fraude (1985-1987) era identificar os factores que sustentavam a informação financeira fraudulenta e emitir recomendações para reduzir a sua incidência. A comissão publica o seu relatório sobre a fraude em 1987, onde propõe recomendações, nomeadamente sobre o sistema de controlo interno, às Direcções e

---

<sup>22</sup> Comité Minahan – Special Advisory Committee on Internal Control, constituído pela AICPA

<sup>23</sup> FERF – Financial Executives Research Foundation

Conselhos de Administração das empresas cotadas na bolsa, profissionais de contabilidade, SEC e outros organismos de controlo e legislativos e mundo académico.

O ASB<sup>24</sup> do AICPA publica, em 1988, uma nova versão das normas de auditoria referentes ao controlo interno. A SAS n.º 55 encontra-se estruturada em três elementos: ambiente de controlo, sistema contabilístico e procedimentos de controlo, aumenta a responsabilidade do auditor e define directrizes sobre avaliação do risco de controlo.

A década de noventa é rica em relatórios mundialmente reconhecidos, assentes no primeiro relatório americano. Assim, em 1990 surge o relatório do CCAB Auditing Practices Committee, orientado para auditores internos e define como objectivos do sistema de controlo interno a adesão às políticas e directrizes de gestão para atingir os objectivos da organização, a protecção dos fundos, a relevância, confiança e integridade da informação, de modo a garantir a perfeição e exactidão dos registos e a conformidade com os requisitos legais.

Em 1991, o IIA aprova o primeiro projecto ligado ao sector bancário, informações contendo orientações sobre controlo interno e auditoria dos sistemas de informação e directrizes para o uso de direito penal nas sanções em delitos profissionais, a fim de prevenir e detectar sanções ilegais. Três anos mais tarde surge o conceito de controlo interno segundo o IIA, que, tal como os objectivos de controlo interno, já foi exposto neste trabalho (página 5).

Com a publicação do relatório COSO da Comissão Treadway, surge, em 1992, o novo conceito de controlo interno, adoptado pelas principais empresas de auditoria de todo o mundo. (Este conceito e os objectivos de controlo interno já foram expostos neste trabalho - página 5).

O ICAEW<sup>25</sup> emite em 1994 o relatório do Committee Cadbury (criado em 1991) que aborda a importância do controlo interno e do relatório financeiro, tecendo orientações

---

<sup>24</sup> ASB . Auditing Standards Board

<sup>25</sup> ICAEW – The Institute of Chartered Accountants in England and Wales

para os directores de organizações registadas no Reino Unido. Define controlo interno como todo um sistema de controlos, financeiros e outros, estabelecidos de modo a providenciarem uma segurança razoável de operações efectivas e eficientes, existência de controlo interno financeiro e a concordância com leis e regulamentos. O controlo interno financeiro é caracterizado por um conjunto de controlos internos estabelecidos com o fim de proporcionarem com razoável segurança a protecção de fundos contra uso ou disposição não autorizada, a manutenção de registos próprios e a confiança de informação financeira interna e externa.

O Canadian Criteria of Control Committee cria o modelo COCO, publicando em 1995 o relatório sobre controlo, identificando as mesmas componentes de controlo que o COSO e a sua definição e objectivos de controlo interno foram descritos anteriormente neste trabalho (páginas 4 e 5). Do modelo COCO destacam-se quatro componentes, que se interligam e interagem: objectivo, compromisso, capacidade e supervisão e aprendizagem.

No mesmo ano, surge o relatório Vienot, onde um grupo de trabalho francês manifestou a sua preocupação com o controlo interno, publicando uma série de recomendações, tendo em conta as reflexões da Comissão Treadway. Segundo o relatório Vienot, o Conselho de Administração tem quatro missões: definir a estratégia da organização, nomear os responsáveis da sua direcção, controlar a gestão e vigiar a qualidade da informação que se publica. Também em 1995, o AICPA incorporou a definição de controlo interno estabelecidos no relatório do COSO na SAS n.º78.

### 1.3 – TIPOS DE CONTROLO

Do próprio conceito de controlo interno do AICPA podem-se distinguir dois grandes tipos de controlo<sup>26</sup>:

- Controlo administrativo, compreende o plano da organização, os procedimentos e os registos relacionados com os processos de decisão e que conduzem à autorização das transacções pela administração. Necessita de pessoal qualificado, experiente e apto para as diversas actividades a desenvolver e de normas que visam o cumprimento dos deveres e funções. É o ponto de partida para o controlo interno contabilístico sobre as transacções;
- Controlo contabilístico, compreende o plano da organização, os procedimentos e os registos relacionados com a salvaguarda do património da organização de modo a que haja razoável certeza de que as operações sejam executadas de acordo e com a aprovação da administração, as mesmas operações sejam registadas de modo que as demonstrações financeiras elaboradas estejam em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites e se mantenha um controlo sobre os activos, o acesso aos activos seja apenas permitido de acordo com a autorização da administração, e os registos contabilísticos dos activos sejam periodicamente comparados com esses mesmos activos sendo tomadas acções apropriadas sempre que se verifique quaisquer diferenças.

O controlo contabilístico compreende:

- ❖ Uma segregação de funções – deve haver uma independência entre as funções de execução, registo e supervisão dos bens;
- ❖ Um sistema de autorização – compreende o controlo das operações através de métodos de aprovação de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos;

---

<sup>26</sup> Statement on Auditing Procedure n.º 54, “The auditor’s study on evaluation of internal control”, citado em COSTA, Carlos Baptista da; (1993); “Auditoria Financeira – teoria e prática”; Rei dos Livros; 4ª Edição; p. 144

- ❖ Um sistema de registo – em que os dados são classificados dentro de uma estrutura formal de contas. O plano de contas não só facilita a movimentação de contas como também a elaboração das demonstrações financeiras.

O controlo contabilístico afecta significativamente as demonstrações financeiras, sendo este que merece maior atenção por parte dos auditores, quer internos quer externos.

O AICPA considera que a primeira preocupação do auditor deve ser a verificação de que a autorização da transacção foi efectuada e qual o seu resultado. “A verificação das autorizações é o ponto de interface entre o controlo administrativo e controlo contabilístico que consolida os passos a dar no ciclo de informação da gestão e os dois aspectos do controlo interno”<sup>27</sup>.

A maioria dos autores<sup>28</sup> considera dois tipos de controlo interno, diferentes dos apontados anteriormente: controlos preventivos e controlos detectivos. No entanto alguns autores conseguem distinguir cinco tipos de controlo:

- 1 - Controlos preventivos – O objectivo é a prevenção de erros, irregularidades, distorções e fraudes. São efectuados à “priori” e procuram impedir que determinadas transacções se processem. Exemplos: restrição de acesso a certas áreas da organização, necessidade de duas assinaturas em cheques, documentação sequencialmente numerada e segregação de funções e lista de fornecedores aprovada;
- 2 - Controlos detectivos – Servem para detectar anomalias contabilístico-financeiras (erros, irregularidades, distorções e fraudes) após a sua ocorrência. Exemplos: Contagens físicas e sua comparação com os respectivos registos, elaboração de reconciliações bancárias e circularização de terceiros.

---

<sup>27</sup> STETTLER, Howard F.;(1982); “Auditing Principles – A Systems-Based Approach”; Fifth Edition; pag 135 – *tradução livre*

<sup>28</sup> ALMEIDA, José Joaquim Marques de; (1998); “Auditoria: uma abordagem actual”; Jornal do Técnico de Contas e da Empresa; n.º 395/396

- 3 - Controlos correctivos – Destinam-se a permitir de imediato tomar medidas correctivas e ou corrigir trajectórias, servem para rectificar problemas identificados. Exemplos: Relatórios periódicos de obsoletos e de dívidas incobráveis.
- 4 - Controlos orientativos ou directivos – São controlos estabelecidos que têm lugar a partir de eventos positivos, destinam-se a provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, servem para implementar procedimentos positivos. Exemplos: Instruções específicas para a concretização de determinado fim.
- 5 - Controlos compensatórios ou cruzados – Destinam-se a compensar eventuais fraquezas do controlo noutras áreas da organização. Exemplo: Cruzamento de informação relacionada entre diversos departamentos.

#### 1.4 – FACTORES QUE INFLUENCIAM O CONTROLO INTERNO

“O estabelecimento e manutenção de um controlo interno efectivo é uma responsabilidade importante da administração.”<sup>29</sup> Deve ser então a direcção (mesmo que pelas mãos de auditores, mas sempre sob responsabilidade da direcção) a implementar um sistema de controlo interno flexível e a transmitir a importância dum efectivo e integro controlo, fundamentado na integridade, ética e competência das pessoas na organização.

Existem alguns elementos fundamentais, básicos e importantes, que influenciam o clima de controlo interno:

1. Planos e objectivos bem definidos → objectivos claramente definidos, seguindo a filosofia de gestão, de forma a tornar claro o caminho a seguir;
2. Definição de autoridade e responsabilidade → uma adequada distribuição funcional da autoridade e responsabilidade do pessoal

---

<sup>29</sup> WHITTINGTON, O. Ray & PANY, Kurt; (1998); “Principles of Auditing”; Irwin McGraw-Hill International Editons; p.245

dentro da organização, fixa e limita a autoridade e responsabilidade de cada um;

3. Estrutura organizativa sólida → facilita o fluxo de informação e uma estrutura adequada para um controlo efectivo;
4. Segregação de funções → separação entre função contabilística e operativa de forma a que uma pessoa não possa simultaneamente ter o controlo físico e o registo de um activo;
5. Procedimentos efectivos e documentados → a utilização de documentação adequada para registo das operações, servindo de comprovação segura de que as operações e registos são efectuados convenientemente. Serve como controlo de operações diárias, reacção a falhas de controlo ou fraudes passadas;
6. Pessoal competente e consciente → instruir o pessoal sobre os seus direitos e obrigações e suas responsabilidades, penalizando comportamentos indevidos ou pouco éticos. O pessoal de ser treinado para o trabalho a executar (apostar na formação) e deve possuir as necessárias habilitações técnicas, bem como ser devidamente supervisionado. Deve ser realçada a qualidade competência e honestidade;
7. Sistema de autorização e aprovação → com limites bem definidos de autoridade e responsabilidade associadas ao controlo e estabelecendo níveis de relatórios. Quem autoriza não deve aprovar;
8. Supervisão e vigilância → existência de órgão independente que oriente e questione os responsáveis pelos planos e *performances*;
9. Contagens físicas independentes → periodicamente devem ser realizadas contagens físicas de bens e valores, por pessoa independente, visando a salvaguarda dos interesses da organização;
10. Rotação do pessoal → reduz a oportunidade de se cometerem fraudes, elimina a rotina no trabalho e origina novas ideias de trabalho para as funções;
11. Departamento de auditoria interna → de modo a que se proceda à revisão e avaliação independente de normas, operações e registos da

- organização. Este departamento, dependente da administração, observa a efectividade dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno, efectua inspecção física dos bens e valores, etc;
12. Actualização da legislação → a organização deve actualizar os seus conhecimentos sobre a legislação vigente tendo em vista salvaguardar a organização de erros resultantes da ignorância dessa legislação;
  13. Políticas de pessoal → onde se incluem planos de sucessão, avaliações formais e políticas de remuneração, associadas ao processo de avaliação. Criação de incentivos e metas, e desencorajamento a actuações menos correctas ou comportamento desonesto;
  14. Utilização de equipamento adequado → o que facilita o registo de operações, fomenta a divisão do trabalho e aumenta a eficiência do controlo interno.

Estas são orientações gerais que a organização deve utilizar para aumentar a própria eficácia do sistema. Deve-se ter sempre em atenção a dimensão da organização onde se pretende implementar o sistema de controlo interno. Cada organização é única e, portanto, deve adaptar o seu próprio controlo interno.

Segundo Chambers<sup>30</sup>, o controlo é essencial na gestão e deve ser efectuado através da monitorização dos efeitos das acções comparadas com o planeado e subsequentemente devem ser aplicadas as medidas correctivas apropriadas para os objectivos atingidos coincidirem com os objectivos planeados, devendo ser efectuados ajustamentos quando isto não se verificar. Resumidamente o controlo é feito pelo: Planeamento, Comparação e Correção.

Para Stettler<sup>31</sup>, a melhor forma de preservar um bom sistema de controlo interno – composto por um plano da organização, manual de procedimentos e realização de tarefas, boas práticas administrativas e pessoal altamente qualificado – é mantê-lo sobre atenção constante. Os dirigentes devem dar excepcional atenção aos testes e inspecções

---

<sup>30</sup> CHAMBERS, Andrew D.; (1981); "Internal Auditing – Theory and Practice"; Pitman Editions; p.37

<sup>31</sup> STETTLER, Howard F.; (1970); "Audit: Principes et Methods Générales"; CLM Publi-Union; p.90

regulares a efectuar ao sistema de controlo interno nos diferentes sectores sobre sua responsabilidade.

## 2 - MÉTODOS

São, basicamente, cinco os métodos de controlo interno<sup>32</sup>:

Controlos Administrativos	Controlos Operacionais	Controlos para a Gestão dos Recursos Humanos	Controlos de Revisão e Análise	Controlos das Instalações e Equipamentos
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Exercício de autoridade;</li> <li>• Estrutura orgânica;</li> <li>• Poder de decisão; e</li> <li>• Descrição de tarefas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Planeamento;</li> <li>• Orçamento;</li> <li>• Contabilização e sistemas de informação;</li> <li>• Documentação;</li> <li>• Autorização;</li> <li>• Políticas; e</li> <li>• Procedimentos e métodos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Recrutamento e selecção;</li> <li>• Orientação;</li> <li>• Formação e desenvolvimento; e</li> <li>• Supervisão.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Avaliação do desempenho;</li> <li>• Análise interna das operações e programas;</li> <li>• Revisões externas; e</li> <li>• Outros.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificação das instalações e equipamentos .</li> </ul>

**Quadro 2 – Métodos de controlo interno**

Como em todo o trabalho de auditoria, no estudo do controlo interno o auditor deve desenvolver um método que lhe permita assegurar os objectivos necessários e a realização do trabalho em tempo compatível com a sua disponibilidade. Assim, a escolha da metodologia a ser utilizada deve ter em consideração os factores tempo de execução, segurança quanto às informações obtidas e expectativas de que o trabalho realizado atingirá os objectivos propostos.

De um modo geral, a metodologia usada no estudo e avaliação do controlo interno tem a seguinte sequência: conhecimento; registo do controlo interno; revisão e avaliação do controlo interno; e testes de procedimentos<sup>33</sup>.

<sup>32</sup> Segundo MORAIS, Georgina e Martins, Isabel; (1999); “Auditoria Interna – Função e Processo”; Áreas Editora; p.21

<sup>33</sup> THORNHILL, William T.; (1981); *op.cit.*; p. 508

Segundo este autor, o trabalho do auditor desenrola-se em quatro fases: a) Familiarização; b) Verificação; c) Avaliação; e d) Informação.

### 3 - DOCUMENTAÇÃO

Conforme vai tomando conhecimento sobre o controlo interno, o auditor deve documentar a informação nos seus papéis de trabalho. A forma e extensão da documentação dependem do tamanho, da complexidade e da natureza do controlo interno.

A documentação envolve os critérios relativos à obtenção do conhecimento, ao registo do controlo identificado e à revisão do registo efectuado.

#### 3.1 - CONHECIMENTO

Numa primeira fase do estudo e avaliação do controlo interno, o auditor deve familiarizar-se com os aspectos administrativos, conhecer cada área ou ciclo de transacção e os controlos implementados. A identificação prévia do objecto em estudo é fundamental para a perfeita obtenção do conhecimento e serve como auxílio no seu levantamento.

“O auditor deve-se familiarizar com o controlo interno do cliente para (1) identificar potenciais tipos de erros, (2) considerar factos que afectem o risco de ocorrer erros materialmente relevantes, e (3) projectar testes subjectivos”<sup>34</sup>.

O conhecimento dos procedimentos de controlo interno existentes é obtido mediante entrevista informal com os responsáveis pela área, completada pela leitura do manual de procedimentos. O levantamento dos controlos estabelecidos deve proporcionar a informação clara de como o sistema funciona.

“Um manual de procedimentos compreensivo e explícito é também adequado para os fins da auditoria.”<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> TAYLOR, Donald H. & Glezen, G. William; (1997); “Auditing – An Assertion Approach”; Seventh Edition; John Wiley & Sons, Inc; Toronto – Canadá; p. 244 e 250 - *tradução livre*

Nesta fase, o auditor deve ler os manuais da organização, normas internas, organigrama(s), manuais de procedimentos, fluxogramas, manual de descrição de funções, delegações de competências, e tudo o mais que exista na organização e sirva para se inteirar do seu funcionamento. Estas leituras são completadas com questões aos executores e responsáveis, para esclarecimento de qualquer questão.

Segundo Taylor, para o auditor obter um conhecimento relevante das políticas e procedimentos de controlo interno da organização deve efectuar inquéritos ao pessoal, inspeccionar registos e documentos e observar as actividades e operações da organização.

### 3.2 - REGISTO

Normalmente o auditor efectua o registo dos procedimentos através de questionário de controlo interno, narrativas e ou fluxogramas. Seja qual for o método de registo preferido pelo auditor para efectuar o registo dos procedimentos, este deve ser feito de forma clara e objectiva, documentando-se adequadamente o conhecimento obtido,

Individualmente nenhum dos métodos indicados é suficiente para permitir conhecer e avaliar suficientemente o sistema de controlo interno, dependendo das circunstâncias, o auditor efectua a melhor combinação de métodos para que optimize o seu trabalho.

O registo deve obedecer aos seguintes critérios:

- Apresentação de todas as operações de forma lógica e sequencial;
- Registo de todos os documentos emitidos e controlos mantidos;
- Registo dos arquivos e formas de controlo;
- Registo dos relatórios contabilísticos;
- Indicação das pessoas que executam as operações ou responsáveis pela área.

---

<sup>35</sup> WOOLF, Emile; (1986); "Auditing"; FACT; p.87 – *tradução livre*

### 3.2.1 – QUESTIONÁRIOS DE CONTROLO INTERNO

É o método tradicional de descrever o controlo interno. Preenche-se o questionário de controlo interno estandardizado ou adaptado pelo auditor, que contém, normalmente, uma secção separada para cada tipo de principal de ciclo de transacção, o que permite a divisão do trabalho por vários auditores, quando tiverem de completar os questionários. Normalmente as perguntas devem ser respondidas com “Sim”, “Não” ou “Não aplicável”, podendo existir um espaço para comentário (Anexo 1.1). Na maioria dos questionários de controlo interno, uma resposta “Não” é indicativa de uma fraqueza no controlo interno, mas os potenciais erros devem ser identificados. Os questionários de controlo interno podem fornecer a distinção entre uma fraqueza maior ou menor, as fontes de informação e fazer comentários sobre as deficiências de controlo.

Uma fraqueza apontada aos questionários de controlo interno é a sua falta de flexibilidade. Muitas vezes contém muitas perguntas que são “Não aplicável” em sistemas específicos, como nas pequenas organizações. Também pode ser pouco óbvio observar as compensações de fraquezas por forças, ao analisar um questionário, o que leva a maioria dos auditores a preferirem as narrativas ou os fluxogramas em vez destes questionários (ou em conjunto).

“ Nos questionários de controlo interno um “Não” é uma visível bandeira vermelha a chamar a atenção para uma situação perigosa”<sup>36</sup>

Os questionários de controlo interno são um meio para o auditor documentar o conhecimento do controlo interno, mas se for visto como um fim em si mesmo, poderá haver a tendência de o preencher de forma automática, sem ter feito um estudo real dos ciclos de transacção. Este método é vantajoso quando se tem muitas tarefas semelhantes, sintetiza os exames o que facilita a administração do trabalho, permite o conhecimento e avaliação de sistemas simples num menor período de tempo e evita omissões.

---

<sup>36</sup> WHITTINGTON, O. Ray & PANY, Kurt; (1998); *op.cit.*; p.236 - tradução livre

### 3.2.2 – NARRATIVAS

São memorandos que descrevem o fluxo dos ciclos de transacção, identificando o pessoal que realiza as tarefas, explica as diferentes funções, os documentos usados, os registos efectuados e a divisão de tarefas (segregação de funções). Depois de descrever por escrito os procedimentos de controlo, o auditor, normalmente, epiloga cada uma das principais secções do sistema de controlo interno como “forte”, “adequado” ou “fraco” (Anexo 1.2).

Ao aplicar este método deve-se ter em conta que nem todas as pessoas conseguem expressar claramente, e de forma concisa, as suas ideias. As narrativas são perfeitamente adaptáveis a sistemas de controlo interno únicos, que não se encaixem nos questionários estandardizados. De um modo geral, as narrativas apenas são viáveis em pequenas organizações.

### 3.2.3 – FLUXOGRAMAS

É um diagrama, uma representação, através de símbolos (Anexo 1.3), de um sistema ou de uma série de procedimentos, mostrando a sequência de cada procedimento. Poderá ser complicado de interpretar, mas para um “leitor” experiente, oferece uma visão clara do sistema, mostrando a natureza e sequência dos procedimentos, divisão de responsabilidades, origens e distribuição de documentos e tipos e localização dos registos e ficheiros contabilísticos. Poderão ser Horizontais (Anexo 1.4) ou Verticais (Anexo 1.5).

Muitos auditores consideram-nos mais eficazes que os questionários ou as narrativas para a documentação do seu conhecimento sobre o sistema de informação contabilística do cliente e das respectivas actividades de controlo.

É elaborado um fluxograma por cada principal ciclo de transacção, dividido em colunas verticais, representando os vários departamentos (ou empregados) envolvidos no processamento da transacção. Normalmente começa no canto superior esquerdo,

indicando as setas, a sequência da actividade. O Fluxo de actividade faz-se, normalmente, de cima para baixo e da esquerda para a direita. As responsabilidades do departamento de procedimentos, documentos e registos podem ser vistos, observando a coluna respectiva (os símbolos que se encontram debaixo do departamento).

A vantagem é a de fornecer uma representação gráfica mais específica e clara do sistema do cliente. Existe menor probabilidade de haver enganos, “espaços brancos” ou respostas/declarações ambíguas quando se usam linhas e símbolos do que quando se usam palavras para descrever o controlo interno. A sua actualização anual também é mais fácil (mudam-se apenas umas linhas ou símbolos). Evita a duplicação de descrições que quase sempre exigem o uso de formulários quando várias áreas são alcançadas por determinada operação e são preferidos aos questionários, na realização de auditorias operacionais pois são instrumentos mais adequados para identificar deficiências nos sistemas, sugerindo com facilidade os meios de as eliminar.

Como desvantagens referem-se o facto de necessitarem de mais tempo e perícia na sua elaboração e de não identificar as fraquezas do controlo interno de uma forma tão proeminente como os questionários. Nos fluxogramas não existe um claro sinal de que um dado controlo está em falta ou se não está suficientemente imposto. Assim, muitos auditores usam os fluxogramas e os questionários em conjunto para descrever o controlo interno: o fluxograma descreve graficamente o sistema e o questionário serve para lembrar os controlos que devem estar representados.

### 3.3 - REVISÃO

Depois de descrever o controlo interno nos seus papéis de trabalho, o auditor deve verificar que o mesmo está em funcionamento, isto é, está em correcta execução – não basta que exista é preciso que funcione – . Deve, então, efectuar testes de conformidade a cada ciclo de transacção: identificar algumas transacções em cada fase do ciclo e verificar se os procedimentos estão a ser efectuados por quem tem competência para tal e na sequência indicada nos papéis de trabalho, isto é, percorrer os procedimentos

registados e verificar que o caminho registado é o correcto e que o controlo efectivamente existe e funciona eficientemente.

A finalidade da revisão é assegurar que os procedimentos contabilísticos e de controlo interno registados reflectem com exactidão os praticados pela organização.<sup>37</sup> O auditor deve ter sempre em atenção de que os procedimentos descritos nos manuais das organizações podem não estar a ser efectivados. Os controlos podem estar a ser ignorados. Assim, o auditor, que baseia o seu estudo do controlo interno em evidências, efectua testes de conformidade para determinar se o controlo interno descrito nos seus papéis de trabalho está a ser aplicado e a funcionar correctamente.

Estes testes servem para determinar a natureza e extensão do trabalho do auditor, baseado na confiança que o auditor tem no sistema de controlo interno da organização. “Os testes de conformidade são efectuados para se obter certeza razoável de que os controlos nos quais se espera ter confiança estão em execução e a funcionar correctamente. (...) a falta de conformidade apenas indica que *poderá* existir um erro nos registos contabilísticos.”<sup>38</sup>

Segundo Attie, os testes de conformidade dividem-se em testes de transacções e testes de funcionamento. Os primeiros garantem certeza de que a sequência de procedimentos efectivamente realizados no sistema de controlo interno correspondem aos descritos nos papéis de trabalho do auditor; os segundos servem para determinar até que ponto os principais controlos estão efectivamente a funcionar.

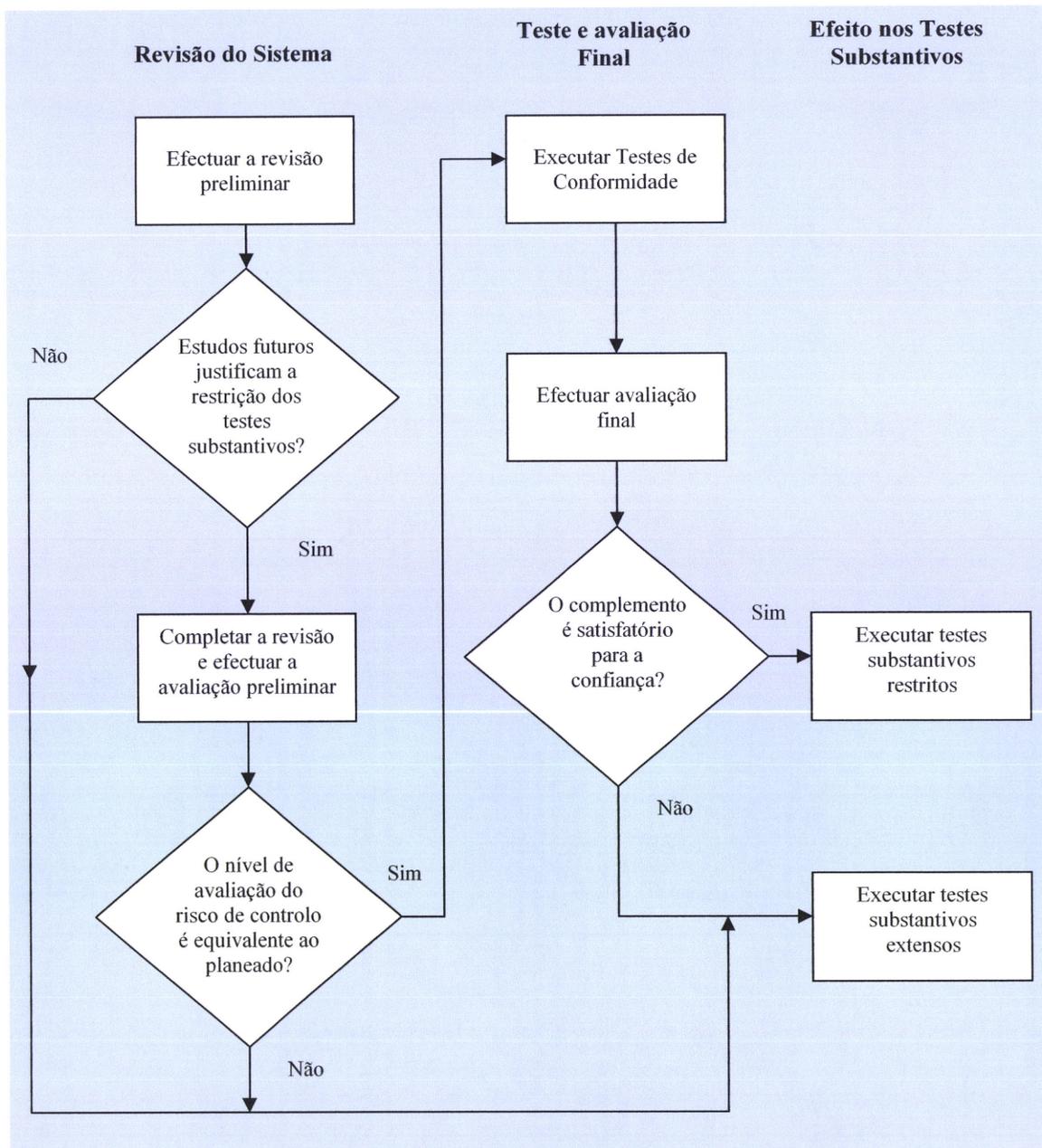
Os testes de transacções são aplicados a cada ciclo de transacção principal. O auditor verifica em transacções específicas, os registos desde o seu início até ao seu término. Os testes de funcionamento incidem sobre procedimentos de controlo específicos em vez de em transacções completas. O resultado destes testes proporciona ao auditor a base para determinar se o sistema de controlo interno do auditor é de confiança.

<sup>37</sup> ATTIE, William; (1988); “Auditoria Interna”; Editora Atlas; p. 231

<sup>38</sup> KELL, Walter G.; Boynton, William C.; Ziegler, Richard E.; (1986); “Modern Auditing”; Third Edition; p.155 – *tradução livre*

Attwood chama atenção para o facto do auditor dever corroborar as conclusões obtidas nos testes de conformidade através de testes substantivos.

Se no desenlace da revisão se verificar que o controlo interno funciona de forma diferente da descrita nos papéis de trabalho, o auditor irá corrigir os papéis de trabalho para descrever o processo correcto. Mas caso se verifique que a divergência resulta de uma falha de controlo existente, e não de uma falha de registo, devem-se estudar quais os procedimentos de auditoria a aplicar para corrigir essa falha.



**Figura 1 – Metodologia do estudo e avaliação do controlo interno**

(Fonte: "Modern Auditing"; Kell, Walter G.; Boynton, William C.; Ziegler, Richard E.)

#### 4 – AVALIAÇÃO DO CONTROLO INTERNO

Após efectuar o estudo (conhecimento, registo e revisão) do controlo interno, o auditor tem de avaliar, de forma crítica e independente, o sistema para determinar a extensão da sua confiança no controlo interno da organização. Com base nesta avaliação, são efectuadas modificações no programa de auditoria, os procedimentos de auditoria são aumentados em áreas de fraco controlo interno e limitados nas áreas de forte controlo (estabelecimento dos procedimentos a aplicar e sua extensão, alcance e profundidade dos testes).

“Um adequado sistema de controlo interno, efectivamente em funcionamento, poupa ao auditor bastante tempo, diminui os custos do cliente, e assegura ao auditor a solidez das transacções financeiras”<sup>39</sup>

Apenas depois da avaliação do controlo interno é que o auditor está em condições de delinear um programa de auditoria completo adequado à conjuntura. O estudo do controlo interno já identificou as áreas de fraqueza e de força do sistema. As fraquezas significativas, tal como os sinais de força pouco normais, são resumidas num papel de trabalho que proporciona espaço para testes substantivos adicionais a efectuar nas áreas de fracos controlos e coloca limites nos procedimentos de auditoria nas áreas de fortes controlos. Estes papéis de trabalho também contêm recomendações resumidas para o cliente, para fortalecer os pontos fracos do sistema.

Na conclusão da avaliação, o auditor está em condições de recomendar alterações no sistema de controlo interno estabelecido, de forma a torná-lo mais funcional e económico, numa palavra: eficiente.

“É através do estudo e avaliação do sistema de controlo interno que se podem destriçar os procedimentos destinados a prevenir actos ilícitos”

---

<sup>39</sup> HOLMES, Arthur W.; Overmyer, Wayne S.; (1976); “Basic Auditing”; Fifth Edition; Richard D. Irwin, Inc.; p.78 – *tradução livre*

Segundo Alberto Barata<sup>40</sup> pode-se concluir que “a revisão e avaliação do SCI pelo auditor financeiro tem por fim:

Identificar os pontos fortes e fracos da empresa, para decidir sobre o âmbito da sua actuação e estabelecer o programa de auditoria;

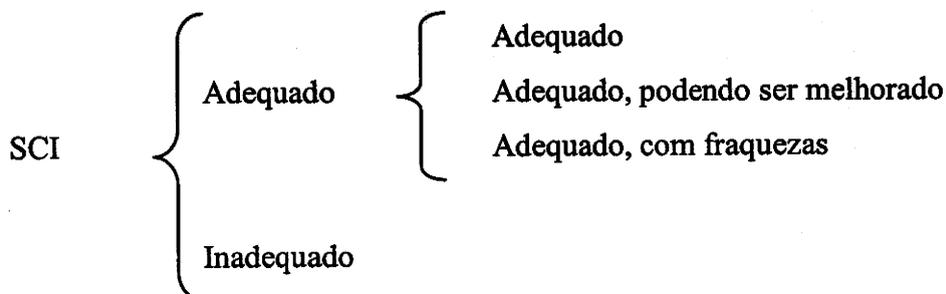
Determinar se ele é suficiente como base para exprimir a sua opinião sobre as demonstrações financeiras;

Servir de base como meio de prova de ineficiência ou solidez das operações desenvolvidas e como guia de quantidade de trabalho e respectivo detalhe”.

Na fase da avaliação do controlo interno, o auditor realiza testes substantivos dirigidos à exactidão dos montantes das informações financeiras. Os testes substantivos têm como objectivo confirmar a adequação do processamento contabilístico enquanto expressão financeira e obter evidência dos saldos e operações específicas para justificar os respectivos montantes. Devem ser investigadas flutuações de itens pouco usuais, analisadas tendências, rácios e transacções e saldos após circularização.

#### 4.1 – RESULTADO

A avaliação do controlo interno pode resultar em diversos cenários:



<sup>40</sup> BARATA, Alberto da Silva; (1996); “Contabilidade, Auditoria e Ética nos Negócios”; Biblioteca de Economia & Gestão; Editorial Notícias; p. 108

Quando o sistema de controlo interno é considerado adequado significa que contém todos os aspectos fundamentais, procedimentos e práticas compatíveis, de forma a possibilitar alcançar os objectivos a que se propõe. O auditor deve efectuar testes de procedimento que lhe permite assegurar uma razoável certeza de que os procedimentos instituídos são efectivos.

Se o auditor avaliar o sistema de controlo interno como adequado mas com possibilidades de melhorar, significa que recomenda que o mesmo seja aperfeiçoado de acordo com as circunstâncias e necessidades, tornando-se mais eficiente e eficaz. De resto, deve ser seguido o critério anterior (adequado).

Um sistema de controlo interno adequado, mas com fraquezas é um sistema onde foram detectadas fraquezas, durante a documentação ou avaliação de controlo interno, que podem vir a afectar o sistema de controlo interno como um todo, para a operação ou transacção em exame. Deve ser registada, qualquer fraqueza descoberta, de forma a ser adequadamente acompanhada, através de um programa específico que permita determinar a extensão do seu efeito em relação à operação ou transacção em exame ou em relação às demonstrações financeiras. As fraquezas devem ser comunicadas à administração conjuntamente com recomendações, para que possa ser melhorado o controlo interno.

O auditor avalia o sistema de controlo interno como inadequado quando este apresenta a possibilidade de ocorrência de omissões, fraudes e erros, actos que prejudiquem a organização. Pode-se considerar que o sistema de controlo interno é inexistente, podem existir determinados procedimentos que não chegam a compor um sistema, apenas estabelecem alguns limites. O auditor deve identificar as brechas existentes e efectuar um teste para determinar quais as possibilidades do sistema, além de que deve recomendar reformulações e indicar pontos críticos de controlo, de forma a levar ao estabelecimento de um sistema de controlo interno compatível com as necessidades da organização.

## 4.2 – AVALIAÇÃO DO RISCO DE CONTROLO

Avaliar o risco de controlo envolve estimar a efectividade do controlo interno: até que ponto é que este previne ou detecta erros materialmente relevantes nas demonstrações financeiras. Quando o controlo interno é testado e se verifica que é eficaz na prevenção e detecção de erros materialmente relevantes, o auditor pode reduzir a natureza, tempo ou extensão dos procedimentos substantivos da auditoria. A avaliação do risco de controlo é um processo interactivo que é “refinado” à medida que o auditor obtém maior evidência sobre a eficácia dos diversos controlos.

“O risco em auditoria é representado pela probabilidade de existirem erros, omissões e, eventualmente, fraudes nas contas da empresa, não identificados pelos auditores no decorrer do seu trabalho, e cuja relevância material possa influenciar a opinião dos utentes das demonstrações financeiras nas suas decisões e os efeitos danosos delas resultantes”<sup>41</sup>. O auditor preocupa-se em reduzir o risco de auditoria o mais possível, pois este resulta do facto do auditor poder emitir uma opinião não apropriada sobre as demonstrações financeiras. O risco de auditoria foi referido este ano (ISA’s 315, 330 e 500) e é agora uma função do risco de distorção material (avaliação conjunta do risco inerente e do risco de controlo) e do risco de detecção.<sup>42</sup>

Risco de auditoria = Risco de distorção material x Risco de detecção <=>

<=>Risco de auditoria = (Risco inerente x Risco de controlo) x Risco de detecção

<sup>41</sup> BARATA, Alberto da Silva; (1996); *op.cit.*; p. 82

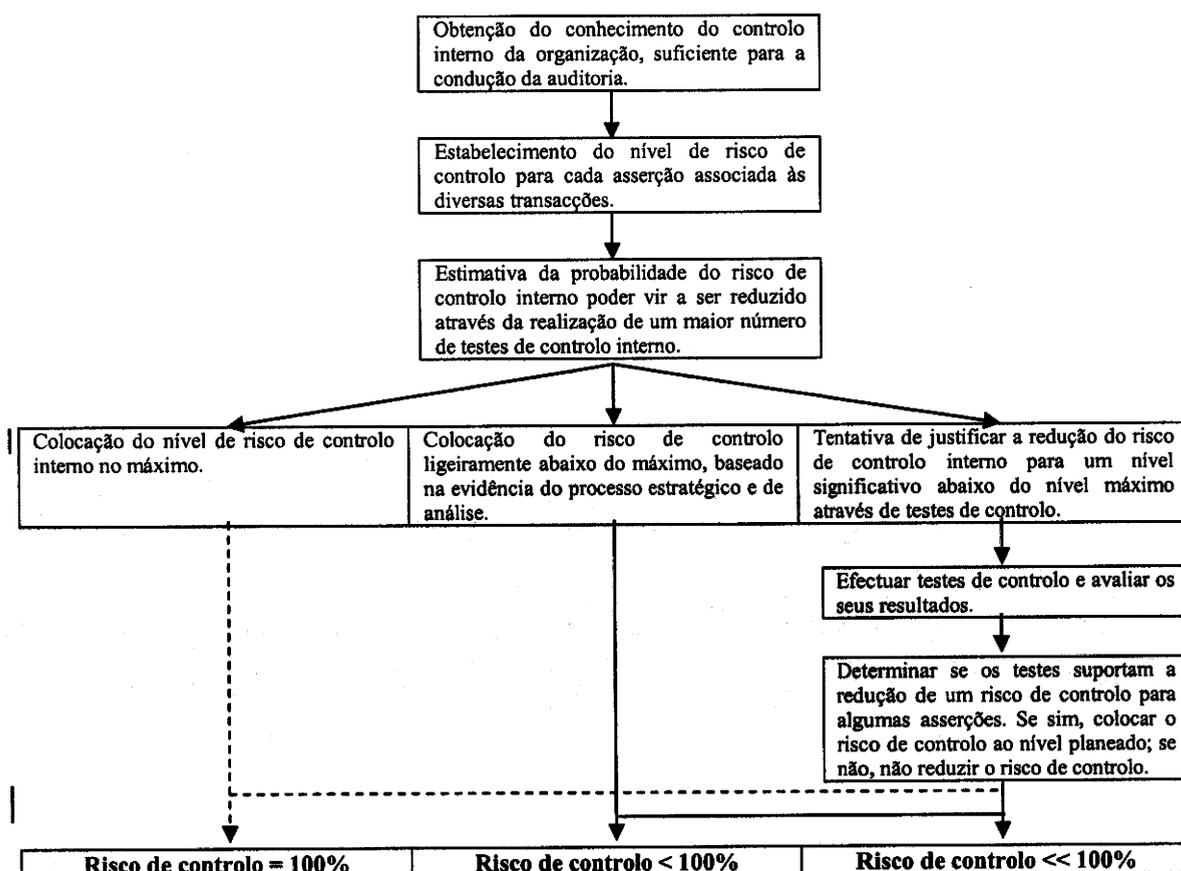
<sup>42</sup> *Risco inerente* é a susceptibilidade de uma asserção a uma distorção que pode ser material, individualmente ou em conjunto com outras distorções, assumindo que não existem controlos internos relacionados. O risco inerente é variável, sendo maior a tendência para cometer erros ou distorções em condições económicas adversas ou em certas contas de balanço, variando também de organização para organização. O auditor não pode mudar o nível actual do risco inerente, pois este existe de forma independente em relação à auditoria.

*Risco de controlo* é o risco de ocorrência de uma distorção que pode ser material, individualmente ou em conjunto com outras distorções, sem que seja prevenida ou detectada em tempo oportuno pelo controlo interno da entidade. A entidade pode reduzir substancialmente o risco de controlo pois este está estritamente relacionado com ela. O auditor não pode modificar o actual nível de risco de controlo.

*Risco de detecção* é o risco dos procedimentos do auditor não detectarem uma distorção que exista numa asserção e que pode ser material, individualmente ou em conjunto com outras distorções (pode fazer variar a natureza, tempo e extensão dos testes substantivos).

O risco de controlo é o risco de distorções materialmente relevantes poderem ocorrer numa asserção<sup>43</sup>, e não poderem ser prevenidas ou detectadas oportunamente pela estrutura de políticas e procedimentos de controlo interno da entidade. O auditor pode estimar o risco de controlo no nível máximo ou, em alternativa, pode efectuar testes de controlo para obter a evidência necessária para afirmar que o risco de controlo está abaixo do nível máximo, tendo, neste caso, de identificar políticas e procedimentos de controlo interno específicos que acredite poderem prevenir ou detectar erros materialmente relevantes nas asserções.

“Podem ser identificados três níveis de risco: *Baixo* (o auditor espera poucos ou nenhum erros e nenhuma irregularidade); *Moderado* (o auditor espera alguns erros materialmente pouco relevantes e nenhuma irregularidade); e *Alto* (o auditor espera erros materialmente relevantes e irregularidades).”<sup>44</sup>



**Figura 2 – Conclusões do Auditor Interno sobre o controlo interno**  
(Fonte: “Auditing – Assurance & Risk”; Knechel, W. Robert)

<sup>43</sup> Asserções são representações da gestão, explícitas ou não, que estão personificadas nas demonstrações financeiras. No ISA 500 estão explicitadas as asserções para os auditores de demonstrações financeiras.

<sup>44</sup> KELL, Walter G.; Boynton, William C.; Ziegler, Richard E.; (1986); *op.cit.*; p.161 – *tradução livre*

O auditor estima o risco de controlo no nível máximo por três razões:

- 1 - As políticas e procedimentos da estrutura de controlo interno da organização, na asserção em causa, são fracas e não admitem uma estimativa inferior ao nível máximo;
- 2 - As políticas e procedimentos de controlo interno da organização, na asserção em causa, podem ser efectivas, mas os testes de auditoria necessários para recolher evidência da sua efectividade são mais morosos que efectuar os testes substantivos directamente às contas de balanço e classes de transacção;
- 3 - As políticas e procedimentos de controlo interno da organização não são efectivos na asserção em causa.

“A estimativa do risco de controlo varia do máximo ao mínimo, dependendo do nível de efectividade das políticas e procedimentos de controlo interno da organização e da evidência material obtida pelo auditor”<sup>45</sup>

Se o auditor crê que estimar o risco de controlo abaixo do nível máximo é eficiente e eficaz, deve começar por, identificar as políticas e procedimentos de controlo interno relevantes para as asserções específicas, capazes de prevenir e detectar erros materialmente relevantes nessas mesmas asserções. Depois, o auditor efectua testes de controlo para calcular a efectividade das políticas e procedimentos identificados (para cada conta de balanço e classe de transacções relevantes para as demonstrações financeiras). Quando o auditor coloca o risco de controlo abaixo do nível máximo, ele tem de obter evidência suficiente para suportar esse nível. De notar que podem ser estimados em diferentes níveis cada diferente conta de balanço e classe de transacção ou cada asserção.

“O risco de controlo (juntamente com o risco inerente) é a base para determinar a natureza, tempo e extensão dos procedimentos substantivos.”<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> CARMICHAEL, Douglas R., Willingham, John J., Schaller, Carol A.; (1996); “Auditing Concepts and Methods”; Sixth Edition; Mc Graw-Hill Companies, Inc.; p. 214

<sup>46</sup> RICCHIUTE, David N.; (1989); “Auditing – Concepts and Standards”; Revised Second Edition p. 273 – tradução livre

Em resumo, os tipos de teste a realizar e as evidências a obter, bem como a sua implicação no planeamento de auditoria, dependem da avaliação efectuada pelo auditor e podem ser constatadas no quadro seguinte:

Avaliação do Auditor/Revisor	Tipo de testes a realizar e evidências a obter	Implicações para o planeamento da auditoria
Risco de Controlo = 100% (Máximo)	Procedimentos usados durante as análises estratégica e processual: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inquéritos a clientes: muitas vezes usados para obter detalhes sobre as actividades;</li> <li>• Observação: usado isoladamente para obter detalhes das actividades.</li> </ul>	O risco do controlo está no nível máximo. Não existe a certeza na confiança obtida pelo controlo interno. Os testes de controlo não são considerados apropriados ou falharam na redução do risco de controlo. Total confiança será depositada nos testes directos efectuados às demonstrações financeiras.
Risco de Controlo < 100% (Ligeiramente Reduzido)	Procedimentos usados durante as análises estratégica e processual: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inquéritos a clientes: muitas vezes usados para obter detalhes sobre as actividades;</li> <li>• Observação: utilizada a princípio para a obtenção de detalhes das actividades, podendo ser repetida ao longo do tempo a fim de verificar possíveis alterações;</li> <li>• Documentação: poderá ser revista numa base de acompanhamento das actividades a fim de clarificar as suas performances.</li> </ul>	O risco do controlo é ligeiramente reduzido, abaixo do nível máximo. Existe alguma certeza na confiança obtida no controlo interno. Os testes de controlo não são considerados apropriados ou falharam na redução do risco de controlo. Será depositada uma confiança substancial nos testes directos efectuados às demonstrações financeiras.
Risco de Controlo << 100% (Substancialmente Reduzido)	Procedimentos usados durante as análises estratégica e processual: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inquéritos a clientes: muitas vezes usados para obter detalhes sobre as actividades;</li> <li>• Observação: utilizada a princípio para a obtenção de detalhes das actividades, podendo ser repetida ao longo do tempo a fim de verificar possíveis alterações;</li> </ul> Testes de Controlo: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inquéritos a clientes e observação: poderão ser usados para obter detalhes mais profundos e verificação dos processos das actividades;</li> <li>• Documentação: muitas vezes usada para verificar se foram efectuados procedimentos de controlo apropriados;</li> <li>• Ocorrência: Usada para verificar se as reconciliações apropriadas foram efectivamente efectuadas e revistas.</li> </ul>	O risco do controlo é substancialmente reduzido do nível máximo. Existe muita certeza na confiança obtida no controlo interno. Os testes de controlo suportaram a redução do risco de controlo de algumas asserções. Será depositada uma confiança muito reduzida nos testes directos efectuados às demonstrações financeiras.

**Quadro 3 - Resumo da avaliação dos riscos de controlo e os seus efeitos no planeamento da auditoria**

(Fonte: “Auditing – Assurance & Risk”; Knechel, W. Robert)

Na avaliação do risco de controlo, o auditor segue os seguintes passos:

1 - Determinar o nível de estimativa do risco de controlo planeado

Para as asserções com fraco controlo, o auditor coloca a estimativa do risco de controlo ao nível máximo, não sendo necessário efectuar quaisquer testes de controlo. Para as asserções que parecem ter controlo efectivo, o auditor tem de determinar se este é eficiente, para obter evidência que justifique uma avaliação do risco de controlo a nível mais baixo. Para colocar o risco de controlo de uma determinada asserção a um nível inferior ao máximo, o auditor deve: a) identificar os controlos que possivelmente previnem ou detectam os erros materialmente relevantes; b) efectuar testes de controlo para avaliar a sua eficiência. O nível de estimativa do risco de controlo interno planeado é usado para desenvolver o programa inicial de auditoria de testes substantivos.

Para as asserções com um elevado nível de risco de controlo, o auditor vai planear testes substantivos substanciais. Os procedimentos substantivos planeados podem ser restringidos ou eliminados nas asserções com um baixo nível de risco de controlo. Para tomar decisões sobre o planeamento do nível estimado de risco de controlo, o auditor deve ter em consideração a relação entre os testes de controlo e os testes substantivos<sup>47</sup>. Os testes de controlo proporcionam evidência de que o controlo interno está a funcionar com eficiência, o que permite ao auditor estabelecer o risco de controlo a um nível abaixo do máximo, permitindo a redução do tempo usado para efectuar os procedimentos substantivos. O risco de controlo só deve ser estimado a um nível abaixo do máximo quando o auditor tiver evidência da operacionalidade eficiente do controlo interno através dos testes de controlo;

---

<sup>47</sup> Testes de controlo centram-se na operação dos controlos e não na exactidão dos montantes das demonstrações financeiras. O que interessa é a evidência.  
Testes substantivos dirigem-se à exactidão dos montantes das demonstrações financeiras.

## 2 - Delinear e efectuar testes de controlo adicionais

Nos procedimentos iniciais para tomar conhecimento sobre o ambiente de controlo, podem ser obtidas evidências sobre a eficiência desses controlos. Especialmente nos organismos pequenos, estes testes de controlo preliminares podem ser adequados para apoiar o nível estimado de risco de controlo planeado pelo auditor. Nestes casos, o auditor não necessita de efectuar testes de controlo adicionais e pode prosseguir directamente para a documentação do seu nível de risco de controlo estimado e completar os testes substantivos planeados.

Para muitos auditores são necessários testes de controlo adicionais e usam o seu conhecimento do controlo interno em estudo para delinear esses testes, que servem para verificar a eficiência do controlo interno e que incluem: a) inquéritos ao pessoal; b) inspecções a documentos e relatórios; c) observação das aplicações dos controlos; d) desempenho dos controlos. Os controlos que deixam evidência documentada da sua actuação, permitem ser testados por amostra, os controlos que não deixam evidência documentada da sua actuação têm de ser todos testados através de observação e inquéritos ao pessoal;

## 3 - Reavaliar o risco de controlo e modificar os testes substantivos planeados

Depois de terminar os testes de controlo, pode-se reavaliar o risco de controlo, com base nos resultados dos testes. Os resultados podem revelar que o nível de risco de controlo é mais elevado que o nível planeado, devendo ser efectuadas modificações na natureza, tempo e extensão dos testes substantivos planeados no programa de auditoria;

## 4 - Documentar o nível de risco de controlo estimado

A avaliação do nível de risco de controlo identificou as asserções de informação financeira com um risco de controlo máximo e as com um risco de controlo abaixo do nível máximo. O auditor tem de documentar

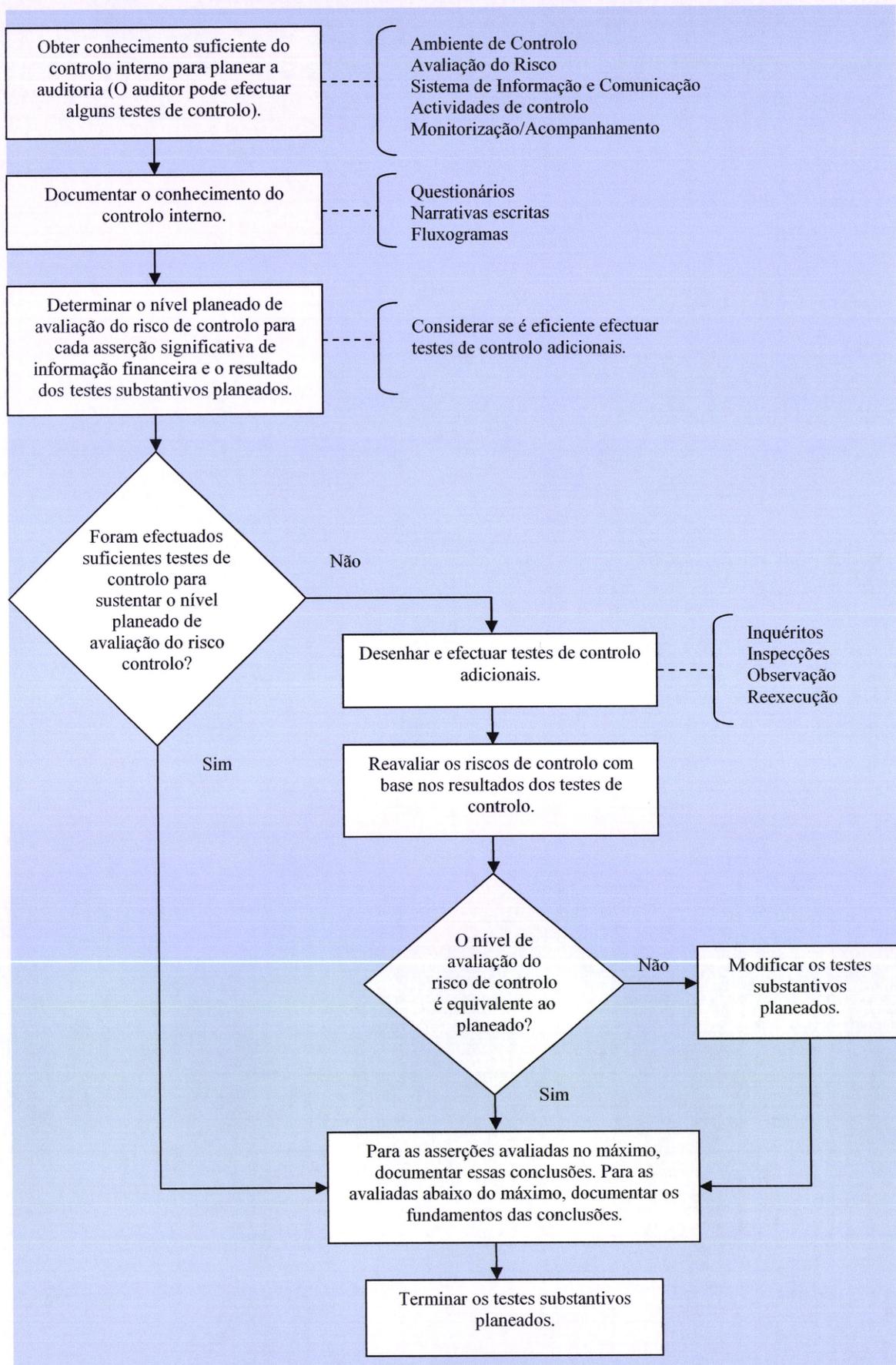
essas conclusões nos seus papéis de trabalho. Também tem de descrever as sustentações de todas as avaliações que estão abaixo do nível máximo.

Os testes de controlo interno podem ser de dois tipos:

- ❖ Testes direccionados à eficácia da definição das políticas e procedimentos de controlo interno. Ajudam a avaliar se as políticas e procedimentos estão adequadamente definidos para prevenir ou detectar erros materialmente relevantes nas asserções específicas. Incluem questionários ao pessoal, inspecções a documentos e relatórios, e observação da aplicação de políticas e procedimentos de controlo interno específicas, incluindo “walk-through”. Normalmente envolvem a preparação de fluxogramas e questionários, se a estrutura de controlo interno for complexa;
- ❖ Testes direccionados para a efectiva operacionalidade das políticas e procedimentos de controlo interno. Preocupam-se em saber como a política ou procedimento foi aplicada, a consistência com que foi aplicada no período em auditoria e por quem foi aplicada. Incluem, normalmente, questionários ao pessoal, inspecções a documentos e relatórios indicativos dos desempenhos das políticas e procedimentos, observação das políticas e procedimentos e desempenho da aplicação de políticas e procedimentos pelo auditor.

Os métodos e procedimentos usados para os testes de controlo dependem se o procedimento deixa rasto documentado do seu desempenho:

- Sem rasto: Inclui questionários e observação do pessoal e rotinas da contabilidade para determinar como os procedimentos de controlo são efectuados e por quem;
- Com rasto: Inclui a inspecção de documentos de suporte a um específico tipo de transacções, para verificar se um determinado procedimento de controlo (como a aprovação ou verificação) foi efectuado, ou se o procedimento foi efectuado de forma eficiente.



**Figura 3 – Considerações do controlo interno**  
(Fonte: “Principles of Auditing”, Whittington, O Ray & Pany, Kurt)

## 5 – OS RELATÓRIOS

A parte final de um trabalho de auditoria é a apresentação do relatório, público e formal, que resume as conclusões a que o auditor chegou, divulga a sua opinião sobre o objecto auditado e, neste caso do controlo interno, deve aconselhar medidas correctivas, identificando a eficácia e fraquezas de cada controlo.

A estrutura comum que os relatórios de controlo interno devem ter, abrange cinco categorias gerais<sup>48</sup>:

1. **Controlos relevantes** – associados à obtenção de operações eficazes, demonstrações financeiras fidedignas, de acordo com as leis e regulamentos, e a salvaguarda dos activos;
2. **Prazo** – deve abranger todo o exercício económico, de preferência antes do fim do ano;
3. **Pontos fracos importantes** – divulgação dos pontos fracos, materialmente relevantes, e as acções correctivas tomadas ou planeadas;
4. **O processo de auditoria interna** – deve ser comunicada a estrutura usada para planificar o processo de auditoria interna e avaliação de controlo interno;
5. **Alcance e conclusões** – a opinião deve especificar o alcance e conclusões, as limitações inerentes, as áreas de maior risco e o plano global da auditoria. No caso de ter sido detectado um problema de controlo, as suas implicações, a forma como foi detectado, as acções correctivas, a exposição ao risco ou a não detecção, devem ser avaliadas no relatório.

Um bom relatório deve ser uma contribuição válida e construtiva para a eficiência do controlo interno. No relatório sobre a efectividade do controlo interno devem ser divulgadas as condições susceptíveis de reporte (deficiência) e identificar qualquer fraqueza materialmente relevante encontrada.

---

<sup>48</sup> Segundo MORAIS, Georgina e Martins, Isabel; (1999); *op.cit.*; p. 24

Um relatório deve incluir<sup>49</sup> (1) um título que inclua a palavra *independente*; (2) a asserção da administração sobre a efectividade do controlo interno; (3) uma descrição sobre o alcance da auditoria; (4) as limitações do controlo interno; e (5) uma opinião sobre a asserção da administração sobre a efectividade do controlo interno.

## 6 – LIMITAÇÕES DO CONTROLO INTERNO

O controlo interno permite proteger a organização de erros e irregularidades e assegura a fiabilidade dos dados contabilísticos, no entanto tem algumas limitações, que não devem ser negligenciadas. Podem-se cometer erros ao executar os controlos como resultado de instruções mal entendidas, julgamentos errados, descuido, negligência, distração ou fadiga. É essencial a participação activa da direcção e a existência de um departamento de auditoria, evitando que a gestão passe facilmente por cima do controlo interno. A direcção deve tomar medidas e utilizar os meios adequados que tornem o sistema operativo e convirja para o alcançar dos objectivos.

O conluio de empregados pode também ludibriar a segregação de funções, exigida pelas actividades de controlo.

O custo também é uma das limitações do controlo interno. Não é viável, em termos de custo, estabelecer controlos que proporcionem protecção absoluta contra a fraude e o desperdício, geralmente atinge-se a certeza razoável.

A implementação de um sistema de controlo interno não é por si só garantia de eliminação de erros e fraudes, é necessário que opere com eficácia, mas esta eficácia pode também ser limitada pela utilização de técnicas e meios de trabalho exíguos e pela dimensão da organização.

---

<sup>49</sup> TAYLOR, Donald H. & Glezen, G. William; (1997); *op.cit.*; p. 298 - tradução livre

## 7 – RELAÇÃO DO CONTROLO INTERNO COM A AUDITORIA INTERNA

Quer a auditoria interna quer a auditoria externa realizam as suas tarefas consoante os objectivos que se propõem atingir, tomando por base, para programação do seu trabalho, o controlo interno existente.

Como já foi referido anteriormente, nomeadamente na introdução deste Capítulo I, o auditor efectua o seu trabalho de auditoria de acordo com as normas de auditoria que referem que o auditor deve efectuar o levantamento e estudo do sistema de controlo interno, dependendo deste, o alcance, o tempo e a extensão dos procedimentos de auditoria a aplicar.

A auditoria é uma função de supervisão enquanto que o controlo interno tem uma função preventiva. O controlo interno mantém o domínio e a auditoria avalia o grau de domínio existente. A avaliação do controlo interno é o ponto de partida dos trabalhos a efectuar pelo auditor. A investigação e avaliação do sistema de controlo interno e da sua eficiência, é um dos trabalhos do auditor interno. Não é da sua responsabilidade a realização de procedimentos de controlo rotineiros (como as reconciliações bancárias ou verificação de facturas) mas a estruturação e execução de procedimentos de auditoria que testam a eficiência de todas as operações do sistema de controlo interno.

Na comunicação com a direcção sobre o seu estudo do controlo interno, o auditor interno deve abordar os problemas detectados, as oportunidades para os corrigir, as acções tomadas, as consequências da inacção e implicações no relatório.

“O auditor deve comunicar imediata e oralmente quase todas as condições encontradas, passíveis de constarem no relatório. No final da auditoria será efectuado um relatório escrito”<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> TAYLOR, Donald H. & Glezen, G. William; (1997); *op.cit.*; p 297 - tradução livre

## 8 – CONTROLO INTERNO SEGUNDO O COSO

Publicado em 1992, o relatório COSO foi um dos marcos mais importantes na evolução do controlo interno, como já tem vindo a ser referido ao longo deste trabalho. Com ele surgiu um dos mais importantes conceitos de controlo interno contribuindo para a evolução do estudo do controlo interno em todo o mundo, (servindo de base ao SCI de muitas organizações em todo o mundo).

O COSO define o controlo interno como um processo, e não um fim em si mesmo, que a direcção e toda a organização levam a cabo de forma a permitir a utilização eficaz e eficiente dos recursos, para proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos objectivos e fiabilidade nas informações financeiras, cumprindo sempre as leis e normas estabelecidas.

O controlo interno é mais eficiente quando os controlos são construídos nas infra-estruturas da organização e fazem parte integrante da sua essência, aumentando assim a sua qualidade e evitando custos desnecessários.

### 8.1 – A COMISSÃO TREADWAY E O RELATÓRIO COSO

A National Commission on Fraudulent Financial Reporting, foi patrocinada e fundada pelo AICPA, AAA, FEI, IIA e IMA, ficando conhecida pelo nome do seu presidente James C. Treadway, Jr., comissário da SEC.

A Comissão Treadway tem como objectivos principais<sup>51</sup>:

1. Estimar a extensão em que os actos de informações financeiras fraudulentas prejudicam a integridade das informações financeiras; as forças e oportunidades, ambientais, institucionais ou individuais, que podem contribuir para esses actos; até que ponto as informações financeiras fraudulentas podem ser prevenidas ou dissuadidas e como podem ser mais rapidamente detectadas; em que medida é

---

<sup>51</sup> Relatório sobre a fraude publicado em 1992 pela National Commission on Fraudulent Financial Reporting; COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission; “Internal Control – Integrate Framework”; p. 3

que incidentes fraudulentos deste tipo podem ser o resultado do declínio do profissionalismo dos auditores internos; e em que medidas as leis e regulamentos contribuíram inocentemente e toleraram este tipo de fraude;

2. Examinar o papel do auditor na detecção da fraude, concentrando-se em saber se a detecção de informações financeiras fraudulentas foi negligenciada ou insuficiente e se a aptidão do auditor para detectar a fraude pode ser melhorada; e averiguar se possíveis alterações nas normas e procedimentos de auditoria poderiam reduzir as informações financeiras fraudulentas;
3. Identificar as características da estrutura empresarial que pode contribuir para prestar informações financeiras fraudulentas ou para a falha em detectar esses actos atempadamente. Ou por assim identificar falhas nos procedimentos que permitam detectar actos fraudulentos.

O relatório sobre a fraude publicado em 1987 é o resultado do estudo efectuado pela Comissão Treadway ao Sistema de Prestação de Informação Financeira dos Estados Unidos, entre 1985 e 1987, tendo como missão identificar os factores que sustentavam as informações financeiras fraudulentas e emitir recomendações para reduzir a sua incidência. Representa, assim, os resultados, as conclusões e recomendações da Comissão.

As recomendações da Comissão Treadway, nomeadamente sobre o sistema de controlo interno, dirigem-se às Direcções e Conselhos de Administração das empresas cotadas na bolsa, aos contabilistas, auditores, à SEC e outras entidades reguladoras, e também ao mundo académico. Apesar de serem difíceis de desencorajar e prevenir, a Comissão Treadway crê que as informações financeiras fraudulentas podem ser reduzidas se forem adoptadas as recomendações por ela definidas.

Publicado em 1992, relatório COSO vem colmatar a necessidade sentida na definição e descrição do controlo interno, de forma clara e uniforme; vem facultar normas às organizações e outras entidades para que possam avaliar e melhorar os seus sistemas de controlo.

O Controlo interno proporciona eficiência, reduz o risco de perda de activos, e ajuda a assegurar a fiabilidade das demonstrações financeiras e a confiança nas leis e

regulamentos. O controlo interno é um processo mas a sua efectividade é uma condição do processo num dado momento. O controlo interno consiste em cinco componentes interrelacionadas, aplicáveis a todas as entidades, embora possam ser aplicados de forma diferente, em pequenas e médias organizações e em grandes organizações. Os controlos podem ser menos formais e menos estruturados nas pequenas organizações, mas estas podem, ainda assim, ter controlo interno efectivo.

Tudo deve ser suportado pelos PCIGA. A implementação dos princípios de controlo interno é da responsabilidade da gestão de topo, sendo todo o processo desenvolvido pela administração, gestão e restante pessoal com a finalidade de oferecer uma garantia razoável de que os objectivos da organização são atingidos, nomeadamente a precisão e plenitude das operações, fiabilidade das Demonstrações Financeiras e conformidade com a aplicação de leis e regulamentos.

## 8.2 – COMPONENTES DO CONTROLO INTERNO

O Comissão Treadway estabelece, no referido relatório COSO, que o controlo interno é composto por cinco componentes interrelacionadas, integradas no processo administrativo e que resultam da forma como a actividade é administrada. São elas:

- Ambiente de controlo
- Avaliação do risco
- Actividade de controlo
- Informação e Comunicação
- Monitorização

As cinco componentes, que se relacionam entre si e agem de forma semelhante e independente, formam um sistema integrado que reage de forma dinâmica à mudança. Os objectivos<sup>52</sup> da organização – aquilo por que a organização luta para atingir – estão directamente relacionados com as componentes de controlo interno – que representam aquilo que é necessário para atingir os objectivos. Todas as componentes são indispensáveis para cada objectivo. Para se poder concluir que o controlo interno sobre

---

<sup>52</sup> A eficácia e eficiência as operações, de modo a assegurar a rendibilidade da organização; a fiabilidade da informação financeira; e o cumprimento das leis e normas estabelecidas.

as operações é efectivo, todas as componentes de controlo interno devem estar presentes e a funcionar bem.

### 8.2.1 – AMBIENTE DE CONTROLO

O Ambiente de Controlo, alicerce das outras quatro componentes, caracteriza a organização influenciando a consciência de controlo das pessoas, com especial relevo para os aspectos relacionados com a integridade e valores éticos, responsabilidade e competência profissional, filosofia de gestão, forma como a gestão define a autoridade e a responsabilidade, atenção e orientação fornecida pela gestão, e políticas e procedimentos de recursos humanos.

O Ambiente de controlo envolve competência técnica e compromisso ético, trata-se de um factor intangível. A postura da administração desempenha um papel determinante nesta componente. Esta deve indicar de forma clara quais são as políticas, procedimentos, Código de Ética e Código de Conduta adoptados na organização.

### 8.2.2 – AVALIAÇÃO DO RISCO

A avaliação do risco deverá ter como condição essencial a fixação de objectivos, consistentes e coerentes aos diversos níveis. Devem ser cuidadosamente identificados e analisados os riscos que põem em causa o atingir dos objectivos da organização, para que se possa decidir que acções tomar para gerir esses riscos.

Todos os factores – economia, processo produtivo, regulamentos, industria, condições de produção –, internos e externos, que circundam a organização e a podem influenciar, estão em constante mutação, pelo que se torna essencial identificar e gerir os riscos associados com as mudanças que indicam um aumento de risco nas demonstrações financeiras: mudanças nos regulamentos ou ambiente operacional da organização; mudanças de pessoal; implementação ou modificação de sistema de informação; crescimento rápido da organização; mudança de tecnologia no processo produtivo e/ou sistema de informação; introdução de novos negócios, produtos ou processos; reestruturação da organização; expansão; e adopção de novos princípios contabilísticos.

### 8.2.3 – ACTIVIDADES DE CONTROLO

As actividades de controlo compreendem as políticas e procedimentos que permitem garantir a observância das directivas da gestão, com o objectivo de minimizar os riscos que a organização enfrenta. Decorrem em toda a organização, a todos os níveis e funções, e englobam aprovações, autorizações, verificações, reconciliações, revisão da performance (análise de desvios), salvaguarda de activos e segregação de funções. Ray Whittington e Kurt Pany classificam-nas em quatro tipos<sup>53</sup>:

- Revisão de performance;
- Processamento de informação (controlos gerais e de aplicação);
- Controlos físicos;
- Segregação de funções.

As principais actividades de controlo, e suas respectivas naturezas (actividades de controlo de prevenção ou de detecção), são:

- Autonomias / Responsabilidade (prevenção): são os limites determinados a um funcionário, quanto à possibilidade deste aprovar valores ou assumir determinadas posições em nome da instituição. Exemplos: estabelecimento de valor máximo para um caixa pagar um cheque; estabelecimento dos tectos assumidos por um operador de mercado para cada horizonte de investimento; estabelecimento de autonomia operacional para a Comissão de Crédito de uma agência;
- Documentação sequencialmente numerada (prevenção): os documentos deverão ser numerados tipográfica e sequencialmente. Isto possibilita detectar quaisquer utilizações menos apropriadas dos mesmos;
- Autorizações (prevenção): a administração determina as actividades e transacções que necessitam de aprovação de um supervisor para que sejam efectivadas. A aprovação de um supervisor, de forma manual ou electrónica, implica que este tenha verificado e validado a actividade ou transacção, e assegurado que a mesma está em conformidade com as políticas e procedimentos estabelecidos. Os responsáveis pela autorização devem verificar

<sup>53</sup> Segundo WHITTINGTON, O. Ray & PANY, Kurt; (1998); *op.cit.*; p.227

a documentação pertinente, questionar itens pouco usuais, e assegurarem-se de que as informações necessárias à transacção foram verificadas, antes de darem a sua autorização. Jamais devem assinar em branco ou fornecerem a sua *password*;

- Reconciliação (detecção): é a confrontação da mesma informação com dados vindos de bases diferentes, adoptando as acções correctivas, quando necessário;
- Revisões de Desempenho (detecção): acompanhamento de uma actividade ou processo, para avaliação da sua adequação e/ou desempenho, em relação às metas e aos objectivos traçados, de forma a antecipar mudanças que possam prejudicar a organização. Exemplos: acompanhamento do comportamento de utentes de cartões de crédito; acompanhamento de flutuações abruptas nos resultados de agências, produtos, carteiras próprias e de terceiros; acompanhamento de valores realizados e orçamentados em unidades, com o objectivo de identificar dificuldades/problemas; acompanhamento da concorrência, visando o lançamento de novos produtos;
- Segurança Física (prevenção e detecção): os valores de uma entidade devem ser protegidos contra uso, compra ou venda não autorizados. Um dos melhores controlos para proteger estes activos é a segurança física, que compreende o controlo de acessos, controlo da entrada e saída de funcionários e materiais, senhas para arquivos electrónicos, 'call-back' para acessos remotos, criptografia e outros. Incluem-se neste controlo os processos de inventário dos itens mais valiosos para a entidade Exemplos: conferência de numerário, locais de acesso limitado;
- Segregação de Funções (prevenção): a segregação é essencial para a efectividade do controlo interno. Ela reduz tanto o risco de erros humanos como o risco de acções indesejadas. Contabilidade e conciliação, informação e autorização, custódia e inventário, contratação e pagamento, administração de recursos próprios e de terceiros, normalização (gestão de riscos) e fiscalização (auditoria) devem estar segregadas entre os funcionários;
- Informatização (prevenção e detecção): os controlos efectuados através de sistemas informáticos dividem-se em dois tipos:
  - ✓ Controlos gerais: pressupõe os controlos nos centros de processamentos de dados e controlos na aquisição, desenvolvimento e manutenção de programas e sistemas. Exemplos: organização e

manutenção dos arquivos de back-up, arquivo de log do sistema, plano de contingência;

- ✓ Controlos das aplicações informáticas: são os controlos existentes nas aplicações informáticas, que têm a finalidade de garantir a integridade e veracidade dos dados e transacções. Exemplos: validação de informações (verificação das informações com registos armazenados nas bases de dados);
- Normalização Interna (prevenção): é a definição, de maneira formal, das regras internas necessárias ao funcionamento da organização. As normas devem ser de fácil acesso para os funcionários da organização, e devem definir responsabilidades, políticas internas, fluxos operacionais, funções e procedimentos.

As actividades de controlo devem ser implementadas de maneira ponderada, consciente e consistente. Nada adianta implementar um procedimento de controlo, se este for executado de maneira mecânica, sem ter em consideração as condições e problemas que motivaram à sua implantação. Também é essencial que as situações adversas identificadas pelas actividades de controlo sejam investigadas, adoptando-se tempestivamente as acções correctivas apropriadas.

#### 8.2.4 – INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

A comunicação é o fluxo de informações dentro de uma organização, entendendo que este fluxo ocorre em todas as direcções – dos níveis hierárquicos superiores aos níveis hierárquicos inferiores, dos níveis inferiores aos superiores, e comunicação horizontal, entre níveis hierárquicos equivalentes.

A comunicação é essencial para o bom funcionamento do controlo interno. As informações sobre planos, ambiente de controlo, riscos, actividades de controlo e desempenho devem ser transmitidas a toda a organização. Por outro lado, as informações recebidas, de maneira formal ou informal, de fontes externas ou internas, devem ser identificadas e verificadas no que respeita à sua fiabilidade e relevância, processadas e comunicadas às pessoas que as necessitam.

O processo de comunicação pode ser formal ou informal. O processo formal acontece através dos sistemas internos de comunicação – que podem variar desde complexos sistemas informáticos, a simples reuniões de equipas de trabalho – e são importantes para a obtenção de informações necessárias ao acompanhamento dos objectivos da organização. O processo informal, que ocorre em conversas e encontros com clientes, fornecedores, autoridades e empregados, é importante para obtenção de informações necessárias à identificação de riscos e oportunidades.

No COSO, a informação e comunicação engloba a identificação da informação estratégica que deve ser comunicada de forma adequada, para que toda a organização possa contribuir para o alcance dos objectivos. A informação é o combustível que move as organizações. Os sistemas de informação devem produzir relatórios que tornem praticável a condução e controlo das actividades da organização.

A informação útil deverá fluir e chegar às pessoas de forma clara, precisa e em tempo útil, de modo a que possam cumprir as suas responsabilidades de forma adequada. Cada pessoa deve compreender o seu papel no sistema de controlo interno e a relação entre o seu trabalho e o dos outros.

É muito importante para o auditor o sistema de informação e comunicação e a forma como as responsabilidades do controlo interno são comunicadas na organização. A informação e comunicação consistem nos métodos estabelecidos para gravar, processar, resumir e transmitir as operações da organização e para manter contabilizados os respectivos bens, direitos e obrigações talvez por activos<sup>54</sup> e passivos

Deve incluir o Plano de Contas e o Manual de Procedimentos e Políticas Contabilísticas (descrição clara dos métodos e forma de realizar as operações), que em conjunto devem formar um bom guia que permita uma forma correcta e uniforme de perceber como realizar as operações.

---

<sup>54</sup> Activo: Conjunto de bens e direitos que a entidade possui;

Passivo: Conjunto formado pelas obrigações que uma entidade tem para com terceiros e que se divide em exigível a curto prazo e exigível a médio e longo prazo.

### 8.2.5 – MONITORIZAÇÃO

Os sistemas de controlo interno precisam de ser acompanhados de modo que seja avaliado o seu desempenho. O acompanhamento ou monitorização é o processo que avalia a qualidade do controlo interno ao longo do tempo; monitoriza o controlo interno para determinar se está a funcionar como deve e se são necessárias algumas modificações.

O acompanhamento é efectuado tanto através da monitorização contínua das actividades, como por avaliações pontuais, tais como auto-avaliação, revisões eventuais e auditoria interna. As deficiências de controlo interno detectadas devem ser comunicadas superiormente.

A função do acompanhamento ou monitorização é verificar se o controlo interno é adequado e efectivo. Controlos adequados são aqueles em que os cinco elementos do controlo (ambiente de controlo, actividade de controlo, avaliação do risco, informação e comunicação e acompanhamento) estão presentes e funcionam conforme planeado.

São eficientes quando a administração tem uma razoável certeza:

- Do grau de cumprimento dos objectivos operacionais propostos;
- Do grau de fiabilidade das informações fornecidas pelos relatórios e sistemas informativos; e
- Das leis, regulamentos e normas estabelecidas estarem a ser cumpridas.

### 8.3 - PRINCIPAIS LIMITAÇÕES DO CONTROLO INTERNO

Deve-se ter sempre a consciência de que o controlo interno proporciona uma garantia razoável, nunca uma certeza absoluta, dos objectivos da organização serem atingidos.

Não pode transformar uma má gestão numa boa gestão, não pode garantir o sucesso, o controlo interno efectivo apenas pode auxiliar a organização na execução de seus

objectivos, mas não garante que eles sejam atingidos, pois também tem as suas limitações:

- ✓ Deficientes juízos de avaliação na tomada de decisões;
- ✓ Ausência de código de ética e de código profissional de conduta;
- ✓ Desinteresse por parte da Direcção, na manutenção de um bom sistema de controlo porque não está interessada em atingir a confiança e a integridade da informação;
- ✓ Dimensão da empresa;
- ✓ Relação custo/benefício, há que ter em atenção se o custo para a implementação do sistema não será superior ao benefício que se espera obter dele;
- ✓ Existência de erros humanos, conluio e fraudes, pode decorrer da falta de competência ou da falta de integridade moral dos recursos humanos;
- ✓ Actuação ineficiente da auditoria interna ou externa;
- ✓ Transacções pouco usuais, dado que um sistema de controlo interno é geralmente implementado para prever transacções correntes;
- ✓ Acontecimentos externos, impossíveis de prevenir ou controlar, que estão fora do controlo de qualquer organização.

## **9 - O CONTROLO INTERNO, AS NORMAS DE AUDITORIA E DE REVISÃO**

Os auditores apoiam o seu trabalho de avaliação do controlo interno nas normas emanadas pelos diversos comités de auditoria. Existem diversas normas de auditoria e de auditoria/revisão que fornecem linhas orientadoras aos profissionais de auditoria e de revisão, proporcionando conceitos, princípios básicos e procedimentos essenciais a serem aplicados no desenvolvimento do trabalho da auditoria, em que o auditor deve obter um conhecimento suficiente do controlo interno, para o planeamento da auditoria e determinação da natureza, duração, extensão e profundidade dos testes a realizar.

Salientam-se, em seguida, algumas normas que evidenciam o controlo interno, em complemento e para além das anteriormente focadas (ponto 1.2 deste Capítulo).

O AICPA emitiu, em 1988, a SAS n.º 55<sup>55</sup> que fornece linhas orientadoras aos auditores externos para a avaliação do controlo interno em auditorias às demonstrações financeiras. Esta SAS define o controlo interno como um conjunto de políticas e procedimentos estabelecidos para fornecerem segurança razoável do alcance dos objectivos da organização. Considera que, a estrutura de controlo interno se compõe de três elementos: o ambiente de controlo, o sistema de contabilidade e os procedimentos de controlo.

Na SAS n.º 55 considera-se que o auditor deve obter conhecimento suficiente destes três elementos e das políticas e procedimentos estabelecidos pela gestão, avaliando a sua operacionalidade, tendo sempre em atenção o ambiente de controlo e os sistemas contabilísticos. Define directrizes sobre avaliação do risco de controlo, categorizando o risco em: risco inerente, risco de controlo e risco de detecção.

Em 1995, o AICPA emite uma adenda a esta norma, introduzindo na sua revisão, o conceito de controlo interno do COSO, por indicação do ASB. Assim, a SAS n.º 78<sup>56</sup>, considerando as cinco componentes do COSO (que substituem os três elementos da estrutura do controlo interno), estabelece relação entre estas e os objectivos da organização, que são operacionais, de informação financeira e de cumprimento. Agora, o auditor passa a dever obter conhecimento suficiente de cada uma das cinco componentes do controlo interno, das políticas e procedimentos e avaliar a sua operacionalidade.

Realça a responsabilidade do auditor relatar deficiências de controlo interno encontradas, que possam afectar as demonstrações financeiras. Adota em profundidade as cinco componentes do controlo interno do COSO, realçando-se a preocupação pela competência, integridade e ética do pessoal da organização, quando estuda o ambiente de controlo e o cuidado em adequar as actividades de controlo às outras componentes, nomeadamente, à avaliação do risco. Enquanto que nesta norma se mantém as categorias do risco, os procedimentos de controlo são substituídos pelas actividades de controlo do COSO e a informação deixa de ser restringida à obtida do sistema

---

<sup>55</sup> AICPA; Statement on Auditing Standards 55; (1988); "Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit"; Nova York; AICPA

<sup>56</sup> AICPA; Statement on Auditing Standards 78; (1995); "Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS n.º 55"; Nova York; AICPA

contabilístico e passa a ser obtida dum sistema de informação relevante para as demonstrações financeiras, onde se inclui o sistema contabilístico.

O IIA e o IPAI<sup>57</sup> publicaram em 1999 a SIAS n.º 1 (“Controlo: Conceitos e Responsabilidades do IIA”) onde se descrevem os objectivos e componentes do controlo interno e se explica como o auditor interno deve desenvolver o seu exame.

A Norma Internacional de Revisão n.º 400<sup>58</sup>, publicada (reorganizada) em 2000, estabelece normas e orientações na obtenção do conhecimento dos sistemas contabilísticos e de controlo interno e no risco de revisão/auditoria. Considera que o risco de auditoria se compõe do risco inerente, risco de controlo e risco de detecção.

Define o sistema de controlo interno como todas as políticas e procedimentos de controlo interno adoptados pela direcção para contribuir na obtenção dos objectivos por si definidos, e compreende o ambiente de controlo e os procedimentos de controlo. Na revisão/auditoria de demonstrações financeiras, o revisor/auditor apenas se preocupa com as políticas e procedimentos do sistema contabilístico e de controlo interno relevantes para as asserções das demonstrações financeiras, e também com a avaliação de risco inerente e de controlo.

Descreve detalhadamente o risco inerente, o sistema contabilístico e de controlo interno (incluindo as suas limitações), o ambiente de controlo, o risco de controlo e os testes de controlo a executar para obter prova de revisão/auditoria. Foca o risco de revisão/auditoria nas pequenas empresas, o dever de comunicação de pontos fracos e a perspectiva do Sector Público na aplicação desta NIR.

A Directriz de Revisão n.º 400<sup>59</sup> surge da necessidade de determinação do risco de revisão/auditoria e pretende estabelecer normas e proporcionar orientações na avaliação do risco de auditoria e dos seus componentes: risco inerente, risco de controlo e risco de

---

<sup>57</sup> IPAI – Instituto Português de Auditores Internos

<sup>58</sup> Norma Internacional de Revisão/Auditoria (NIR) 400; (2000); “Avaliação do Risco e Controlo Interno”; IFAC

<sup>59</sup> Directriz de Revisão/Auditoria (DIR) 400; (2000); “Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria”; Maio/2000; OROC

detecção, e ajudar a conceber procedimentos que assegurem a redução do risco a um nível aceitável.

Começa por aclarar o conceito de risco de revisão/auditoria, risco inerente, risco de controlo e risco de detecção. Além da avaliação destes riscos, o auditor deve considerar a avaliação preliminar do risco de controlo das asserções contidas nas demonstrações financeiras, e como determinar a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos para essas asserções. Discrimina os testes de controlo, a relação entre a compreensão do controlo interno e a avaliação do risco de controlo, a necessidade de documentar a compreensão e a avaliação do risco de controlo, e a qualidade e oportunidade da prova de revisão/auditoria.

Também em Maio de 2000, é publicada a DIR 410<sup>60</sup>. Esta directriz tem por objectivo estabelecer normas e proporcionar orientação na obtenção do conhecimento suficiente dos componentes do sistema de controlo interno, a fim de se planear a revisão/auditoria e de se desenvolver uma metodologia de revisão/auditoria eficaz. Define o conceito de sistema contabilístico (série de tarefas adoptadas pela gestão, através das quais as transacções são processadas como um meio de manter registos financeiros) e o sistema de controlo interno (políticas e procedimentos adoptados pela gestão e que contribuem para a obtenção dos objectivos definidos), compreendendo este último, as cinco componentes de controlo interno do COSO.

Considera existir um relacionamento directo entre os objectivos da organização e as componentes do controlo interno. Descreve as limitações inerentes ao controlo interno e cada uma das componentes do controlo interno (incluindo a sua aplicação em pequenas e médias entidades), bem como os procedimentos necessários para obter a compreensão do controlo interno. Salaria a importância da salvaguarda dos activos e da comunicação dos pontos fracos do conhecimento do revisor/auditor.

Em 2001, o IIA publica O Enquadramento de Práticas Profissionais (EPP) de Auditoria Interna (igualmente publicado pelo IPAI<sup>61</sup>), no seguimento da aprovação, em 1999, de uma nova definição de auditoria interna e de um novo EPP, pelo Conselho de

---

<sup>60</sup> Directriz de Revisão/Auditoria (DIR) 410; (2000); "Controlo Interno"; Maio/2000; OROC

<sup>61</sup> IPAI – Instituto Português de Auditores Internos

Administração do IIA, de forma cobrir a lacuna vivente entre as orientações existentes e as práticas correntes e para a melhor projectar a profissão no século XXI. O Objectivo do EPP é “de organizar o âmbito geral da orientação de auditoria interna de modo a se tornar facilmente acessível e em tempo oportuno”<sup>62</sup> e pretende apoiar os auditores internos a, cada vez mais, prestar serviços de qualidade.

Na Prática Recomendada 2120.A1-1, onde é tratada a avaliação e relato dos processos de controlo, é uma vez mais ressaltada a responsabilidade da administração e da gestão de topo, na implementação e manutenção de processos de controlo interno eficazes que auxiliem a organização a gerir os riscos e a alcançar os objectivos estabelecidos, com a obtenção de informação financeira e operacional fidedigna, salvaguarda de activos, operações correcta e plenamente executadas, sempre em conformidade com leis e regulamentos.

Refere que o auditor interno deverá avaliar a eficácia dos sistemas de controlo interno das organizações, comunicando em tempo oportuno, ao longo do trabalho, e aos diversos níveis de gestão, o resultado do seu trabalho, de forma a ser poderem rapidamente aplicar medidas correctivas nas eventuais deficiências ou fraquezas de controlo encontradas.

Chama a atenção para o facto de a existência de uma deficiência ou fraqueza de controlo não significar um problema de risco residual. Deve ser sempre relatada, melhorada ou corrigida e verificada a sua importância para a avaliação do controlo em geral e do nível de aceitabilidade do risco.

## **10 – A METODOLOGIA DA AUTO-AVALIAÇÃO (CSA)**

Para avaliar a adequação da gestão do risco e dos processos de controlo, a gestão pode utilizar a metodologia da auto-avaliação (CSA).<sup>63</sup> É uma relativamente nova metodologia que visa envolver todo o pessoal da organização juntamente com a gestão e, assim, aumentar a geração de informação sobre o risco e controlo interno e auxiliar os

<sup>62</sup> IIA e IPAI; (2001); “O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna”; pag. iii

<sup>63</sup> CSA – Control Self-Assessment, também referida como auto-avaliação do controlo e risco (CRSA).

auditores na análise e avaliação dos procedimentos de controlo (por outras palavras, na qualidade do controlo).

A CSA pode ser definida como a metodologia usada para rever os objectivos chave da organização, os riscos envolvidos na obtenção dos objectivos, e os controlos internos projectados para gerir esses riscos. É um processo através do qual a efectividade do controlo interno é examinada e avaliada, e com o qual se pretende assegurar uma certeza razoável de que todos os objectivos da organização são atingidos.

Iniciada em 1987 na Gulf Canada, o CSA é uma ferramenta poderosa para a avaliação da funcionalidade do controlo e dos processos da organização, permitindo “medir situações imprevistas que as técnicas de auditoria tradicional não conseguem: confiança, moral e cultura corporativa.”<sup>64</sup>

O sucesso do CSA depende do envolvimento de todos os participantes, sendo a responsabilidade do processo partilhada pelos empregados da organização. Esta metodologia acrescenta valor ao trabalho do auditor interno ao gerar informação quantitativa e qualitativa sobre o controlo interno, auxilia no desenho e manutenção de sistemas de risco e de controlo, na identificação de riscos e na determinação de acções correctivas.

São vários os benefícios atribuídos ao CSA:

- ✓ Melhora o ambiente de controlo da organização ao ajudar a delinear melhor os objectivos da organização e o papel do controlo interno no alcance desses objectivos e metas;
- ✓ Aumenta a possibilidade de alcançar os objectivos da organização ao treinar e habilitar o pessoal a avaliar o risco e a associar os processos de controlo com a gestão desses riscos;
- ✓ Motiva o pessoal no desenho e implementação dos processos de controlo e na melhoria contínua desses processos;

---

<sup>64</sup> MAKOSZ, Paul; (1997); “Serious About CSA”; CSA Sentinel n.º 1; January; IIA; p. 1

- ✓ Apesar da responsabilidade do processo ser partilhada pelo pessoal envolvido, a responsabilidade dos gestores pelos processos de gestão do controlo e risco é reforçada e torna-os mais empenhados;
- ✓ Acresce valor ao trabalho do auditor, ao gerar maior quantidade de informação e de maior qualidade sobre o controlo interno, libertando recursos e reduzindo custos no trabalho de auditoria e dando ênfase ao seu trabalho na análise de processos de elevado risco e situações pouco comuns;
- ✓ Os controlos informais são mais facilmente identificados e avaliados;
- ✓ Ajuda os auditores internos a obterem maior conhecimento do processo ao envolvê-los como instrutores e assistentes do grupo de trabalho;
- ✓ Aumenta a consciência de controlo na organização, fomentando acções correctivas mais oportunas e eficazes;
- ✓ Ajuda a detectar os problemas e a encontrar soluções mais rapidamente e as acções correctivas são de melhor qualidade;
- ✓ Gera um intercâmbio dinâmico entre pessoas de diferentes departamentos, desenvolvendo-se ideias inovadoras, questões chave e soluções adequadas.

Existem três modelos fundamentais de abordagem à metodologia CSA: (1) grupos de trabalho assistidos ou *workshops*; (2) levantamentos ou questionários e; (3) análises realizadas pela gestão. Algumas organizações combinam dois ou mesmo os três modelos para melhor satisfazer a sua auto-avaliação. Segundo o IIA<sup>65</sup>, a maioria das organizações utiliza o modelo de grupos de trabalho assistido.

Descriminemos os três modelos de auto-avaliação:

- 1) Grupos de trabalho assistidos: são formados por elementos de toda a organização, obtendo-se informação sobre o controlo interno de diferentes níveis da organização. A sua constituição depende dos controlos, dos processos, dos objectivos ou dos riscos. O dinamizador (especialista) é formado em desenho de sistemas de controlo interno e em técnicas gerais de dinamização de grupos.

---

<sup>65</sup> The Institute of Internal Auditors; (1998); "A Perspective on Control Self-Assessment" Professional Practices Pamphlet 98-2; Florida; p.6

Neste modelo, obtém-se geralmente um relatório durante as deliberações, e após chegar a consenso nas diversas discussões, o grupo analisa o relatório final proposto (na última sessão). Podem ser aplicados um ou mais dos formatos deste modelo, mas qualquer um deve fortalecer a estrutura de controlo da organização. Esta deve analisar oportunidades e ameaças, forças e fraquezas para melhor determinar qual o formato que mais a satisfaz. Os formatos são:

*Baseado nos controlos* – coloca ênfase na eficiência dos controlos existentes, sendo antecipadamente identificados os riscos e controlos, pelo especialista, baseado em informações prestadas pela gestão. O grupo de trabalho analisa a eficácia dos controlos existentes e as lacunas entre estes e os controlos desejados pela gestão. Este formato é eficiente na análise de controlos informais como seja a integridade da gestão;

*Baseado nos processos* – focaliza-se na análise de actividades realizadas num determinado processo, pretendo-se estimar, actualizar, aperfeiçoar e delimitar os processos seleccionados. Antes das *workshops*, o especialista estabelece quais os processos que melhor poderão atingir os objectivos da organização, decidindo então quais os objectivos a avaliar. Este formato abrange objectivos múltiplos no interior do processo e apoia os esforços coordenados da gestão, podendo obter-se maior eficiência na sua aplicação conjunta com redefinições de procedimentos e sistemas, melhoria da qualidade e melhoria contínua;

*Baseado nos objectivos* – examina a melhor forma de se atingirem os objectivos da organização. O grupo efectua o levantamento dos controlos e estabelece os riscos residuais remanescente, pretendendo decidir se foram escolhidos os melhores procedimentos de controlo, se estes são efectivos e se os riscos residuais se situam a um nível aceitável;

*Baseado nos riscos* – focaliza-se na identificação e gestão do risco, objectivando-se a análise dos riscos residuais significativos. O grupo examina as actividades de controlo para verificar se estas são suficientes para gerir os riscos chave. Verifica os obstáculos, ameaças e entraves ao alcance dos objectivos assim como os procedimentos de controlo. São facilmente identificados os riscos residuais significativos que necessitam de acções correctivas.

2) Levantamentos ou Questionários: esta abordagem usa simples instrumentos de inspecção, com possibilidade de resposta “Sim/Não” ou “Tenho/Não Tenho” a serem aplicados a universos grandes ou dispersos, quando a gestão pretende reduzir custos ou tempo ou quando a cultura da organização não permite discussões abertas em grupos de trabalho.

3) Análises realizadas pela gestão: através deste modelo a gestão efectua um estudo abrangente dos processos da organização. Os especialistas combinam a informação - cuidada e oportuna - obtida através deste modelo, com informações disponibilizadas pelos gestores e outro pessoal chave, partilhando o conhecimento, (após análise do material recolhido) com os gestores ou responsáveis por processos, no estabelecimento da metodologia de auto-avaliação da organização.

Para a implementação efectiva da metodologia de auto-avaliação devem ser tidos em conta cinco grandes questões:

1. Alcance do processo CSA: deve ser decidido qual a parte da organização a usar o CSA, as funções e objectivos a serem considerados e o nível de detalhe a avaliar;
2. Impacto da cultura da organização: com base na análise efectuada a cultura da organização, o especialista selecciona o modelo CSA a aplicar;
3. Uso dos resultados do CSA: o especialista determina se deve usar os resultados da avaliação do risco de CSA no trabalho de auditoria interna;
4. Melhoramentos do processo de CSA: devem ser estabelecidas que ferramentas, técnicas, documentos, mecanismos, estruturas e formatos de relatório usar em conjugação com a recolha e divulgação da informação de CSA;
5. Envolvimento da auditoria interna: o especialista deve determinar se será a auditoria interna ou a gestão a dirigir o processo de CSA. Há quem defenda que deverá ser a auditoria interna a dirigir o CSA uma vez que é a grande responsável pelo controlo interno, por outro lado, há quem defenda que para o CSA ser eficiente deve ser efectuado pela gestão ou pessoal independente da auditoria interna.

“Um programa de CSA reforça o papel tradicional da auditoria interna, ao apoiar a gestão no estabelecimento e manutenção dos processos de gestão de risco e de controlo e na avaliação da adequação do mesmo sistema. Através de um programa de CSA, a actividade de auditoria interna e as diversas unidades e funções colaboram na produção de uma informação aperfeiçoada sobre o funcionamento dos processos de controlo e sobre a importância dos riscos residuais.”<sup>66</sup>

## 11 - O CONTROLO INTERNO E AS NORMAS DA QUALIDADE

Quando se fala em controlo interno surge logo a imagem da qualidade, pois ambos são constituídos por uma série de acções comuns que abrangem toda a organização e contribuem para o seu bom funcionamento e para o atingir dos objectivos, objectivos esses que se podem resumir na busca da qualidade.

Nas organizações onde o tema da ISO 9000<sup>67</sup> prevalece, incluem-se tanto os objectivos de controlo interno e da qualidade no controlo e na avaliação do risco. A qualidade de gestão é inseparável do controlo de gestão, verificando-se a inclusão da avaliação do controlo interno e da qualidade em qualquer programa de avaliação, bem como a integração de actividades de controlo nos programas de qualidade.

As normas da família ISO 9000 formam um conjunto coerente de normas desenvolvidas para apoiar as organizações na implementação e gestão de sistemas de gestão da qualidade eficazes que facilitam a compreensão mútua no comércio nacional e internacional.

---

<sup>66</sup> IIA e IPAI, (2001); *op.cit.*; p. 149

<sup>67</sup> As normas internacionais de qualidade estruturam-se em ISO's, emitidas pela Organização Internacional de Normalização – federação mundial de organismos nacionais de normalização. As normas europeias equivalentes das ISO são identificadas por precederem o nome das mesmas pela sigla EN. A versão portuguesa de uma norma europeia, precede a sigla EN da sigla NP, assim temos, para a ISO 9000, de 2000: NP EN ISO 9000:2000.

Normas de Sistemas de Gestão da Qualidade		
ISO 9000	Fundamentos e Vocabulário	Descreve os fundamentos do sistema de gestão da qualidade e especifica a terminologia que lhes é aplicável.
ISO 9001	Requisitos	Especifica os requisitos do sistema de gestão da qualidade a utilizar na demonstração da capacidade de corresponder tanto a requisitos dos clientes como a regulamentos aplicáveis e no aumento da satisfação do cliente.
ISO 9004	Linhas de orientação para melhoria do desempenho	Fornece as linhas de orientação para se verificar a eficiência e eficácia do sistema de gestão da qualidade, no intuito de melhorar o desempenho da organização e aumentar a satisfação do cliente.
ISO 19011	Linhas de Orientação para auditores de Sistemas de Gestão da Qualidade e/ou Gestão Ambiental	Dá orientação para a execução de auditorias a sistemas de gestão da qualidade e sistemas de gestão do ambiente.

**Quadro 4 – As normas da família ISO 9000**

“A qualidade dos serviços prestados aos clientes deve ser uma questão de preocupação permanente. (...) O acolhimento, a atenção, a rapidez, a fiabilidade, a simplicidade e a transparência são os factores decisivos.”<sup>68</sup>

Um sistema de gestão da qualidade transmite confiança à organização e aos clientes sobre a sua capacidade de cumprir de forma consistente os requisitos impostos. A gestão da qualidade é cada vez mais uma das disciplinas da gestão necessária numa organização que se deseje de sucesso, numa continuidade de melhoria de desempenho, e numa gestão transparente e com controlo sistemático. As normas de sistemas de gestão da qualidade baseiam-se em oito princípios de gestão da qualidade<sup>69</sup>:

- 1- Focalização no cliente
- 2- Liderança
- 3- Envolvimento das pessoas
- 4- Abordagem por processos
- 5- Abordagem da gestão como um sistema
- 6- Melhoria contínua
- 7- Abordagem à tomada de decisões baseada em factos
- 8- Relações mutuamente benéficas com fornecedores

<sup>68</sup> AFGES; (1993); “Audit et Inspection Bancaire” – Tome 1 – L’Audit Interne; 2e Édition; Editions AFGES; p.28

<sup>69</sup> NP EN ISO 9000:2000; (Março 2001); IPQ; pp 7 e 8

O desenvolvimento, implementação, manutenção e melhoria do sistema de gestão da qualidade deve ser uma preocupação sistemática da organização pois tem a capacidade de transmitir confiança acerca da qualidade dos produtos e da capacidade dos processos da organização, levando á melhoria contínua, ao aumenta da satisfação do cliente e ao sucesso da organização.

O estudo da qualidade desenvolve-se em paralelo com o estudo do COSO. Cada um dos requisitos do sistema da qualidade pode influenciar todos os elementos do COSO. As diferentes componentes do controlo interno interrelacionam-se com os elementos que integram o sistema de qualidade.

Pode-se verificar, que tal como no controlo interno, no âmbito do sistema de gestão da qualidade, a gestão de topo é o elemento chave para criar, pela liderança e adopção das medidas apropriadas, um ambiente que envolva as pessoas de forma integral, na implementação e manutenção de um sistema que funcione de forma eficaz. Uma das suas funções é efectuar avaliações regulares e sistemáticas da adequabilidade, eficiência e eficácia do sistema de gestão da qualidade, em relação à política da qualidade e aos objectivos da qualidade (e do sistema de controlo interno, em relação aos procedimentos, leis e regulamentos e objectivos da organização).

Também no sistema de gestão da qualidade, como no controlo interno, a documentação é fundamental para facultar evidência, formação, e avaliação da eficácia, permitindo a comunicação de intenções e a consistência das acções. Cria valor acrescentado, não devendo constituir um fim em si mesmo. Os documentos utilizados nos sistemas de gestão da qualidade são os manuais de qualidade, planos de qualidade, especificações, orientações, procedimentos documentados, instruções de trabalho e desenhos e registos.

Tal como no controlo interno, as auditorias dos sistemas de gestão da qualidade pretendem determinar o grau de cumprimento dos requisitos do sistema de gestão da qualidade, servindo as suas constatações para avaliara a eficácia do sistema e identificar oportunidades de melhoria. Uma das fontes de informação utilizadas para revisão do sistema de gestão da qualidade é, precisamente, o relatório de auditoria.

## 12 – O SARBANES-OXLEY ACT DE 2002

Em consequência dos recentes escândalos financeiros protagonizados um pouco por todo o mundo e especificamente por grandes empresas norte americanas, vem o congresso americano emitir, a 23 de Janeiro de 2002, uma nova lei que visa proteger os investidores e o interesse público, ao pretender melhorar a exactidão e confiança da informação relatada pelas organizações, com base em exigências de avaliações e relatos de controlo interno.

Esta lei, designada por Sarbanes-Oxley Act de 2002, revoga parte da Securities Exchange Act de 1934, pretendendo melhorar e actualizar este diploma. Assim, adoptaram-se regras que vêm exigir às sociedades sujeitas aos requisitos de relato do Securities Exchange Act de 1934 a inclusão nos seus relatórios anuais um relatório da gerência sobre o controlo interno do relato financeiro da organização.

“O objectivo destas novas regras é o de prevenir fraudes que colocaram certas empresas em crise e quebraram a confiança dos accionistas. As regras exigem aos gestores e auditores externos que avaliem os controlos e relatem qualquer problema encontrado aos accionistas.”<sup>70</sup>

As novas alterações exigidas aumenta a complexidade e as horas gastas na prestação de contas das organizações, “os contabilistas têm de encontrar tempo para saber e fazer mais. (...) As organizações são obrigadas ao aumento de pessoal, quer para acompanhar a enorme onda de alterações exigidas quer para trazer novas perícias à auditoria interna.”<sup>71</sup> Segundo HARRINGTON, Cynthia, os contabilistas são responsáveis por estabelecer as novas leis e regulamentos nas organizações, pelo que, neste contexto, devem: (a) estabelecer novos controlos internos e métodos de avaliação desses controlos; (b) desenvolver funções de auditoria interna onde são necessárias e criar novo relacionamento com os auditores externos e com o conselho de auditoria e; (c) colocar em prática as linhas de telefone dedicadas para os empregados poderem denunciar fraudes.

<sup>70</sup> SOLOMON, Deborah; (2003); “Fraud Detector: SEC Sets a New Rule Aimed at Companies’ Internal Controls” Wall Street Journal – *Tradução Livre*

<sup>71</sup> HARRINGTON, Cynthia; (2003); “The New Accounting Environment”; Journal of Accountancy – *Tradução Livre*

“Com o Sarbanes-Oxley Act de 2002, os auditores internos enfrentam os maiores desafios de sempre, principalmente no que toca à avaliação e monitorização dos controlos internos.”<sup>72</sup>

Ficou estabelecido na Secção 404 do Sarbanes-Oxley Act de 2002 que o relatório anual da sociedade tem de incluir “um relatório da gerência sobre o controlo interno contendo:

- uma declaração da responsabilidade da gerência de estabelecer e manter um controlo interno adequado do relato financeiro da sociedade;
- uma declaração a identificar a estrutura conceptual usada pela gerência para levar a efeito a avaliação exigida relativamente à eficácia do controlo interno do relato financeiro da sociedade;
- a avaliação da gerência relativamente à eficácia do controlo interno do relato financeiro da sociedade no fim do ano fiscal mais recente da sociedade, incluindo uma declaração sobre se o controlo interno do relato financeiro da sociedade é ou não eficaz. A avaliação deverá incluir a divulgação de quaisquer “pontos fracos materiais” no controlo interno do relato financeiro da sociedade identificado pela gerência. A gerência não está autorizada a concluir que o controlo interno do relato financeiro da sociedade é eficaz se houver um ou mais pontos fracos materiais no controlo interno do relato financeiro da sociedade; e
- uma declaração de que a entidade que auditou as demonstrações financeiras incluídas no relatório anual emitiu um relatório de confirmação da avaliação da gerência relativamente ao controlo interno do relato financeiro da entidade registada.”<sup>73</sup>

A avaliação da eficácia do controlo interno do relato financeiro da sociedade deve ser baseada numa estrutura conceptual de controlo reconhecida e adequada - como a do COSO, por exemplo – isenta de preconceitos, suficientemente completa, que permita mensurações qualitativas e quantitativas razoavelmente consistentes, e ser relevante para uma avaliação do controlo interno do relato financeiro. “Os gestores têm de avaliar

---

<sup>72</sup> BEAN, LuAnn e Chambliss, Karen; (2003); “Preventing Revenue Recognition Problems: Internal Controls and Best Practices”; Internal Auditing – *Tradução Livre*

<sup>73</sup> “Relatório da Gerência sobre o Controlo Interno do Relato Financeiro e Certificação da Divulgação nos Relatórios Periódicos Exigidos pelo Exchange Act”; (2003); Manual do Revisor Oficial de Contas; p. 11 e 12

a eficiência da estrutura de controlo interno da sua organização e dos procedimentos de relato financeiro. Também têm de declarar qual estrutura conceptual de controlo que usam para avaliar os seus controlos internos.”<sup>74</sup>

As Secções 302 e 906 do Sarbanes-Oxley Act exigiam que as sociedades depositem certas certificações como anexos aos relatórios anuais, semestrais e trimestrais<sup>75</sup>. Após análise aprofundada, a Comissão decidiu não exigir avaliações trimestrais do controlo interno do relato financeiro tão extensas quanto a avaliação anual.

Assim, a gerência deve avaliar qualquer alteração no controlo interno do relato financeiro da sociedade que tenha ocorrido durante um trimestre fiscal e que tenha afectado – ou seja provável vir a afectar – materialmente o controlo interno do relato financeiro da sociedade, não exigindo a indicação das conclusões dos responsáveis pela certificação relativamente à eficácia do controlo interno do relato financeiro da sociedade numa data particular numa base trimestral.

A divulgação de qualquer alteração no controlo interno do relato financeiro da sociedade deve ser efectuada no relatório trimestral, se tiver ocorrido durante o trimestre fiscal abrangido por este, ou no relatório anual, se tiver ocorrido durante o último trimestre fiscal.

As regras do Sarbanes-Oxley Act têm como data de eficácia o 14 de Agosto de 2003, dependendo as datas de cumprimento - que nunca vai além de 2005 - do tipo de sociedade em questão<sup>76</sup>, podendo qualquer sociedade cumprir voluntariamente os novos requisitos de divulgação antes das datas de cumprimento.

---

<sup>74</sup> LEVINSOHN, Alan; (2003); “Preparing to publicize financial controls”; *Strategic Finance – Tradução Livre*

<sup>75</sup> A Secção 302 exigia que as sociedades que depositassem relatórios periódicos segundo a Secção 13(a) ou 15(b) do Exchange Act proporcionassem uma certificação em cada relatório trimestral e anual depositado junto da Comissão.

<sup>76</sup> As sociedades que sejam um “accelerated filer”, como definido na Regra 12b-2 do Exchange Act, no fim do seu primeiro ano fiscal findo em ou após 15 de Junho de 2004, têm de começar a cumprir os requisitos de divulgação do relatório da gerência sobre o controlo interno de relato financeiro no seu relatório anual desse ano fiscal. Se a sociedade não for um “accelerated filer”, incluindo um emitente privado estrangeiro, tem de começar a cumprir o relatório do controlo interno anual do seu primeiro ano fiscal findo em ou após 15 de Abril de 2005. A partir destas datas de cumprimento, qualquer sociedade deve cumprir os requisitos relativos à avaliação de qualquer alteração material no controlo interno do relato financeiro.

É assim visível que para muitas entidades se verifique a necessidade da rápida adaptação aos novos requisitos, mesmo não se tratando de sociedades abrangidas pelo Exchange Act. A este propósito veja-se a imposição recentemente efectuada pelo organismo de controlo das instituições financeiras e seguradoras portuguesas (Banco de Portugal e Instituto de Seguros de Portugal), sobre o sistema de controlo interno, a levar a cabo já em 2004.

## CAPÍTULO II – O CONTROLO INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

### 1- RESENHA HISTÓRICA DO CONTROLO INTERNO

#### 1.1- NOUTROS PAÍSES

A evolução da contabilidade ao longo dos tempos tem conduzido à evolução do sistema de controlo interno, podendo dizer-se que a evolução dum provoca necessariamente a evolução do outro. É assim que a existência duma estrutura de controlo interno (melhor ou pior concebida), parece ter estado sempre presente em qualquer organização, em consonância directa com a necessidade dos registos contabilísticos, já que<sup>77</sup>:

- a) Os Anciãos reconheceram muito cedo a importância da existência dum bom sistema interno de gestão, tendo, em consequência, elaborado procedimentos de controlo interno, cuja validade só foi reconhecida passados cerca de 4 000 anos;
- b) A compreensão dos Sumérios, no 2º milénio antes de Cristo, ao considerarem essencial o estabelecimento de comunicações claras e precisas entre os produtores e os utilizadores da informação;
- c) As ideias de Zhon (XIº século antes de Cristo) influenciaram várias gerações, onde se destaca o pensamento de Zeng Bouquin (XIIº século depois de Cristo), quando, a propósito do bom funcionamento da auditoria e do controlo interno, insistia na necessidade de assegurar um controlo recíproco na separação de funções, por exemplo, entre o auditor e o tesoureiro. Na dinastia de Tang (ano 726 depois de Cristo) foi introduzida uma reforma profunda nas finanças públicas, onde se constata que os procedimentos de controlo interno saíram reforçados;

---

<sup>77</sup> Collins, Lionel e Valin, Gerard, (1992), "Audit et contrôle interne – Aspects financiers opérationnels et stratégiques", 4ª Editions, Editions Dalloz, Paris, pág. 3 – 9. Aspectos globalmente também focados pela Association of Chartered Accountants in the U.S. (ACAUS), "Accounting History", [http://www.acaus.org/acc\\_hist.html](http://www.acaus.org/acc_hist.html) Acesso em 20/08/04

- d) O controlo por comparação de duas fontes de informação distintas, considerado como um dos meios de controlo mais difundidos e utilizados para assegurar a protecção dos bens e a fiabilidade de informação, remonta ao ano 1280, quando o Papa Nicolau II estabeleceu que o seu notário teria um duplicado de todos os registos de receitas e despesas, a fim de posteriormente poder ser aferida a exactidão do trabalho do seu próprio contabilista;
- e) Relativamente à divisão de responsabilidades, reconhece-se aos Romanos a sua primazia, quando tinham estabelecidas regras específicas, como, por exemplo, o facto da realização de despesas e cobranças de impostos ser da responsabilidade do Senado, que posteriormente delegava o que entendia por necessário;
- f) Os poucos exemplos históricos que se conhecem demonstram que, numa primeira fase, a implementação dum embrião de controlo interno só tinha como objectivo a limitação do risco de fraude. Algures no início do século XX nasce a ideia de que um SCI permitia também evitar riscos de natureza contabilística. De facto, a evolução dos conceitos de controlo está estritamente ligada ao desenvolvimento dos organismos profissionais de contabilidade.

No passado mais recente podemos ver que a estrutura de controlo interno varia de país para país<sup>78</sup>. Focando apenas alguns, começemos pela Europa:

Em Inglaterra, estão publicadas num manual – *Government Accounting* – as principais normas de controlo de gestão, estando definidas as funções do mais alto responsável pela regularidade das contas públicas e pela utilização eficaz e eficiente dos recursos dos serviços e organismos. Os serviços têm grande autonomia na implementação dos controlos.

Na Alemanha, os serviços e organismos têm independência total para implementação dos controlos, não intervindo o Ministério das Finanças neste assunto. É do Tribunal de Contas que as unidades de auditoria recebem todas as orientações em matéria técnica e profissional e a quem enviam os seus relatórios, fazendo parte assim do controlo externo. Precedentemente aos controlos efectuados pelo Tribunal de Contas, são efectuadas verificações pelos Serviços de Verificação Prévia.

---

<sup>78</sup> Costa, A. Carvalhal; Torres, Maria do Rosário; (1996); *op.cit.*; p. 72 a 75

Com um sistema de controlo muito descentralizado, a Dinamarca não tem um organismo central encarregue do controlo do trabalho dos gabinetes de auditoria que cada ministério e organismo possuem. Cada organismo tem assim a responsabilidade de implementação de sistemas de controlo, sendo estes acessíveis aos cidadãos.

Outro país também muito descentralizado e com total acessibilidade dos cidadãos aos controlos e processos decisórios dos organismos públicos é a Suécia, onde foram criadas equipas de auditoria interna nos organismos mais importantes, em paralelo ao auto-controlo exercido por cada gestor.

Na América do Norte, mais especificamente nos EUA, cada organismo possui um gabinete de auditoria independente da direcção e chefiada pelo inspector-geral, que emite relatórios a serem apresentados à direcção e enviados ao Congresso. Os responsáveis dos organismos têm de efectuar avaliações dos seus controlos internos e reportá-las ao Presidente e ao Congresso, sendo os 24 maiores organismos também obrigados a auditorias anuais.

No Canadá, compete ao Conselho do Tesouro a responsabilidade de todos os assuntos relacionados com o planeamento e execução orçamental, sendo as suas directivas em matéria de controlo tidas em consideração pelos auditores internos. Cada ministério tem o seu núcleo de auditoria.

## 1.2 – EM PORTUGAL

Em Portugal<sup>79</sup>, o conceito de controlo interno remonta a meados do século XVIII, no âmbito das profundas reformas levadas a cabo por Marquês de Pombal, com a publicação da Carta de Lei<sup>80</sup>, assinada pelo Rei D. José, em 22 de Dezembro de 1761, que deu origem à criação do Erário Régio.

<sup>79</sup> Pires Caiado, António C.; (1997); “Aspectos do Sistema de Controlo Interno nas Finanças Públicas em Portugal (1761 – 1832)”;

Jornal de Contabilidade n.º 247; p. 264  
<sup>80</sup> Segundo Benavente Rodrigues - (1996); “Os Contos das Contas – Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 sobre a extinção dos contos e a criação do Real Erário”; Jornal de Contabilidade n.º 232; p. 222 e 223 -esta Carta de Lei encontra-se “manuscrita em quarenta e quatro páginas de texto num português denso, quicá enfadonho, mas perfeitamente acessível”.

Este diploma fixava já normas exaustivas sobre a organização e funcionamento das Finanças do Estado, entre as quais a adopção do Método das Partidas Dobradas na Contabilidade Pública e a inclusão de procedimentos (15 Títulos) que ultrapassavam a própria contabilidade, numa aproximação do que se encontra actualmente descrito nos Manuais de Controlo Interno. Como refere este autor, pena foi que as reformas de 1832, patrocinadas pelas ideias liberais, tivessem extinguido o Erário Régio e as consequentes inovações em matérias de técnicas contabilísticas, pelo que muito perdeu a Contabilidade Pública em Portugal. A Carta de Lei constitui o primeiro suporte legal e uma das traves mestras da Contabilidade Pública moderna no nosso país<sup>81</sup>.

De entre os vários aspectos contidos no diploma anterior, no que se relaciona com os procedimentos de controlo interno, destacam-se<sup>82</sup>:

- a) A Inclusão de vários pontos relacionados com: (i) o ambiente e o controlo das receitas e despesas; (ii) a definição de características, responsabilidades e limites de autoridade das pessoas envolvidas; (iii) a segurança dos bens (receitas) do reino;
- b) A inclusão de diversas penas aplicáveis aos prevaricadores .....
- c) A delegação de competências nas arrematações dos Contratos, quando eram arrendados os Bens e Direitos da Coroa, estava cometida aos Tribunais de Administração da Real Fazenda (Título II);
- d) No Título III, dedicado à figura do Tesoureiro Mor, fixava-se já que nos sábados e feriados de cada semana (ou 6ª feira se o sábado fosse feriado), deveriam ser elaborados resumos de entradas e saídas de dinheiros públicos, passados ao Livro e prestadas contas ao Inspector-geral. Este último informaria o Rei, semanalmente, sobre a situação do Tesouro (receitas e despesas);
- e) Título IV e seguintes cria procedimentos de controlo, de entradas e saídas do Tesouro, e diversas figuras que auxiliavam o Tesoureiro Mor, como sejam os Contadores Gerais, Escriturários, Porteiro, Fieis e Contínuos.

No passado recente e desde o início da década de 70, do século passado, que o Estado Português se preocupa com o sistema de controlo interno da administração pública, e tem vindo a legislar sobre esta matéria. Neste âmbito tem desenvolvido esforços de

<sup>81</sup> Benavente Rodrigues (1996); *op.cit.*; p. 185 - 188

<sup>82</sup> Pires Caiado, António C.; (1997); *op.cit.*; p. 264 - 269

decretar especialmente no campo de actuação da Inspeção-Geral de Finanças (IGF) e no âmbito da Reforma Administrativa do Estado (RAFE).

Assim, em 1973, actualizaram-se as categorias e as condições de admissão e promoção do pessoal da IGF, através do Decreto-Lei n.º 539/73, de 23 de Outubro. Dois anos mais tarde, a 17 de Julho, o Decreto-Lei n.º 374/75 atribuía à IGF competência para proceder a inquéritos ou averiguações respeitantes à gestão e à situação económico-financeira ou fiscal de quaisquer empresas públicas ou privadas, e a quaisquer serviços públicos ou pessoas colectivas de direito público, quando estivessem em causa a irregularidade do seu funcionamento ou aspectos de natureza económico-financeira.

O Decreto-Lei n.º 260/76, de 8 de Abril (alterado pelo Decreto-Lei n.º 271/80, de 9 de Agosto), instituiu o Regime Jurídico das Empresas Públicas e atribuiu à IGF competência para emitir parecer sobre os respectivos documentos de prestação de contas. Na Constituição da República Portuguesa de 1976, o Tribunal de Contas foi consagrado órgão externo de fiscalização da administração financeira do Estado, dotado para dar parecer sobre a Conta Geral do Estado e fiscalizar a legalidade das despesas públicas e julgar as contas que a lei mandar submeter-lhe, de forma independente, isenta e rigorosa.

A IGF sofreu uma reorganização total, decretada pelo Decreto n.º 125/77, de 24 de Setembro, sendo considerado um órgão de fiscalização superior e de apoio do Ministério das Finanças. Este decreto criou o Serviço de Auditoria, dentro da IGF, com o objectivo de efectuar auditorias contabilísticas das empresas públicas e privadas (em que os Estado tenha assumido compromissos financeiros). Em 1979, a IGF é novamente reorganizada, sendo criada a Inspeção de Serviços Públicos objectivando a fiscalização da gestão e da situação económica e financeira de quaisquer serviços públicos ou pessoas colectivas de direito público, incluindo os serviços municipalizados (Decreto-Lei n.º 513-Z/79, de 27 de Dezembro).

Publicado em 21 de Julho de 1983, o Decreto-Lei n.º 341/83, determina que a tutela inspectiva do Governo sobre as autarquias locais, no que se refere à gestão financeira e patrimonial, será exercida através da IGF, em articulação com a Inspeção-Geral de Administração Interna, e a fiscalização jurisdicional compete ao Tribunal de Contas.

O Decreto-Lei n.º 173/86, de 1 de Julho, atribuiu competências à IGF para exercer funções de órgão de fiscalização superior e de apoio técnico do Ministério das Finanças, na área de incidência comunitária, competindo-lhe: “a) coordenar as acções nacionais de controlo dos recursos próprios comunitários; b) fiscalizar a contabilidade dos organismos e serviços que intervêm na execução das despesas financeiras pelo FEOGA – Garantia, bem como pelos fundos estruturais; e c) acompanhar as missões comunitárias de controlo a efectuar em Portugal, em matéria de recursos próprios comunitários, no âmbito do FEOGA – Garantia e dos fundos estruturais”<sup>83</sup>.

Em 2 de Março de 1987 foi criado na IGF, através do Decreto-Lei n.º 94/87, a Inspecção Patrimonial e Financeira das Autarquias Locais, constituindo a IGF como um dos instrumentos de execução da tutela administrativa sobre a administração local autárquica, atribuindo-lhe competência para fiscalizar a gestão patrimonial e financeira dos municípios. A Constituição de 1989 veio reforçar a consagração do Tribunal de Contas como órgão supremo de fiscalização de legalidade das despesas públicas e com independência para julgar as contas que a lei mandar submeter-lhe.

No intuito de estabelecer o controlo da administração financeira do Estado numa perspectiva sistémica e integrada, funcionando de forma articulada e com independência técnica, o Decreto-Lei n.º 184/89, de 2 de Junho, institui o controlo de alto nível.

A Lei n.º 86/89, de 8 de Setembro, decreta a reforma do Tribunal de Contas, confirmando este como órgão independente com jurisdição e poderes de controlo financeiro no âmbito de toda a ordem jurídica portuguesa, com competência para dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, fiscalizar previamente a legalidade e cobertura orçamental de despesas dos serviços e organismos públicos, julgar as contas dos serviços e organismos públicos e assegurar a fiscalização da aplicação dos recursos financeiros oriundos da CE.

Também neste ano, a Lei n.º 353/89, de 16 de Outubro, vem reforçar a IGF como órgão superior de controlo financeiro e de apoio técnico do Ministério das Finanças, competindo-lhe realizar inspecções a quaisquer serviço público ou pessoas colectivas de

---

<sup>83</sup> Art. n.º 3 do Decreto-Lei n.º 173/86, de 1 de Julho, publicado no Diário da República n.º 148/86 Série I

direito público e os serviços de administração e cobrança fiscais, efectuar auditorias a organismos públicos e empresas públicas e outras, nos casos legalmente previstos, fiscalizar a indústria do tabaco e a gestão financeira e patrimonial das autarquias locais. O n.º do 2 do art. 3º determina que à IGF compete promover a adopção de medidas para aperfeiçoamento do sistema de controlo financeiro e medidas que visem a melhoria do funcionamento dos serviços públicos. O papel atribuído a IGF de coordenador do sistema de controlo interno é confirmado, mais tarde, com a publicação do Decreto-Lei n.º 158/96, de 3 de Setembro.

Os artigos 10º a 13º da Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro determinam o controlo de gestão orçamental, nos organismos com autonomia administrativa, deliberando dever ser efectuado um controlo sistemático e sucessivo nestes organismos, incluindo fiscalização de legalidade e regularidade financeira e verificação directa da contabilidade dos próprios serviços e organismos, devendo, ainda, os serviços dispor de meios independentes de fiscalização interna.

A Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro, delibera que a fiscalização jurisdicional da execução orçamental compete ao Tribunal de Contas e a fiscalização administrativa compete à própria entidade responsável pela gestão e execução, a entidades hierarquicamente superiores e de tutela, a órgãos gerais de inspecção e controlo administrativo e aos serviços de contabilidade pública.

Em desenvolvimento no previsto no Decreto-Lei n.º 80/90, vem o art. 53º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, estabelecer que as formas de controlo da gestão orçamental nos serviços e organismos com autonomia administrativa e com autonomia administrativa e financeira serão o auto-controlo, controlo interno, sucessivo e sistemático, nomeadamente através de auditorias, e controlo externo, a exercer pelo Tribunal de Contas.

O Decreto-Lei n.º 99/94, de 19 de Abril, desenvolveu o sistema nacional de controlo da aplicação dos fundos estruturais da União Europeia. A competência de fiscalização financeira do Tribunal de Contas é alargada às empresas públicas, às sociedades de capitais públicos e aos processos de privatização na Lei n.º 14/96, de 20 de Abril. A Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, regula a organização e processo do Tribunal de Contas.

Enquadrado na reforma da administração financeira do Estado, é aprovado, através do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) constituindo um instrumento fundamental da referida reforma, para o alcance de um Administração Pública moderna, clara e transparente, com uma contabilidade assente nos princípios de legalidade, economia, eficiência e eficácia.

Salienta-se ainda o Regime Jurídico da Concessão de Garantias Pessoais pelo Estado ou por outras Pessoas Colectivas de Direito Público (Lei n.º 112/97, de 16 de Setembro), o Regime Geral de Emissão e Gestão da Dívida Pública (Lei n.º 7/98, de 3 de Fevereiro) e também, quanto à actividade de tesouraria do Estado, o Regime da Tesouraria do Estado (Decreto-Lei n.º 191/99, de 5 de Junho), a Disciplina Operativa do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (Decreto-Regulamentar n.º 27/99, de 12 de Novembro) e ainda os Planos de contas sectoriais, onde se destaca o POC- Educação (Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro).

O sistema de controlo interno da administração financeira do Estado (SCI) é instituído pelo Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho. A IGF é sujeita a nova reestruturação, pelo Decreto-Lei n.º 249/98, de 11 de Agosto, reafirmando a sua natureza de serviço de controlo de alto nível da administração financeira do Estado, competindo-lhe analisar a legalidade e regularidade da receita e despesa públicas e apreciar a sua racionalidade económica, visando a boa gestão financeiras dos fundos públicos, nacionais e comunitários.

Tendo por base este Decreto-Lei n.º 166/98 e tratando de um controlo operacional, a Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, que institui o POC-Educação, define no seu ponto 2.9. o Sistema de Controlo Interno como o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, que deve ser adoptado por todas as entidades obrigadas a utilizar o POC-Educação.

Está a ser implementado na Administração Pública, um sistema de acompanhamento, análise e controlo da execução orçamental, com vista à efectivação de auditorias, na óptica da gestão e da conformidade legal. Este sistema, designado SIGO – Sistema de Informação para a Gestão Orçamental, começou a funcionar no ano de 2003, tendo sofrido incrementos, colocados em prática no início deste ano. O SIGO, desenvolvido

pelo Instituto de Informática da IGF, funciona com uma base de dados de todos os serviços e organismos públicos, em que estes enviam mensalmente os seus dados de execução orçamental, sendo permitido ao Instituto de Informática e à DGO o acesso a esses dados e conseqüentemente, a informação.

“Para este efeito, foi desenvolvida uma Base de Dados de Auditoria – BDA, que contempla os seguintes módulos: painel de controlo, ficha de serviço, auditoria operacional ou de gestão, auditoria da conformidade, auditoria social, auditoria orgânica e auditoria informática.”<sup>84</sup>

Podemos pois concluir que o aumento da interdependência e a globalização das relações económicas, a evolução de políticas económicas, as profundas mutações económicas, sociais e tecnológicas ocorridas nas últimas décadas, levou à reforma e tentativa de modernização da nossa Administração Pública, em todos, ou quase todos os seus domínios. A Reforma Administrativa do Estado (RAFE) pretende modernizar, controlar, exigir e responsabilizar, indo de encontro às exigências da União Europeia (União Económica e Monetária) no cumprimento integral do previsto nos instrumentos que integram o Pacto de Estabilidade e Crescimento.

No que toca ao controlo interno recente na Administração Pública, este foi legalmente estruturado pela publicação do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, que pretende um funcionamento efectivo baseado nos princípios da suficiência, complementaridade e relevância dos controlos e das intervenções dos órgãos que integram o sistema de controlo interno (SCI) da administração financeira do Estado.

O fim último do controlo é a defesa do cidadão - contribuinte, devendo ser preocupação de toda a administração pública a prestação de serviços de qualidade, justos, transparentes e eficazes, tentando responder aos anseios do cidadão na explanação do controlo.

---

<sup>84</sup> Costa, A. Carvalhal; Torres, Maria do Rosário; (1996); *op.cit.*; p. 77

## 2 – INSTITUIÇÕES SUPERIORES DE CONTROLO

Existem dois tipos de Instituições Superiores de Controlo: Os Tribunais de Contas, de tradição latina, que têm funções jurisdicionais, colegiais, formalistas e limitados ao controlo de conformidades; Os Auditores Gerais, de tradição nórdica e anglo-saxónica, sem funções jurisdicionais, são órgãos singulares que efectuam o controlo financeiro do sector público através de auditorias, têm ligação ao Parlamento, efectuando auditorias integradas, incluindo a componente da gestão e o controlo do mérito.

Por exemplo, o tribunal de Contas Português, tem estatuto de órgão de soberania, independente e com poderes jurisdicionais, emitindo pareceres sobre a Conta Geral do Estado, efectuando o julgamento das contas dos organismos e entidades públicas e do sector empresarial do Estado, apura a responsabilidade financeira dos responsáveis pela gestão de dinheiros públicos, efectua inquéritos e auditorias e o controlo preventivo de certos actos e contratos.

Os Auditores Gerais têm amplos poderes e cobrem todo o sector público, usufruindo de grande credibilidade junto do Parlamento e opinião pública, funcionando como conselheiro, verificadores e agentes de mudança.

Assinala-se a criação do Tribunal de Contas Europeu, motivada pela necessidade de um controlo externo adequado da gestão das finanças públicas, num contexto de orçamento próprio da União Europeia (integralmente financiado através de recursos próprios), do aumento dos poderes do Parlamento Europeu em matéria de controlo orçamental e de responsabilidade de gestão autónoma das instituições europeias.

## 3 – O CONTROLO INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO

Na administração pública sempre se efectuou um controlo *à priori* através de a) um sistema de autorização prévia das despesas públicas exercido pela Direcção-Geral do

Orçamento<sup>85</sup>, sendo verificado a legalidade e cabimento das despesas, e b) visto sobre determinados actos ou contratos, dado pelo Tribunal de Contas.

Tendo um objectivo de legalidade ou de regularidade, o controlo “visa garantir a realização efectiva dos gastos e a prestação dos serviços para as finalidades previstas de acordo com as normas de procedimento vigentes, zelar pela segurança dos fundos e garantir a conformidade com as regras da contabilidade pública”<sup>86</sup>, e é efectuado *à posteriori* através das inspecções (da DGO e TC) que visam assegurar que os serviços públicos respeitam as normas legais e regulamentos em vigor, numa óptica de responsabilização e sancionadora, e através da fiscalização das contas públicas de cada ano (TC).

Hoje em dia este tipo de controlo meramente contabilístico e jurídico é insuficiente para assegurar uma boa gestão financeira, num clima de contenção e optimização da despesa pública, tendo os serviços públicos se tornado preocupados com a economicidade, eficiência e eficácia, deixando para segundo plano o controlo da legalidade. As funções dos órgãos de controlo passam a centrar-se numa análise de gestão e avaliação de resultados, com carácter corrector.

### 3.1 – CONCEITO DE CONTROLO INTERNO

Todas as organizações devem estabelecer um conjunto de disposições cujo objectivo consiste em assegurar a qualidade da informação, a protecção do património, o respeitar das leis e princípios geralmente aceites, regulamentos, planos e políticas da direcção, assim como a economia, eficiência e eficácia do seu funcionamento.

A necessidade sentida pelos gestores, de dirigir as actividades e efectuar o seu acompanhamento, levou à institucionalização de controlos que permitissem evitar desperdícios e fraudes e assegurar o atingir dos objectivos da organização. No contexto de incerteza que caracteriza a nossa sociedade, o controlo passa pelo envolvimento dos

<sup>85</sup> E pelo Gabinete de Gestão Financeira da Ciência e do Ensino Superior, no caso dos Estabelecimentos de Ensino Superior, e no que se refere à Requisição de Fundos mensal.

<sup>86</sup> COSTA, A. Carvalhal; Torres, Maria do Rosário; (1996); “Controlo e Avaliação da Gestão Público”; Editora Rei dos Livros; p. 44

recursos humanos, através da flexibilização e da auto-capacidade, entendendo-se que cada sistema de controlo interno é único, pois cada organização é única e influenciada por uma série de factores como o tamanho e cultura organizacional.

Em resumo, e de um modo geral, pode-se dizer que o controlo interno é formado por um conjunto de instrumentos, procedimentos, métodos e sistemas que a organização implementa com o objectivo de adquirir uma certeza razoável de realização dos seus objectivos, e é constituído por cinco elementos interdependentes (COSO) que permitem apreciar a eficácia do sistema.

Em Junho de 1992, a Comissão de Normas de Controlo Interno da INTOSAI<sup>87</sup>, publicou um documento que reflecte as tendências actuais da delineação, implementação e avaliação do controlo interno, onde constam as directrizes para o estabelecimento e manutenção de controlos internos eficazes. Essas directrizes e normas nelas contidas devem poder ser aplicada a qualquer tipo de organização, abrangendo todas as operações do sector público, e não só uma gestão puramente financeira. A Administração Pública pode utilizar estas normas para construir uma estrutura de controlo interno eficaz e os auditores podem empregá-las para os ajudar a avaliar esse tipo de estruturas.

As normas de controlo interno estabelecidas pela INTOSAI classificam-se em normas gerais e normas específicas. Para facilitar o ambiente de controlo adequado dentro da organização, foram determinadas cinco normas gerais: (1) garantia razoável; (2) adesão; (3) integridade e competência; (4) objectivos do controlo; e (5) vigilância dos controlos. Para atingir os objectivos de controlo e uma estrutura de controlo interno ordenada e eficaz, foram estipuladas 6 normas específicas: (1) documentação; (2) registo oportuno e adequado das transacções e operações; (3) autorização e execução das transacções e operações; (4) divisão de tarefas; (5) supervisão; e (6) acesso aos recursos e responsabilidades.

---

<sup>87</sup> INTOSAI – Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores, é um organismo autónomo, independente e apolítico, criado como uma instituição permanente para fomentar o intercâmbio de ideias e experiências entre as entidades fiscalizadoras superiores dos países membros, no que se refere à auditoria governamental. Qualquer entidade fiscalizadora suprema de um país membro das Nações Unidas pode participar na INTOSAI e em todos os seus órgãos e funções. A INTOSAI é constituída pelos seguintes órgãos: a) Congresso; b) Comité Directivo; c) Secretaria Geral; e d) Grupos de Trabalho Regionais.

O controlo interno é um instrumento de gestão que se utiliza para proporcionar uma garantia razoável de que são cumpridos os objectivos estabelecidos pela direcção da organização, cabendo a esta a responsabilidade da idoneidade e eficácia da estrutura de controlo interno, devendo o dirigente da qualquer instituição pública assegurar o estabelecimento de uma estrutura de controlo interno adequada e assim como a sua revisão e actualização, para que mantenha a sua eficácia.

Assim, as entidades fiscalizadoras superiores são responsáveis pelo assegurar de um controlo interno adequado, devendo promover e apoiar o estabelecimento de estruturas institucionais específicas de controlo interno de acordo com as normas estabelecidas pela INTOSAI, e pela avaliação dessas estruturas, de forma a assegurar que os controlos são adequados e efectuados conforme o previsto.

No panorama legislativo nacional, foi consagrado no art. 2º do Decreto-Lei n.º 166/98<sup>88</sup>, a noção de SCI como compreendendo os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa “assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública. O controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão” relativamente a actividades de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental.

Este controlo interno é exercido pelas inspecções-gerais, Direcção-geral do Orçamento, órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização da Administração Pública. O controlo interno é uma função independente cujo objectivo é avaliar o nível de controlo das organizações e das suas operações.

O controlo das finanças públicas pode ser Administrativo (exercido pelos órgãos da própria Administração Pública), Jurisdicional (a cargo do tribunal de Contas) ou Político (executado pela Assembleia da República).

---

<sup>88</sup> Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, DR n.º 144/98 Série I-A – Institui o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado (SCI)

### 3.2 – CONTROLO INTERNO E CONTROLO EXTERNO

O controlo financeiro público ou a auditoria das finanças públicas é exercido em dois moldes distintos mas complementares: o controlo interno e o controlo externo. A caracterização do controlo depende, principalmente, do posicionamento do órgão ou entidade de controlo relativamente à entidade ou serviço controlada.

O controlo interno ou auditoria interna é exercido pelos órgãos da própria administração e fazem parte do sistema de controlo, isto é, estão integrados na própria gestão e subordinados ao poder executivo. Deve<sup>89</sup> incluir três tipos de controlo: Contabilístico, Administrativo e de Gestão. Visa assegurar que os objectivos são atingidos de forma económica, eficaz e eficiente, que o património é correctamente protegido e que as operações efectuadas pela entidade são legais, regulares e justificadas.

O auto-controlo efectuado pelos próprios serviços e organismos e o controlo interno, sucessivo e sistemático da gestão orçamental, exercido pelos auditores, deve ser avaliado permanentemente e revisto periodicamente.

Deve ser executado numa óptica pedagógica, com uma natureza preventiva (e não tanto de detecção), que permita adoptar medidas de correcção adequadas, em tempo oportuno. Deve exercer uma função pedagógica e não de policiamento. O controlo interno analisa a legalidade e regularidade, incidindo no respeito pelos princípios de boa gestão financeira.

O controlo externo é exercido com independência relativamente ao poder executivo. Verifica-se a separação de poderes e funções entre fiscalizador e fiscalizado. É exercido pelo Tribunal de Contas (ou Auditores Gerais). O controlo financeiro também é exercido pelo Tribunal de Contas da União Europeia e por diversos serviços da Comissão Europeia.

As instituições fiscalizadoras efectuam auditorias de contas, análise da legalidade das receitas e despesas, verificam a boa gestão da entidade, e pretendem fornecer a garantia de que as contas públicas são transparentes e fiáveis e avaliar se os objectivos fixados foram atingidos de maneira económica e eficiente.

---

<sup>89</sup> Segundo Costa, A. Carvalhal; Torres, Maria do Rosário; (1996); *op.cit.*; p. 70

Pedro da Costa Mendes<sup>90</sup> faz a seguinte distinção destes dois tipos de controlo: a) O controlo interno faz parte do interior do sistema, sendo dependente da política da Administração Pública, encontrando-se dividido em duas áreas: controlo exercido por instâncias com competências genéricas (controlo hierárquico, controlo tutelar e auto-controlo); e controlo exercido por órgãos da Administração Pública com funções de controlo; b) O controlo externo jurisdicional exercido por um órgão jurisdicional (Tribunal Constitucional, Tribunais Judiciais, Tribunal de Contas e Tribunais Administrativos e Fiscais), exterior e independente da entidade controlada (logo, da Administração Pública).

O controlo interno e o controlo externo devem ser complementares, devendo este último tomar em consideração os resultados do controlo interno, de forma a evitar duplicação de tarefas. Salienta-se que o objectivo último do controlo é a defesa do cidadão contribuinte, devendo ter-se sempre a preocupação, no controlo das finanças públicas, que a preocupação do cidadão é de que

“...os impostos a cobrar sejam apenas os necessários para a realização dos objectivos definidos politicamente pelo executivo, e que as despesas sejam as adequadas aos objectivos e que não haja desperdício”.<sup>91</sup>

#### **4 - O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO ESTADO**

O Decreto-Lei n.º 166/98 define o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado (SCI) como um sistema que compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública.

O controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão relativamente a actividades de entidades

<sup>90</sup> em “A Lei Geral Tributária – Uma Perspectiva”; (1999); *Jornal de Contabilidade*; Ano XXIII; N.º 268

<sup>91</sup> Costa, A. Carvalhal; Torres, Maria do Rosário; (1996); *op.cit.*; p. 79

de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental.

Pretende-se promover a difusão de uma “cultura de controlo” em todos os níveis da administração financeira do Estado, consolidar metodologias harmonizadas de controlo e estabelecer critérios mínimos de qualidade do sistema nacional de controlo interno, susceptível de garantir um elevado nível de protecção dos interesses financeiros do Estado. O SCI integra as Inspeções-Gerais, a Direcção-Geral do Orçamento, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e os órgãos e serviços de inspecção, auditoria e fiscalização que tenham como função o exercício do controlo interno.

#### 4.1 – PRINCÍPIOS E ESTRUTURA

O Conselho Coordenador do SCI<sup>92</sup>, presidido pelo Inspector-Geral de Finanças, tem como objectivo assegurar a cumprimento dos princípios de suficiência, de complementaridade e de relevância enunciados pelo n.º 5 do Decreto-Lei n.º 166/98. A suficiência dos controlos pressupõe que o conjunto de acções de controlo realizadas assegure a inexistência de áreas não sujeitas a controlos ou sujeitas a controlos redundantes. Assim, subentende-se que toda a entidade, procedimentos e transacções, está a ser devidamente controlada. A complementaridade dos controlos pressupõe a actuação dos órgãos de controlo dentro das suas áreas de intervenção e no âmbito que lhes corresponde, existindo coordenação e concertação entre os diferentes órgãos. A relevância dos controlos presume que o planeamento e a realização das intervenções têm em conta a materialidade e a avaliação do risco das situações objecto de controlo.

Os órgãos que integram a SCI devem planear, realizar e avaliar as suas acções de forma articulada, de modo a que o sistema de controlo interno funcione de forma coerente e racional, assegurando os princípios descritos.

---

<sup>92</sup> É composto pelos 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 – art.º 6º do Decreto-lei n.º 166/98, de 25 de Junho, DR n.º 144/98 Série I-A

O SCI estrutura-se em três níveis, definidos em razão da natureza e de intervenção dos serviços que o integram:

- Controlo operacional (1º nível da estrutura do SCI) – consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrado sobre decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de acções e é exercido pelos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respectiva unidade (a nível de Organismo/unidade orgânica);
- Controlo sectorial (2º nível) – reveste carácter global de cada região ou Ministério e consiste na verificação, acompanhamento e informação essencialmente sobre a avaliação do controlo operacional e sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa e respectivo sistema de gestão. É exercido pelos órgãos sectoriais e regionais de controlo interno;
- Estratégico (nível mais elevado do SCI) – consiste na verificação, acompanhamento e informação sobre a avaliação do controlo operacional e controlo sectorial, bem como sobre a realização das metas traçadas nos instrumentos previsionais Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento de Estado. Reveste um carácter horizontal relativamente a toda a administração financeira do estado e é exercido pela Inspeção-Geral de Finanças, pela Direcção-Geral do Orçamento e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

Reveste-se de particular importância que a intervenção dos componentes do sistema privilegie, para além do controlo da legalidade e regularidade, o controlo da boa gestão dos dinheiros públicos, incidindo sobre o controlo da economia, da eficiência e da eficácia. Deste modo é, tarefa do controlo interno, numa perspectiva de auditoria de resultados que permita dar sequência àqueles objectivos, facultar ao Governo um parecer tecnicamente independente sobre a execução económica, eficiente e eficaz de uma dada política, identificar as áreas nas quais os resultados se revelam mais fracos, ajudando a entidade controlada a melhorar os seus índices de economia, eficiência e eficácia, bem como identificar exemplos de boas práticas, levando-os ao conhecimento

das entidades controladas. De forma sintética o SCI pode ver identificado na figura seguinte.



**Figura 4 – Sistema de Controlo Interno**

(Fonte: Inspeção Geral de Finanças - José Martins Sá)

## 5 – O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO DO POC-EDUCAÇÃO

Tendo por base este Decreto-Lei n.º 166/98 e tratando de um controlo operacional, a Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, que institui o POC-Educação, define no seu ponto 2.9. o Sistema de Controlo Interno como o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, que deve ser adoptado por todas as entidades obrigadas a utilizar o POC-Educação.

Sendo o POC<sup>93</sup> de aplicação obrigatória a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local (que não empresa pública), à segurança social e organizações de direito privado sem fins lucrativos com receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado, procedeu-se à elaboração de Planos adaptados ao POC específicos de cada um dos diversos sectores: Autarquias Locais, Educação, Saúde, Segurança Social. Com aplicação a todos os organismos do Ministério da Educação (e agora também do Ministério da Ciência e Ensino Superior), foi aprovado o POC Educação pela Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro.

<sup>93</sup> Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro

O SCI, como descreve o ponto 2.9.2 do POC-Educação, compreende um conjunto de procedimentos que tendem a garantir a salvaguarda dos activos, o registo e actualização do imobilizado da entidade, a legalidade e regularidade das operações, a integridade e exactidão dos registos contabilísticos, a execução dos planos e políticas superiormente definidas, a eficácia da gestão, a qualidade da informação e a imagem fiel das Demonstrações Financeiras. Deverá incluir princípios básicos como a segregação de funções, controlo das operações, a definição de autoridade e de responsabilidade e o registo metódico dos factos.

E isto é tudo o que o POC Educação expõe sobre o sistema de controlo interno, deixando, em nosso entender, bem, ao critério de cada instituição a sua implementação, manutenção e controlo, sendo que o desenvolvimento do sistema a implementar deve ser uma macro preocupação directamente subjacente à função de gestão

## **CAPÍTULO III – ESTUDO CASO: O INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA**

### **1 - ENQUADRAMENTO**

Pretende – se analisar e avaliar, no caso de existir, o sistema de controlo interno (SCI) implementado na instituição (em todas as unidades orgânicas).

Verificando-se a sua não existência, pretende-se elaborar um sistema de controlo interno adequado à Instituição, implementar a sua execução e posteriormente avaliar esse mesmo SCI.

Ao objectivo da implementação do SCI nesta instituição, junta-se o objectivo de generalizar este SCI para todas as Instituições de Ensino Superior Público existentes em Portugal (tendo sempre em atenção que cada organização é única, sendo cada sistema de controlo interno, também, único).

Apesar da obrigatoriedade de implementação do POC Educação, a maioria das Instituições de Ensino Superior Público ainda não aplica a 100% esta norma. Um dos conceitos a implementar, mas também o menos explicitado no referido diploma, é o sistema de controlo interno. Talvez por esta razão, são muito poucas as instituições que podem declarar possuir um sistema de controlo interno efectivamente implementado e que funciona eficazmente. E, assim, evidente a necessidade de um estudo real sobre esta matéria.

Em primeiro lugar iremos proceder à caracterização do Instituto Politécnico de Beja (IPB), onde é colocado em prática este estudo sobre o SCI em Instituições de Ensino Superior Público, bem como as suas Unidades Orgânicas.

Para avaliar o sistema de controlo interno nestas organizações – designadas por Unidades Orgânicas - são aplicados questionários de controlo interno, sendo necessário separar cada unidade em áreas funcionais. Existe a necessidade de recolher dados

adicionais referentes a cada área e a cada unidade e, mais tarde, tratar estatisticamente os questionários (em SPSS).

A avaliação do SCI do IPB baseia-se nos resultados obtidos no tratamento dos questionários de controlo interno. Pretende-se esboçar normas e procedimentos uniformes de controlo a serem aplicadas em qualquer instituição de ensino superior público de forma a melhorar o seu SCI.

### **1.1 – CARACTERIZAÇÃO DO INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA**

Foi no final do ano de 1979 que foi decretada a rede de estabelecimentos de Ensino Superior Politécnico, que anteriormente se designava “ensino superior de curta duração”, regulamentando o seu regime de instalação, o seu prazo de vigência, bem como as competências das Comissões Instaladoras.

Através deste diploma – Decreto-Lei n.º 513-T/79, de 26 de Dezembro – foi, assim, criado o Instituto Politécnico de Beja e as Escolas, que num primeiro momento o integraram – Escola Superior Agrária de Beja (ESAB) e Escola Superior de Educação de Beja (ESEB). O IPB entrou em funcionamento em 7 de Agosto de 1987, data em que tomou posse a Comissão Instaladora e o seu 1º presidente, Professor Doutor Jacinto José Montalvão Santos e Silva Marques, nomeado através do Despacho n.º 171/MEC/87, de 17 de Julho.

Os seus estatutos foram publicados pelo Despacho Normativo n.º 32/95, de 14 de Julho, englobando estes os das Escolas integradas no IPB, não dispondo nenhuma delas de Estatuto próprio.

Apesar da criação do IPB e das suas Escolas datar de 1979 e o arranque dos primeiros cursos estivesse previsto para 1980 (ESEB) e 1984 (ESAB), a nomeação das suas Comissões Instaladoras apenas aconteceu a 4 de Julho de 1985, pelos Despacho n.º 129/ME/85 (ESAB) e Despacho n.º 146/ME/85 (ESEB).

Em 21 de Janeiro de 1991 foi criada a Escola Superior de Tecnologia e de Gestão de Beja (ESTIG), através do Decreto-Lei n.º 40/91, sendo nomeado o seu Director pelo Despacho n.º 83-A/ME/95, de 22 de Setembro. Esta Escola entra em regime de instalação, ministrando três cursos – Gestão de Empresas, Técnicos de Turismo e Informática - transferidos da ESAB e ESEB (Portaria n.º 1333/95, de 9 de Novembro, e Portaria n.º 1337/95, de 10 de Dezembro, respectivamente), e um curso novo – Engenharia, Ramo Topografia - nas instalações da ESAB e ESEB, por não possuir instalações próprias.

Com a transferência, em 2001, das Escolas Superiores de Enfermagem do Ministério da Saúde para o Ministério da Educação, é integrada uma nova Escola no IPB – a Escola Superior de Enfermagem de Beja (ESEnf) - passando assim a ministrar 18 cursos em 4 Escolas. No ano lectivo de 2004/2005 estão matriculados 3191 alunos<sup>94</sup>, totalizando o IPB 268 docentes – correspondendo a 241,1 ETI's - e 199 funcionários não docentes (Dados de Maio de 2004).

UNIDADE ORGÂNICA	Nº PESSOAL DOCENTE	ETI'S PESSOAL DOCENTE*	PESSOAL NÃO DOCENTE
Serviços Centrais	---	---	33*
Serviços de Acção Social	---	---	38**
Escola Superior Agrária	74	70	54
Escola Superior de Educação	69	57,9	34
Escola Superior de Enfermagem	33	27,9	13
Escola Superior de Tecnologia e de Gestão	92	85,3	27
<b>TOTAL</b>	<b>268</b>	<b>241,1</b>	<b>199</b>

\* A este número acresce 10 Prestações de Serviço em Regime de Tarefa ou Avença e Contratos a Termo Certo, 2 Estágios, 1 UNIVA e 1 Carenciado

\*\* O SAS tem Quadro Próprio. A este número acresce 2 estágios profissionais IIEFP e 2 programas Ocupacionais

### Quadro 5 – Número de Funcionários do IPB

O **IPB** é pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia estatutária, administrativa, financeira e patrimonial. As escolas nele integradas possuem personalidade jurídica e gozam de autonomia científica, pedagógica, administrativa e financeira.<sup>95</sup>

De acordo com os Estatutos, o IPB dispõe de Órgão e Serviços. Os órgãos do IPB são o Presidente, o Conselho Geral, o Conselho Administrativo, o Conselho Disciplinar e o

<sup>94</sup> Actualmente, em 30 cursos.

<sup>95</sup> Nos termos dos n.º 3 do art.º 1º e n.º 4 do art.º 2º da Lei 54/90, de 5 de Setembro.

Conselho Consultivo. Para além das Escolas integradas, o IPB dispõe de Serviços Centrais e de Serviços de Acção Social, possuindo, cada um deles, âmbito próprio.

O Presidente do IPB é eleito, por escrutínio secreto, de entre professores coordenadores ou adjuntos, professores catedráticos, associados ou auxiliares, em reunião do colégio eleitoral especialmente convocada para o efeito. As competências do Presidente passam por dirigir, orientar e coordenar as actividades e serviços do IPB, representar o Instituto e as Escolas integradas, presidir todos os órgãos colegiais do IPB, zelar pelo cumprimento das normas legais e regulamentos aplicáveis e exercer poder disciplinar sobre docentes, não docentes e discentes.

Os dois Vice-Presidentes do IPB são escolhidos e nomeados pelo Presidente, que o coadjuvam e nos quais pode delegar parte da sua competência, sendo designado, por despacho, o Vice-Presidente que o substituirá nas suas ausências ou impedimento. O IPB dispõe ainda de um Administrador que auxilia o Presidente em matérias de natureza predominantemente administrativa e financeira.

O Conselho Geral é composto pelo Presidente do IPB, que o preside, os Vice-Presidentes, os Presidentes das Escolas que integram o IPB, o Administrador, que secretaria o Conselho Geral, um representante da Associação de Estudantes, representantes da comunidade e das actividades e sectores profissionais relacionadas com as áreas de ensino do IPB, dois representantes dos docentes e dois representantes dos discentes de cada uma das Escolas do IPB (por eleição) e um representante do pessoal não docente (por eleição).

Compete ao Conselho Geral estabelecer as normas de funcionamento do IPB, aprovar os planos de actividades do IPB e os relatórios anuais de execução, propor a criação, alteração ou extinção das unidades orgânicas do IPB, constituir a Comissão para revisão e alteração dos Estatutos, apreciar e declarar situações de incapacidade do Presidente e promover a realização de eleições intercalares para sua substituição e pronunciar-se sobre outros assuntos relacionados com o funcionamento do IPB. A Comissão

Permanente<sup>96</sup> aprecia e dá parecer sobre as propostas de planos e programas de actividades das Unidades Orgânicas, elabora os programas e planos de acção, propondo a afectação das correspondentes dotações orçamentais, elabora os relatórios de execução dos programas e planos de acção do IPB, habilita o Presidente a decidir sobre acordos de cooperação a celebrar com terceiros e emite parecer sobre assuntos que lhe sejam presentes pelo Presidente.

O Conselho Administrativo é composto pelo Presidente, que o preside, pelos Vice-Presidentes e pelo Administrador, que secretaria. De entre outras competências destaca-se a promoção da elaboração dos planos financeiros anuais e plurianuais, de acordo com os planos de actividades, promover a elaboração de projectos de orçamento e a sua afectação às Escolas e Serviços, promover a arrecadação de receita, deliberar sobre e promover aquisições de bens e serviços, verificar a legalidade das despesas e autorizar a sua realização e pagamento, superintender na organização anual da conta de gerência e submetê-la a julgamento do Tribunal de Contas, autorizar os actos de administração relativos ao património do IPB e promover a organização e actualização do inventário e cadastro dos bens móveis e imóveis do IPB.

O Conselho Disciplinar é composto por dois docentes, dois não docentes e dois discentes, a designar pelo Presidente do IPB sob proposta dos respectivos corpos no Conselho Geral, competindo-lhe propor a instauração de processos de inquérito e outros para apuramento de factos relacionados com o funcionamento do IPB e suas Unidades Orgânicas, propor a designação dos instrutores desses processos, apreciar e dar parecer sobre as conclusões e as penas propostas nos processos disciplinares.

O Conselho Consultivo é composto por representantes das autarquias e das organizações profissionais, empresariais e culturais da Região a designar pelo Presidente do IPB, pelos presidentes das Escolas e pelo Presidente do IPB, que o preside. O Conselho Consultivo reúne por convocação do Presidente e compete-lhe fomentar e dar parecer sobre a cooperação a estabelecer entre o IPB ou as Escolas e os outros órgãos que integram este Conselho.

---

<sup>96</sup> O Conselho Geral funciona em Plenário ou Comissão Permanente. A Comissão Permanente coadjuva o Presidente na administração global do IPB e é composta pelo Presidente do IPB, pelos Vice-Presidentes, pelos Presidentes das Escolas, pelo Administrador do IPB e pelo representante dos discentes.

Os Serviços de Acção Social (SAS) têm estrutura e atribuições reguladas pelo Despacho n.º 25053/2001, de 7 de Dezembro, que aprova o seu Regulamento Orgânico. Dos Serviços Centrais fazem parte os Serviços Administrativos, os Serviços de Contabilidade e Património, a Tesouraria, os Serviços Técnicos, o Gabinete de Relações Externas, Gabinete Jurídico, Gabinete de Apoio à Investigação, Gabinete de Gestão e Projectos. Estes serviços são estruturas permanentes de apoio técnico e administrativo às actividades do IPB.

O SAS é uma Unidade Orgânica do IPB, dotada de personalidade jurídica e autonomia administrativa, patrimonial e financeira, tendo por fim executar a política de acção social definida, de modo a proporcionar aos seus estudantes, através de apoios e serviços, melhores condições de estudo.

Assim, compete-lhes a atribuição de bolsas de estudo, concessão de empréstimos, criação e manutenção de residências, refeitórios, bares, serviços de reprografia, de informação, de apoio bibliográfico e de material escolar, promoção do acesso a serviços de saúde e apoio a actividades culturais e desportivas. Estão ao serviço dos SAS 38<sup>97</sup> funcionários não docentes.

O Conselho de acção social é o órgão superior de gestão da acção social, cabe-lhe definir e orientar o apoio a conceder aos estudantes, dar parecer sobre o relatório de Actividades, o projecto de Orçamento e os planos de desenvolvimento a médio prazo, propor mecanismos que garantam e critérios e meios que avaliem a qualidade dos serviços prestados, e é constituído pelo Presidente do IPB, que preside, pelo Administrador do SAS e por dois discentes representantes das associações de estudantes (um dos quais bolseiro).

O SAS é composto por órgãos e serviços. Os órgãos do SAS são o Administrador e o Conselho Administrativo. O Administrador do SAS é nomeado pelo Presidente do IPB, competindo-lhe assegurar o funcionamento e a dinamização dos SAS, assegurar a execução dos planos e deliberações aprovados pelos órgãos competentes, instalar e garantir a gestão corrente dos SAS, gerir e supervisionar os recursos humanos e

---

<sup>97</sup> 25 são funcionários do quadro; 8 têm um contrato individual de trabalho e 5 encontram-se com Regime de Avença.

financeiros, elaborar os documentos de prestação de contas, propor o projecto de Orçamento anual e promover o tratamento de informação no âmbito das candidaturas a benefícios de acção social.

O Conselho Administrativo do SAS é composto pelo Presidente do IPB, que preside, pelo Administrador do SAS e pelo responsável pelos serviços administrativos e financeiros, que secretaria. Em especial, ao Conselho Administrativo, compete a aprovação de instrumentos de gestão previsional e fiscalização da sua execução, aprovação do projecto de Orçamento e os planos de desenvolvimento de médio prazo, autorização de despesas e verificação do seu processamento, promoção e fiscalização de receitas, apresentação de relatórios e contas anuais, acompanhamento da gestão financeira e patrimonial do SAS.

Os serviços que constituem o SAS são os serviços de apoio (administrativo e financeiro) e os serviços operativos, englobando-se nos primeiros as áreas de Contabilidade e Património, Pessoal, Expediente e Arquivo, Aprovisionamento e Transporte e Tesouraria e nos últimos temos as áreas de Bolsas de Estudo, Alojamento, Alimentação e Apoios Diversos.

Existem ainda os Serviços Comuns onde se englobam a Biblioteca, o Auditório, o Espaço de Exposições, o CVINE e o Centro de Documentação Europeia. Estão afectos a estes serviços 33 funcionários não docentes.

Cada Escola que integra o IPB tem os seus próprios estatutos, personalidade jurídica, gozam de autonomia científica, pedagógica, administrativa e financeira e possuem órgãos de concepção e gestão – Conselho Directivo, Conselho Científico, Conselho Pedagógico, Conselho Disciplinar, Conselho Consultivo, Conselho Administrativo – mas prevalecendo sempre a autonomia do IPB sobre a autonomia das Escolas.

Como foi referido anteriormente, as primeiras Escolas a integrarem o IPB, aquando da sua criação, em 1979, foram a Escola Superior Agrária de Beja (ESAB) e a Escola Superior de Educação de Beja (ESEB).

A **ESAB** ministrou os primeiros cursos – Produção Agrícola e Produção Animal – no ano lectivo de 1986/87, com um total de 46 alunos. O seu 1º Conselho Directivo tomou posse em 25 de Março de 1996 (como já foi referido a nomeação da sua Comissão Instaladora aconteceu a 4 de Julho de 1985, pelo Despacho n.º 129/ME/85). O primeiro presidente da ESAB tomou posse em 25 de Março de 1996.

Neste ano lectivo de 2004/2005, estão em funcionamento cinco cursos bi-etápicos<sup>98</sup> - Engenharia Alimentar, Engenharia Agro-Florestal, Engenharia Agro-Pecuária, Engenharia do Ambiente, Engenharia dos Sistemas Agrícolas e Ambientais – com 780 alunos matriculados.

No ano lectivo de 1986/87 iniciaram-se os primeiros cursos da **ESEB**, nas mesmas instalações da Escola do Magistério Primário de Beja, que era extinta nesse mesmo ano. Nesse ano lectivo, o número de alunos era de 25, funcionando apenas o curso de Professores de Ensino Primário. As instalações próprias da ESEB foram ocupadas em Janeiro de 1994 e o 1º Conselho Directivo tomou posse em Março de 1996 (como já foi referido a nomeação da sua Comissão Instaladora aconteceu a 4 de Julho de 1985, pelo Despacho n.º 146/ME/85). O seu primeiro Presidente tomou posse em 25 de Março de 1996.

No ano lectivo de 2004/2005 estão a ser ministrados seis cursos bi-etápicos - Animador Sócio Cultural , Artes Decorativas, Desporto, Actividade Física e Lazer, Artes Plásticas e Multimédia, Educação e Comunicação Multimédia e Educação Social– com 282 alunos matriculados, 8 cursos de licenciatura - Educadores de Infância, Professores 2º Ciclo Ensino Básico/Ed. Visual e Tecnológica, Professores Educação Musical do Ensino Básico, Professores Ensino Básico/Educação Física, Professores Ensino Básico/Matemática Ciências da Natureza, Professores Ensino Básico/Português e Francês, Professores Ensino Básico/Português e Inglês e Professores Ensino Básico/Primeiro Ciclo – com 400 alunos e um 2º ciclo de curso bi-etápico– Animador Sócio Cultural – com 32 alunos.<sup>99</sup>

---

<sup>98</sup> Licenciaturas bi-etápicas funcionam em 2 ciclos: um primeiro ciclo, de 3 anos, onde é ministrado o grau de Bacharelato, e um segundo ciclo (complementar), com a duração de 3 semestres, que confere o grau de Licenciatura.

<sup>99</sup> Totalizando 714 alunos.

A **ESENF** ministra o curso de Licenciatura em Enfermagem e foi criada em 1973, pelo Decreto-Lei n.º 569/73, de 30 de Outubro, designando-se, então, Escola de Enfermagem de Beja e pertencendo ao Ministério da Saúde. Em 1975 iniciou a frequência do curso de Promoção, com 70 alunos. Ao longo do tempo, o curso foi modificando a sua designação oficial<sup>100</sup>. Foi reconvertida em Escola Superior de Enfermagem em 1989 e em Janeiro de 2001 passou a integrar o IPB, transitando, assim, para o Ministério da Educação.

No ano lectivo de 2004/2005 o número de alunos do curso de Licenciatura em Enfermagem cifra-se em 413<sup>101</sup>. Iniciou-se este ano uma Pós-Graduação em Cuidados Continuados à Família na Doença, contando com 19 alunos matriculados.

A **ESTIG** entra em funcionamento no ano lectivo de 1995/96 com um total de 683 alunos, ministrando três cursos transferidos da ESAB e ESEB (Portaria n.º 1333/95, de 9 de Novembro, e Portaria n.º 1337/95, de 10 de Dezembro, respectivamente) – Gestão de Empresas, Técnicos de Turismo e Informática - e um curso novo – Engenharia Civil, Ramo Topografia. Apesar de ter sido criada a 21 de Janeiro de 1991 (Decreto-Lei n.º 40/91), esta Escola apenas entra em regime de instalação no final de 1995, sendo nomeado o seu Director pelo Despacho n.º 83-A/ME/95, de 22 de Setembro. O primeiro Presidente da ESTIG tomou posse em 22 de Junho de 1999.

No presente ano lectivo estão a ser ministrando sete cursos – Engenharia Civil, Engenharia Informática (Regime Diurno e Nocturno), Engenharia Topográfica, Estratégia e Gestão Turísticas, Gestão de Empresas (Regime Diurno e Nocturno) e Informática de Gestão (Regime Diurno e Nocturno) e Protecção Civil<sup>102</sup> – com um total de 1265 alunos.

---

<sup>100</sup> Curso de Enfermagem (1979); Curso de Enfermagem Geral (1980); Curso Superior de Enfermagem (1990); Curso de Licenciatura em Enfermagem (1999).

<sup>101</sup> Incluindo 81 alunos em Complementos de Formação em Enfermagem.

<sup>102</sup> Iniciado este ano lectivo.

Vejamos então a distribuição do número de alunos do IPB pelas suas diferentes Escolas e Cursos:

ESCOLA CURSO	ALUNOS POR CURSO	ALUNOS POR ESCOLA
<b>ESAB</b>		
Engenharia Alimentar	221	
Engenharia Agro-Florestal	140	
Engenharia Agro-Pecuária	158	
Engenharia do Ambiente	189	
Engenharia dos Sistemas Agrícolas e Ambientais	72	780
<b>ESEB</b>		
Animador Sócio Cultural	118	
Artes Decorativas	24	
Desporto, Actividade Física e Lazer	54	
Artes Plásticas e Multimédia	21	
Educação e Comunicação Multimédia	28	
Educação Social	37	
Animador Sócio Cultural – 2º Ciclo	32	
Educadores de Infância	147	
Professores 2º Ciclo Ensino Básico/Ed. Visual e Tecnológica	54	
Professores Educação Musical do Ensino Básico	18	
Professores Ensino Básico/Educação Física	16	
Professores Ensino Básico/Matemática Ciências da Natureza	32	
Professores Ensino Básico/Português e Francês	7	
Professores Ensino Básico/Português e Inglês	13	
Professores Ensino Básico/Primeiro Ciclo	113	714
<b>ESENF</b>		
Enfermagem	413	
Pós-Graduação em Cuidados Continuados à Família na Doença	19	432
<b>ESTIG</b>		
Engenharia Civil	183	
Engenharia Informática	388	
Engenharia Topográfica	64	
Estratégia e Gestão Turísticas	138	
Gestão de Empresas	418	
Informática de Gestão	40	
Protecção Civil	34	1265
<b>TOTAL</b>		<b>3191</b>

**Quadro 6 – Número de alunos por curso e por Escola**

O quadro de Pessoal do IPB é um quadro único<sup>103</sup>, sendo o pessoal distribuído pelos diferentes serviços, de acordo com as necessidades de cada Unidade Orgânica. Consideremos seis Unidades Orgânicas: Os Serviços Centrais (SC) do IPB, os SAS, a ESAB, a ESEB, a ESENF e a ESTIG. O número de pessoal não docente totaliza 189, sendo que o pessoal docente corresponde a 240,6 (241,1) ETI's.

<sup>103</sup> Em aprovação.

## 2 – APLICAÇÃO DE QUESTIONÁRIOS DE CONTROLO INTERNO

Para estudar o grau de implementação de sistema de controlo interno no IPB – todas as Unidades Orgânicas - foi necessário proceder à realização de diversos questionários de controlo interno (ver ponto 3.2, Capítulo I), a aplicar a cada sector de cada elemento em estudo, que explicita toda uma série de informações – recolha de dados primários - permitindo obter os dados necessários para tratar a informação, como sejam: a existência (ou não) de um sistema de controlo interno implantado na Instituição, saber se este funciona, se tem um circuito de procedimentos internos a funcionar como desejado e se tem um código de ética e código profissional de conduta.

Os questionários de controlo interno (anexo 1.2) aplicados às diversas áreas respondem a perguntas de três tipos: Existência; Aplicação; Controlo. As perguntas efectuadas no âmbito da descrição do procedimento contabilístico e/ou da medida de controlo interno permitem respostas *Sim* ou *Não*, sempre com a possibilidade de se acrescentar Observações.

### 2.1 – ÁREAS COBERTAS

Para aplicar os questionários de controlo interno à realidade das seis Unidades Orgânicas do IPB, foram demarcadas várias áreas de aplicação, de forma a abarcar toda o âmbito administrativo das Instituições em estudo. Assim, obtiveram-se dezassete áreas: Estrutura Organizacional, Ambiente Informático, Recepção / Auxiliares, Secretariado, Manutenção, Viaturas, Serviços Académicos, Custos com Pessoal, Estado e outros Entes Públicos, Caixa e Bancos, Empréstimos Obtidos, Recebimentos – Alunos, Clientes e Utentes, Investimentos Financeiros, Compras, Existências, Fornecedores e Imobilizações Corpóreas

Estes questionários foram distribuídos aos responsáveis máximos de cada Unidade Orgânica, procedendo este à sua distribuição à pessoa responsável de cada área em questão. Como focado anteriormente neste trabalho, o envolvimento da administração e gestão de topo são fundamentais para a implementação e avaliação de um sistema de controlo interno adequado e eficaz, capaz de responder às exigências de entidades

internas e externas, nomeadamente ao prestar garantia razoável da plenitude e precisão das operações realizadas, da fiabilidade das informações financeiras obtidas e divulgadas, da correcta aplicação de leis e regulamentos e o alcance dos objectivos da organização.

## 2.2 – TRATAMENTO ESTATÍSTICO – SPSS

Após recolha de todos os questionários de controlo internos aplicados às diversas áreas do âmbito administrativas, em todas as Unidades Orgânicas do IPB, procedeu-se ao tratamento estatístico dos dados obtidos.

Optou-se pelo tratamento estatístico através do programa SPSS, ferramenta que permite uma eficaz análise estatística e sistema de gestão de dados num ambiente gráfico.

## 2.3 – RESULTADOS

Foram introduzidos os dados recolhidos, obtendo-se os seguintes resultados (Anexos 2 e 3):

### Questionário sobre Estrutura Organizacional:

Num conjunto de 13 questões sobre controlo, verificou-se uma média de 66,7% de respostas positivas, atingindo um mínimo de 30,8% e um máximo de 92,3%.

Nas 11 questões colocadas sobre a existência de procedimentos, obteve-se uma média de 56,1%, sendo o mínimo de 45,5% e o máximo de 72,7%.

Quanto à adequação dos procedimentos e controlos, observou-se uma média de 81%, obtendo-se um mínimo de 71,4% e um máximo de 92,9% (em 14 questões).

### Questionário sobre Ambiente Informático:

Este questionário apresenta várias áreas, a maioria das quais servindo apenas o intuito de informar não sendo, portanto, sujeito a um tratamento estatístico. Procedeu-se sim, a uma análise cuidada às respostas dadas na área de *Segurança*, concluindo-se que em todas as unidades orgânicas existe um responsável pela área, apenas numa unidade orgânica não existe plano geral de segurança e contingências do sistema informático. Nos microcomputadores, a

informação mais sensível está guardada em ficheiros protegidos e os computadores livre são devidamente protegidos e vigiados. Existe uma boa política de *backups* em todas as unidades orgânicas.

Quanto ao acesso do sistema e instalações conclui-se que o serviço informático possui área e acesso restritos com ligações ao exterior protegidas, o que é positivo, mas não existe registo de tentativas de acesso não autorizadas em 50% das unidades orgânicas, efectuando-se o bloqueio do sistema pelo controlo de n.º de tentativas de entrada. Apenas numa das unidades orgânicas, o sistema não repõe informação perdida devido à interrupção do sistema ou telecomunicações.

Todas as unidades orgânicas têm ar condicionado, extintores e UPS's, apresentando 83,3% (5) boa qualidade das instalações eléctricas e possuindo controlo electrónico de fumos, podendo concluir-se que em termos de segurança física e combate a sinistros se verifica um bom controlo.

#### Questionário sobre Recepção/Auxiliares:

Verificou-se uma média de 55,6% de respostas positivas em 9 questões sobre controlo, sendo o mínimo de 0% e o máximo de 100%.

Nas 5 questões colocadas sobre a existência de procedimentos, obteve-se uma média de 47,2%, atingindo um mínimo de 0% e um máximo de 83,3%.

Quanto às 3 questões colocadas sobre a adequação dos procedimentos e controlos, observou-se uma média de 44,4%, obtendo-se um mínimo de 0% e um máximo de 100%.

#### Questionário sobre Secretariado:

Num conjunto de 3 questões sobre controlo, obteve-se uma média de 50%, um mínimo de 33,3% e um máximo de 66,7%.

Colocadas 5 questões sobre a existência de procedimentos, verificou-se uma média de 80%, atingindo um mínimo de 60% e um máximo de 100%.

Nas 7 questões sobre a adequação dos procedimentos e controlos, obteve-se resposta positiva numa média de 69%, obtendo-se um mínimo de 42,9% e um máximo de 100%.

### Questionário sobre Manutenção:

Observou-se uma média de 75% de respostas positivas em 5 questões sobre controlo, verificando-se um mínimo de 0% e um máximo de 100%.

Nas 2 questões colocadas sobre a existência de procedimentos, obteve-se uma média de 41,7%, sendo o mínimo de 0% e o máximo de 100%.

Quanto às 3 questões sobre a adequação dos procedimentos e controlos, observou-se uma média de 77,8%, obtendo-se um mínimo de 0% e um máximo de 100%.

### Questionário sobre Viaturas:

Verificou-se uma média de 69,4% de respostas positivas em 6 questões sobre controlo, sendo o mínimo de 16,7% e o máximo de 100%.

Colocadas 2 questões sobre a existência de procedimentos, obteve-se uma média de 83,3%, um mínimo de 50% e um máximo de 100%.

Nas 6 questões sobre a adequação dos procedimentos e controlos, observou-se uma média de 75%, atingindo-se um mínimo de 33,3% e um máximo de 100%.

### Questionário sobre Serviços Académicos:

Nesta área, o universo em estudo reduz-se para quatro, uma vez que os SC e os SAS não têm Serviços Académicos, não se aplicando a eles, assim, este questionário.

Em 13 questões sobre controlo, observou-se uma média de 82,7% de respostas positivas, atingindo um mínimo de 69,2% e um máximo de 92,3%.

Quando às 2 questões colocadas sobre a existência de procedimentos, obteve-se uma média de 87,5%, sendo o mínimo de 50% e o máximo de 100%.

Observou-se uma média de 85%, um mínimo de 60% e um máximo de 100%, nas 20 questões colocadas sobre a adequação dos procedimentos e controlos.

### Questionário sobre Custos com Pessoal:

Nas 40 questões colocadas, verificou-se uma média de 67,5% de observação de controlo, sendo o mínimo de 52,5% e o máximo de 72,5%.

Quanto à existência de procedimentos, observou-se uma média de 75% (em 24 questões), atingindo um mínimo de 58,3% e um máximo de 83,3%.

Num conjunto de 11 questões sobre a adequação dos procedimentos e controlos, obteve-se uma média de 89,4%, um mínimo de 81,8% e um máximo de 100%.

#### Questionário sobre Estado e Outros Entes Públicos:

Para a única sobre controlo, obteve-se resposta positiva de todas as Unidades Orgânicas, o que significa média, mínimo e máximo de 100%.

Em 7 questões sobre a existência de procedimentos, verificou-se uma média de 95,2%, obtendo-se um mínimo de 71,4% e um máximo de 100%.

Quanto à adequação dos procedimentos e controlos, obteve-se uma média de 91,7% de respostas positivas, em 2 questões, verificando-se um mínimo de 50% e um máximo de 100%.

#### Questionário sobre Caixa e Bancos:

Em 38 questões sobre controlo, em média as 6 Unidades Orgânicas observam 73,2% dos controlos, atingindo um mínimo de 57,9% e um máximo de 84,2%.

Nas 5 questões sobre a existência de procedimentos, verificou-se uma média de 66,7%, um mínimo de 60% e um máximo de 80%.

Quanto à adequação dos procedimentos e controlos estabelecidos, verificou-se uma média de 66%, atingindo um mínimo de 37,5% e um máximo de 83,3% (num conjunto de 24 questões).

#### Questionário sobre Empréstimos Obtidos:

À primeira questão deste questionário, a totalidade das Unidades Orgânicas respondeu Não, o que concluiu o questionário e, assim, o seu tratamento. Pode-se concluir, simplesmente, que nenhuma das Unidades Orgânicas possui Empréstimos Bancários, não existindo, para estes, quaisquer procedimentos estabelecidos.

#### Questionário sobre Recebimentos – Alunos Clientes e Utentes:

Colocadas 23 questões sobre controlo, verificou-se uma média de 61,6% de respostas positivas, atingindo um mínimo de 34,8% e um máximo de 91,3%.

Obteve-se uma média de 58,3% de respostas positivas às 2 questões colocadas sobre a existência de procedimentos, um mínimo de 50% e um máximo de 100%.

Em 12 questões sobre a adequação dos procedimentos e controlos, obteve-se uma média de 79,2%, sendo o mínimo de 66,7% e um máximo de 91,7%.

#### Questionário sobre Investimentos Financeiros:

À primeira questão deste questionário, cinco das Unidades Orgânicas respondeu Não, o que concluiu o questionário e, assim, o seu tratamento. Pode-se concluir, simplesmente, que não possuem Investimentos Financeiros, não existindo, para estes, quaisquer procedimentos estabelecidos.

Os Serviços Centrais possuem Investimentos Financeiros, mas não preencheram quaisquer das perguntas do questionário, o que leva a concluir que não se encontram definidos procedimentos de controlo interno para esta área.

#### Questionário sobre Compras:

Verificou-se uma média de 41,1% de respostas positivas em 32 questões sobre controlo, atingindo um mínimo de 28,1% e um máximo de 53,1%.

Nas 3 questões colocadas sobre a existência de procedimentos, obteve-se uma média de 83,3%, sendo o mínimo de 66,7% e o máximo de 100%.

Em 36 questões sobre a adequação dos procedimentos e controlos, observou-se uma média de 67,1%, obtendo-se um mínimo de 52,8% e um máximo de 77,8%.

#### Questionário sobre Existências:

Nas 42 questões colocadas, verificou-se a existência de controlo numa média de 50,4%, com um mínimo de 40,5% e um máximo de 76,2%.

Quanto à existência de procedimentos, obteve-se uma média de 38,9%, sendo o mínimo de 33,3% e o máximo de 66,7%, num conjunto de 3 questões.

Em 16 questões sobre a adequação dos procedimentos e controlos, observou-se uma média de 59,4%, verificando-se um mínimo de 50% e um máximo de 68,8%.

#### Questionário sobre Fornecedores:

Em 42 questões sobre controlo, obteve-se uma média de 77,4%, atingindo um mínimo de 64,3% e um máximo de 90,5%.

Para a única questão sobre a existência de procedimentos, obteve-se resposta positiva de todas as Unidades Orgânicas, e, assim, média, mínimo e máximo de 100%.

Observou-se uma média de 83,3% de respostas positivas nas 5 questões sobre a adequação dos procedimentos e controlos, verificando-se um mínimo de 60% e um máximo de 100%.

#### Questionário sobre Imobilizações Corpóreas:

Verificou-se uma média de 53,8% de respostas positivas em 35 questões sobre controlo, atingindo um mínimo de 40% e um máximo de 71,4%.

Tendo por base as 11 questões sobre a existência de procedimentos, obteve-se resposta positiva numa média de 59,1%, verificando-se um mínimo de 45,5% e um máximo de 90,9%.

Nas 10 questões sobre a adequação dos procedimentos e controlos, observou-se uma média de 70%, obtendo-se um mínimo de 40% e um máximo de 80%.

### **3 – AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO DO IPB**

Como descrito no Capítulo I, para a avaliação completa e integral do sistema de controlo interno temos de passar pelo conhecimento da entidade, realização de testes de controlo, avaliação do risco de controlo, execução de testes substantivos, realização de testes de conformidade.

No estudo caso, tratando-se não de uma auditoria à entidade em foco, mas sim de um elemento de estudo, para exemplificação, foi baseada a avaliação do sistema de controlo interno nos questionários de controlo interno aplicados. Exige-se, na prática, a persecução do estudo completo, com a realização dos testes substantivos e de conformidade.

Assim, apreciados os resultados do tratamento dos questionários de controlo interno, pode-se concluir, de um modo geral, que os controlos instituídos, apesar de existirem, são insuficientes, considerando-se o sistema de controlo interno adequado com fraquezas.

Passa-se a discriminar as principais fraquezas encontradas, respeitando-se a confidencialidade dos factos encontrados.

Verifica-se, que na área das Compras, os procedimentos de controlo apesar de existirem numa média de 83,3% dos casos, nem sempre são os mais adequados e não cumprem, na sua maioria, o objectivo de controlo. Este facto deve-se, em grande parte, a falta de segregação de funções e de controlos de verificação.

A Estrutura Organizacional regista uma falta de existência de procedimentos de controlo, nomeadamente pela não existência de (1) manual de procedimentos detalhado e explícito, (2) manual de descrição de funções e, (3) mapa de assinaturas. Pontos negativos são a falta de implementação da contabilidade analítica e de controlo rigoroso de assiduidade de pessoal.

Na área das Existências verifica-se uma clara falta de existência de procedimentos de controlo e de efectividade de controlo, nomeadamente nas contagens físicas de bens e no controlo de stocks. Verifica-se fraca segregação de funções e inexistência de adequado espaço físico.

Apesar dos controlos instituídos, na área de Imobilizações Corpóreas, se mostrarem adequados, o controlo cifra-se nos 53,8%, e parte devido à fraca segregação de funções e ao não cumprimento de regras instituídas pelo POC Educação. Aponta-se a falta de manual de procedimentos nesta área.

Por outro lado destacam-se a área de Estado e Outros Entes Público, com um excelente controlo interno, e a área de Fornecedores, com bons e adequados procedimentos de controlo interno instituídos, demonstrando apenas alguma falta de controlo e de segregação de funções.

#### **4- IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLO INTERNO ADEQUADO**

Para a implementação de um bom sistema de controlo interno é essencial a existência de (1) um manual de procedimentos internos explícito e compreensivo, com clara definição de autoridade e responsabilidade, (2) de um manual de descrição de funções, claro e objectivo, (3) documentos normalizados e, (4) mapa de assinaturas. Deve-se, ainda, desenvolver um ambiente de controlo que assente em princípios básicos como a segregação de funções, o controlo das operações, a definição de autoridade e de responsabilidade e o registo metódico dos factos e objective a utilização eficiente e eficaz dos recursos e a salvaguarda dos activos.

Como já foi referido, o POC Educação suscita a implementação de um sistema de controlo interno adequado nas entidades obrigadas a instituir este diploma, mas pouco explica sobre esse sistema, deixando as instituições um pouco perdidas numa área ainda pouco cultivada na Administração Pública.

Após se demonstrar como aplicar questionários de controlo interno nas Instituições de Ensino Superior Politécnico e como se podem dividir as várias áreas, pretende-se elucidar sobre as normas e procedimentos de controlo relevantes em cada área, a implementar uniformemente nas instituições, juntamente com os circuitos e documentos normalizados. O sistema de controlo interno é da responsabilidade da direcção e os procedimentos a instituir devem ser adaptados a cada instituição.

##### **4.1 – NORMAS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLO**

###### **Estrutura Organizacional**

A entidade deve promover um ambiente de controlo, baseado no o controlo das operações, na clara definição de autoridade e de responsabilidade, na segregação de funções, na salvaguarda dos activos, no registo exacto e metódico dos factos e na utilização eficiente e eficaz dos recursos.

É primordial a existência de um organigrama actualizado, um Manual de Procedimentos escritos, com clara definição de responsabilidade e autoridade, um Manual de Descrição de Funções, claro e objectivo, um Mapa de assinaturas, um Plano de Contas aprovado e documentos internos normalizados.

Deverá existir um adequado controlo da assiduidade do pessoal e ser promovida a sua formação adequada; o pessoal deve revelar ser íntegro, profissional e competente.

### Ambiente Informático

O mais importante desta área é a manutenção de um bom sistema de segurança, devendo o responsável pela área implementar um bom plano de segurança e contingências do sistema informático. O equipamento deve estar protegido contra furto, incêndios e outros sinistros, sendo importante a existência de ficheiros protegidos, *firewalls*, *backups*, sistemas de segurança que garantam a fidelidade e inviolabilidade dos dados mantidos nos ficheiros.

É importante a segurança física e que o serviço informático possua área e acesso restritos com ligações ao exterior protegidas, boas instalações, com boa ventilação e boas instalações eléctricas, devendo o sistema repor informação perdida devido à interrupção do sistema ou telecomunicações

### Recepção/Auxiliares

Atendendo ao facto de que a Recepção/Telefonista é o local onde se dá o primeiro contacto do exterior com a instituição, esta deve estar abonada de pessoal com formação adequada, que transmita a qualidade dos serviços e uma boa imagem da instituição junto do seu público.

Deverá ser da responsabilidade da Recepção/Auxiliares (ou de outro serviço indicado) zelar pela segurança das instalações nomeadamente no que se refere a manter as salas fechadas à chave e verificação regular do material existente em salas de acesso livre.

No caso de existir material à responsabilidade desta área para ser requisitado por diversos utilizadores, devem ser definidas regras explícitas para preservar a integridade dos bens da instituição.

### Secretariado

Também o Secretariado de Direcção deve primar pela formação adequada do pessoal uma vez que este é um dos rostos da instituição e deve difundir a boa imagem dos serviços.

Os principais procedimentos a instituir são:

- A Secretaria deve ser de acesso restrito;
- Deverá existir um arquivo de correspondência (enviada e recebida) adequado e eficiente;
- O arquivo de correspondência deverá ser actualizado diariamente;
- Em toda a correspondência recebida deve ser apostado um carimbo de «Entrada» com número e data e toda a correspondência enviada deve ser registada com número e data de saída;
- A existir avença dos CTT, esta deve ser verificada por funcionário diferente de quem a preencheu.

### Manutenção

Existindo na entidade uma área específica dedicada à manutenção de equipamentos e instalações, deverão ser instituídos determinados procedimentos de controlo interno de forma a estabelecer parâmetros de actuação e controlo. Destes procedimentos destacam-se:

- Deverá existir uma ficha de trabalho devidamente preenchida para cada serviço executado;
- Os serviços devem ser devidamente autorizados;
- Os serviços efectuados devem ser verificados por um supervisor responsável;
- Periodicamente devem ser efectuadas visitas às instalações e equipamentos para verificação da sua operacionalidade;
- Os equipamentos devem ser mantidos em perfeitas condições;

- Deverá existir um local de acesso restrito onde efectuar reparações e guardar ferramentas e materiais utilizados pelo serviço de manutenção.

### Viaturas

O parque automóvel de uma instituição está à guarda do(s) motorista(s), auferindo este um abono de lavagem de viaturas por forma a ajudar a zelar pelo bom estado de conservação das mesmas.

Destacam-se os seguintes procedimentos:

- Deverá existir e ser devidamente preenchido um boletim de viatura, para cada dia e cada viatura;
- Os boletins de viatura devem ser conferidos e controlados por funcionário responsável;
- Os cartões de combustível devem ser devidamente controlados (em sua substituição, as senhas de combustível);
- Apenas devem ter acesso às viaturas os funcionários devidamente autorizados;
- Cada viatura deve estar devidamente segurada.

### Serviços Académicos

Sendo os alunos o principal cliente de uma escola (sem alunos não existe escola), os Serviços Académicos são um ponto fulcral, em termos administrativos, de uma instituição deste género.

É necessário e imperioso o estabelecimento de procedimentos claros, precisos e rigorosos nesta área, devendo ser sempre respeitados e cumpridos os imperativos legais emanados pelos órgãos competentes e os regulamentos internos, devendo destacar-se os seguintes procedimentos de controlo:

- Deve ser mantido e actualizado um processo individual para cada aluno, onde conste o seu cadastro completo, como seja, origem e respectivos certificados de habilitações, dados e documentos pessoais, ficha de aluno devidamente preenchida, matrículas, etc.;

- Qualquer requerimento apenas deve ser satisfeito após verificação do respectivo pagamento, sendo posteriormente arquivado no processo do aluno;
- Qualquer Certificado ou Declaração emitido pelos serviços deve ser verificado por funcionário diferente de quem preparou o mesmo, sendo assinado pelo responsável;
- As pautas de presença devem ser enviadas aos docentes em tempo útil;
- As pautas de notas devem ser devidamente preenchidas pelos docentes, e verificadas e assinadas na presença de funcionário dos serviços académicos;
- Os originais das pautas de notas devem ser devidamente arquivadas nos serviços, entregando-se uma cópia ao docente e uma cópia para afixação para consulta pelos alunos;
- As matrículas apenas devem ser validadas, pelos serviços académicos, após pagamento das propinas e emolumentos devidos;
- Devem ser enviadas à companhia de seguros listas actualizadas dos alunos segurados sendo prontamente participada a ocorrência de sinistros;
- Todos os documentos devem ser verificados e devidamente arquivados, sendo controlados prazos e procedimentos.

### Custos com Pessoal

As rubricas de remunerações são, no seu conjunto, as de maior peso na estrutura de custos da entidade. Na elaboração do orçamento de estado, cerca de 80% das despesas orçamentadas é destinado às rubricas de remunerações do pessoal, ficando claro que esta área requer intenso controlo.

Destacam-se os seguintes procedimentos:

- As folhas de vencimento devem ser elaboradas na secção de Pessoal, calculadas de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis. A secção de Pessoal deve guardar provas dos valores dos processamentos. As folhas de vencimentos devem ser verificadas por outro funcionário da secção de Pessoal (que não as elaborou) e aprovadas pelo Conselho Administrativo.
- Periodicamente deve existir rotação de funções entre os funcionários da secção de Pessoal, sendo relevante a segregações de funções;

- A secção de Pessoal deve ser independente da Tesouraria, e deve manter actualizados os processos individuais e fichas de cadastro de cada funcionário, em papel e numa base de dados, contendo informação sobre contrato(s) efectuado(s), dados pessoais, académicos, profissionais e outros, ausências, férias e faltas, fotografia, entre outras;
- A assiduidade e absentismo devem ser controlados pela secção de pessoal;
- Verificando-se a obrigatoriedade da utilização de contas no Tesouro e uma vez que este sistema permite o envio de ficheiro, directamente retirado do programa de vencimentos, para a conta de onde serão efectuadas as transferências dos vencimentos para as contas respectivas de cada funcionário, torna-se mais fácil o controlo do pagamento dos vencimentos. Deve, assim, ser instituído este procedimento como prática corrente, devendo o ficheiro de transferências ser gerado pelo programa de vencimentos e enviado directamente para a conta do Tesouro, sendo o pagamento posteriormente autorizado pelo Conselho Administrativo;
- As horas extraordinárias devem ser previamente autorizadas e controladas;
- Deve existir uma comparação entre folhas de vencimento de meses subsequentes;
- Os descontos efectuados e seus respectivos pagamentos devem ser devidamente controlados;
- Os recibos individuais devem ser expeditamente enviados aos seus destinatários.

### Estado e Outros Entes Públicos

Esta conta engloba os descontos efectuados aos funcionários, a serem entregues pela entidade, nos prazos legalmente definidos. Existem relatórios e formulários, informações a prestar pela entidade ao Estado, que devem ser escrupulosamente executados.

Destacam-se os seguintes procedimentos:

- Deve ser efectuada a correcta retenção do valor dos descontos aos funcionários de IRS e ADSE, na Requisição de Fundos do mês a que respeitam. Caso se

verifiquem diferenças entre o valor de descontos retidos e processados no mês, a respectiva correcção deverá ser efectuada no mês seguinte;

- Todos os descontos retidos a funcionários, nas folhas de vencimentos, devem ser entregues nos prazos legalmente definidos;
- Retenções de impostos (IR ou IS) efectuadas a prestadores de serviço ou referentes a contractos, devem ser entregues nos prazos legalmente definidos;
- O cumprimento da obrigatoriedade de informações a prestar periodicamente ao Estado (Balanço Social, Rebides (Registo Biográfico dos Docentes do Ensino Superior), Mapa de Libertações e Reforços, Modelo 10 do IRS, Mapa Recapitulativo, Mapa de Prestação de Serviços, Tarefa ou Avença, etc.) deve ser zeloso;
- Periodicamente deve ser efectuada a comparação entre os descontos efectuados e entregues pela entidade, por pessoa diferente da que elabora as folhas de vencimento, que regista os descontos e que efectua as entregas. Qualquer diferença encontrada deve ser investigada e rectificada.

### Caixa e Bancos

A responsabilidade desta área, de valores activos líquidos, vulneráveis e susceptíveis de utilizações indevidas, recai essencialmente sobre o Tesoureiro. Aqui distingue-se o Fundo de Maneio (Anexo 4) a ser constituído e mantido pelo Tesoureiro, em conformidade com o Decreto-lei 155/92, de 28 de Julho.

Destacam-se os seguintes procedimentos:

- O fundo de maneio deve ser constituído por um valor suficiente, mas limitado, para satisfazer as necessidades inadiáveis, de pequeno montante;
- O fundo de maneio deve ser liquidado no prazo determinado por Decreto-lei;
- O Tesoureiro, responsável pelo fundo de maneio, deve constatar a autenticidade do documento que origina o pagamento e verificar se foi devidamente autorizada a realização da despesa;
- Após a aposição do carimbo «pago» no documento de despesa original, o Tesoureiro deve registar a saída de valores na folha de fundo de maneio. Esta folha deverá ser encaminhada, periodicamente, à Contabilidade, para que se

proceda ao respectivo registo contabilístico. Nesse momento pode efectuar-se a reposição do fundo de maneiio, com a emissão de um cheque emitido à ordem do Tesoureiro;

- Não podem existir pagamentos efectuados por verbas do fundo de maneiio que não tenham suporte em documento válido. Todas as despesas devem estar devidamente autorizadas, assinadas pelo beneficiário e registadas, sendo aposto o carimbo «pago» no documento original de suporte à despesa;
- O fundo de maneiio deve ser verificado sem aviso prévio, por um responsável independente, várias vezes durante o ano e sempre que se verifique mudanças de Conselho Administrativo ou substituição do Tesoureiro;
- As únicas “entradas” de verbas no fundo de maneiio são as da sua constituição e reposições, não sendo permitido o seu uso para pagamento de despesas não previstas aquando da sua constituição;
- A abertura de contas bancárias, independentemente da sua natureza, implica autorização expressa do Conselho Administrativo, devendo estar definida a finalidade de cada conta bancária;
- Os cheques em branco devem ser mantidos em lugar seguro (cofre, sob a responsabilidade do tesoureiro);
- A emissão de cheques ou ordens de transferências (sempre nominativos) para efectuar pagamentos deve ser da responsabilidade do Tesoureiro, reservando este uma cópia de cada cheque ou ordem de transferência emitido;
- Não deverão ser assinados cheques em branco;
- Os cheques ou ordens de transferência anulados devem ser arquivados depois de se terem destruído as assinaturas;
- A emissão de cheques ou ordens de transferências deve ter sempre por base autorizações de pagamento, previamente autorizadas pelo Conselho Administrativo;
- A assinatura de cheques ou ordens de transferência deve ser efectuada na presença dos respectivos documento de suporte de despesa originais (nunca cópias ou fotocópias). Os documentos devem ser conferidos e verificados, devendo a segunda pessoa que assina apor o carimbo de «pago» no documento de despesa (Factura ou Nota de débito) original, de modo a evitar que seja de novo apresentado para pagamento;

- Mensalmente devem ser elaboradas reconciliações bancárias de todas as contas bancárias que a instituição possui, por pessoa independente da secção de Tesouraria e que não tenha acesso às contas correntes (na Contabilidade) nem poderes para assinar cheques;
- As reconciliações bancárias devem ser elaboradas de maneira formal, em formulário padronizado;
- Qualquer débito ou crédito do banco que não conste do registo contabilístico da instituição, ou vise versa, deve ser investigado;
- Quando nas reconciliações bancárias surgem itens pendentes por um período longo, deverão ser objecto de adequada investigação e correspondente ajustamento;
- As receitas em numerário devem ser integral e diariamente depositadas;
- Os depósitos devem ser conferidos por funcionário não relacionado com recebimento de valores e posterior depósito;
- Quanto aos valores recebidos pelo correio, deve a correspondência ser aberta por funcionário independente da Tesouraria e da Contabilidade (Secretaria), devendo elaborar, diariamente, uma listagem detalhada dos valores recebidos, em triplicado, e enviar esta listagem juntamente com os valores recebidos para a Tesouraria para que se efectue os respectivos depósitos e lançamento nas contas de alunos, clientes ou utentes e correspondente emissão de recibos;
- O original da listagem de valores recebidos permanece na Tesouraria, sendo o duplicado, devidamente rubricado, devolvido à Secretaria e o triplicado enviado à pessoa que irá conferir os depósitos;
- Os cheques recebidos pelo correio devem ser cruzados. Nos cheques ao portador deve ser colocado o nome da entidade, sendo útil a aposição de um carimbo «válido só para depósito».

### Recebimentos – Alunos, Clientes e Utentes

Os principais recebimentos que se verificam, são de receitas cobradas a alunos, como sejam as propinas, taxas diversas e serviços. Pode a entidade prestar serviços ou efectuar vendas de bens produzidos no interior da instituição, à comunidade, recebendo por isso receitas de outros utentes ou clientes, que não alunos.

Destacam-se os seguintes procedimentos:

- Todas as receitas devem ser registadas, emitindo-se Recibo comprovativo do recebimento;
- As receitas devem ser depositadas diária e integralmente, sendo verificada a sua efectivação por funcionário responsável;
- Os recibos devem ser numerados sequencial e informaticamente, guardados em local seguro e controlados através de registo;
- As facturas (numeradas sequencial e informaticamente) devem ser efectuadas por funcionário independente da Tesouraria e conferidas por outro funcionário;
- A antiguidade de saldos deve ser revista periodicamente por um funcionário responsável, independente das funções de contas correntes e Tesouraria;
- Periodicamente devem ser enviados aos clientes extractos de conta com os saldos em aberto;
- Deve existir comunicação entre os Serviços Académicos e a Tesouraria, no que concerne a recebimentos de alunos;
- Deve existir controlo sobre documentos anulados e sobre cheques devolvidos.

### Investimentos Financeiros

Devem ser definidas normas claras e explícitas sobre investimento financeiro possíveis de realizar pela entidade, devendo ser dada primordial importância à autorização, análise periódica, ao controlo e verificação independente.

### Compras

Verificada uma necessidade do serviço, elabora-se uma requisição interna que, depois de devidamente autorizada pelo Conselho Administrativo<sup>104</sup>, se dirige à secção de Aproveitamento/Economato. No caso do objecto de necessidade não existir em stock, a requisição é encaminhada para a secção de Compras.

Aqui, destacam-se os seguintes procedimentos:

- Deve ser sempre cumprido o disposto no Decreto-lei n.º 197/99, de 8 de Junho;

---

<sup>104</sup> Para se efectivar a autorização deve ser verificada a legalidade e disponibilidade orçamental.

- A secção de compras deve ser independente da Contabilidade, do Económico e da Tesouraria;
- Na secção de compras deve existir uma base de dados de artigos e de fornecedores, organizada e actualizada;
- Nenhuma compra deve ser efectuada sem o suporte formal da requisição interna, em formulário padronizado, pré numerada e devidamente autorizada;
- A secção de Compras deve efectuar pesquisa de preços e condições de compra;
- Seleccionado o fornecedor (tendo sempre por base o cumprimento do Decreto-lei n.º 197/99), devem ser emitidas requisições oficiais, informaticamente numeradas, em triplicado, sendo enviado o original para a Contabilidade, o duplicado ao fornecedor, para oficializar a compra (encomenda) e o triplicado para a secção que irá recepcionar o material;
- Devem ser controlados os pedidos de compras para que se possa exercer um *follow up* dos pedidos não atendidos pelos fornecedores e se informar os serviços utilizadores da situação em que se encontram as requisições;
- Os pedidos cancelados ou anulados devem ser arquivados em lugar próprio e informados os respectivos serviços utilizadores;
- Aquando da recepção do material do fornecedor deve ser efectuada a sua verificação quantitativa e qualitativa e a comparação das guias de remessa do fornecedor com as requisições oficiais. Se se verificar que tudo está em conformidade, deve ser rubricado o triplicado da requisição oficial, comprovando a correcta recepção do material (podem ser emitidas guias de entrada ou recepção);
- Qualquer diferença verificada ou devolução efectuada deve ser de imediato comunicada à Contabilidade. No caso de devoluções, devem ser emitidas notas de entrega que deverão ser assinadas pelo fornecedor. Uma vez completado, todo o processo deve ser remetido à Contabilidade;
- Os pedidos ficam satisfeitos quando o material é entregue ao serviço utilizador do qual partiu a necessidade, devendo este assinar a sua recepção.

## Existências

Esta área engloba o conjunto de bens que a entidade compra e que se encontram à responsabilidade do Economato.

Os procedimentos que se destacam são os seguintes:

- As entradas de mercadorias, assentes nas guias de remessa do fornecedor, devem ser prontamente registadas numa base de dados de controlo de stock;
- As existências devem estar em locais próprios de armazenagem, arrumados de forma ordenada que facilite o manuseamento, contagem e localização dos artigos. As existências devem estar protegidas contra o roubo e deterioração;
- A pessoa que manuseia a base de dados de controlo de stocks deve ser diferente da responsável pelo armazém (que manuseia os artigos);
- A saída de existências apenas se deve efectuar com base em requisições internas, devidamente autorizadas. Cada saída deve ser expeditamente registada na base de dados;
- Deve ser efectuado o controlo físico das existências, através de contagens físicas e comparação com os registos da base de dados de controlo de stock, ciclicamente e no final de cada ano económico. Devem existir instruções escritas apropriadas para a realização das contagens físicas;
- Os ajustamentos às fichas de stock ou existências devem ser investigados e devidamente autorizados;
- Deverão ser elaborados relatórios periódicos relativos a existências deterioradas, de fraca rotação ou obsoletas e às necessidades de existências;
- Deve existir controlo sobre mercadorias enviadas à consignação, à guarda de fornecedores, em armazém de terceiros, expedida para empréstimo que se encontre em poder da entidade mas seja propriedade de terceiros e vasilhame. Também deve existir controlo sobre a venda ou cedência de sucata, obsoletos e salvados;
- O material entregue pelo armazém (saída de existências) e devolvido, totalmente ou em parte, a este, deve ser objecto de registo em formulário próprio e efectuada a devida actualização na base de dados de controlo de stocks;

- Deve estar definida a política de tratamento de provisões para depreciação de existências.

### Fornecedores

Nesta área efectua-se o controlo de facturas e contas correntes de fornecedores, sendo de destacar os seguintes procedimentos:

- As facturas recebidas de fornecedores ou prestadores de serviços devem ser verificadas e conferidas (na Contabilidade), nomeadamente sobre a sua legalidade, correcta e completa identificação da entidade, exactidão de cálculos aritméticos, conformidade com guias de remessa e requisições internas;
- As facturas devem ser classificadas contabilisticamente e registadas nas contas correntes do fornecedor correspondente, procedendo-se seguidamente à emissão da autorização de pagamento para posterior autorização;
- Qualquer devolução de mercadoria deve ser prontamente comunicada à Contabilidade;
- Todas as cópias de facturas devem ser devidamente identificadas como tal;
- As contas correntes de fornecedores deverão ser mensalmente comparadas com as respectivas contas do razão, por pessoa independente;
- Os extractos provenientes dos fornecedores devem ser prontamente reconciliados por pessoa independente.

### Imobilizações Corpóreas

As imobilizações corpóreas existentes na entidade podem ter sido adquiridas no exterior ou produzidas sob a responsabilidade da própria entidade. Os procedimentos a seguir na aquisição de imobilizações ao exterior são semelhantes aos adoptados para as compras e existências de qualquer outro bem; as normas para produções de imobilizado, no interior da entidade, destacam-se juntamente com os seguintes procedimentos, referentes ao imobilizado corpóreo:

- Deve ser previsto o plano de investimento no orçamento de cada ano;
- Deve estar definida uma política de capitalização;

- A Portaria n.º 671/2000, de 17 de Abril, deve ser aplicada à totalidade das imobilizações corpóreas;
- Deve existir uma ficha de inventário para cada bem do imobilizado corpóreo, contendo a descrição, número e localização do bem, data de aquisição, nome do fornecedor, data de aquisição e número da factura, custo total de aquisição, classificações contabilística e patrimonial, vida útil estimada, taxa de amortização e amortizações acumuladas, reavaliações efectuadas, entre outras informações;
- O total das fichas individuais de inventário (custo e amortizações acumuladas) deve ser regularmente comparado com as fichas do Razão;
- Os ajustamentos decorrentes da comparação entre os inventários devem ser devidamente autorizados e contabilizados;
- Periodicamente devem ser seleccionadas, por amostragem, determinadas fichas de inventário e verificado se o registo está correctamente efectuado e actualizado. Este procedimento deve ser efectuado por pessoa independente de registar e manter as fichas de inventário e de contabilizar os bens;
- Todos os bens inventariados devem estar identificados com etiquetas ou outro processo de identificação, contendo o mesmo número de ordem constante na ficha de inventário;
- Devem estar definidos os procedimentos a seguir, na produção de imobilizado no interior da entidade (pela própria ou empresa contratada). Deve existir uma ficha de obra para cada trabalho em curso, este deve ser sujeito a controlo separado no razão, deve ser investigada e autorizada qualquer variação entre o orçamento autorizado e o real, as interrupções devem ser prontamente investigadas, a mão-de-obra e o material utilizado devem ser inspeccionados em quantidade e qualidade e a facturação progressiva deve ser devidamente comparada com os termos do contrato;
- Concluído o trabalho em curso, o bem deve ser transferido para a respectiva conta de imobilizado corpóreo da entidade;
- Devem estar definidos os procedimentos a seguir relativamente a bens transferidos, fora de serviço ou abatidos, bens totalmente amortizados mas ainda em serviço, bens cedidos de ou a terceiros;
- Ferramentas, utensílios e similares devem ser devidamente controladas;

- Deve existir uma eficiente cobertura de seguros, nomeadamente contra incêndio, roubo e inundações.

#### 4.2 – CIRCUITOS INTERNOS E A IMPORTÂNCIA DA UNIFORMIDADE

Estão implementados no IPB circuitos internos (em fluxogramas horizontais e narrativas), nomeadamente circuito de aquisição de bens e serviços – existentes em stock, ajuste directo e outros procedimentos – e circuito de documentação que intervém em processamentos de despesas e pagamentos (Anexo 5). Estes circuitos centram-se na área de finanças, contabilidade, aprovisionamento e tesouraria, pretendendo estabelecer uma uniformidade de procedimentos no IPB e nas suas Unidades Orgânicas. Deve ser alargada esta intenção de estabelecimentos de regras uniformes a todas as outras áreas administrativas.

As normas e procedimentos de controlo focadas no ponto 4.1 deste Capítulo devem ser aplicadas uniformemente a todas as unidades orgânicas que compõem o IPB pois ele é um só e todas as unidades funcionam para um objectivo comum, além disso, a apresentação de informação financeira deve ser efectuada de forma consolidada. Desta forma, apenas se atinge uma coerente consolidação de contas se houver uniformidade de procedimentos contabilísticos e administrativos.

#### 4.3 – PROPOSTA DE MELHORAMENTO

Torna-se evidente a necessidade de implementação de normas e procedimentos de controlo interno, de forma uniforme em todas as unidades orgânicas, podendo ser coadjuvada pela criação de um gabinete de auditoria interna, que em muito contribuiria para a satisfação desta lacuna. Melhorar a qualidade dos serviços, a eficiência e eficácia das operações, obter informação fidedigna e cumprir as leis e regulamentos impostos é certamente dos principais objectivos de cada serviço público e concluir que é essencial a implementação de um bom sistema de controlo interno, adequado, fiável e que funcione apropriadamente, é um passo primordial na consecução desses objectivos.

Para o IIA, a auditoria interna “é uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia da gestão de risco, do controlo e dos processos de governação”.<sup>105</sup>

Um gabinete de auditoria interna iria, assim, auxiliar a gestão, sendo tarefa do auditor interno, por um lado, examinar, verificar e avaliar o sistema e por outro lado, assessorar a Administração, fornecendo informações essenciais, efectuando controlos e propondo acções correctivas, identificando deficiências e emitindo pareceres.

A auditoria interna é uma função independente que auxilia a Administração, avaliando todas as actividades da organização – Administrativa, Contabilística, Financeira e Operacional – e controlando o cumprimento dos objectivos delineados pela organização. Através da avaliação dos controlos internos instituídos, a auditoria interna coadjuva a Administração a conceber uma organização mais produtiva, eficiente e eficaz.

Como foi referido neste trabalho, não basta que existam controlos instituídos, é importante que funcionem e que qualquer distorção ou falha seja imediatamente detectada e corrigida. Torna-se importante que sejam constantemente efectuados testes de controlo e que os procedimentos sejam periodicamente revistos e actualizados, sempre tendo em vista a sua melhor adequação e a detecção e correcção de distorções sempre mais eficiente e eficaz.

Sendo a subsistência do controlo interno da responsabilidade de todos e cada um dos intervenientes na organização, cabe à gestão de topo a responsabilidade da sua implementação e manutenção adequada, pelo que a administração do IPB deve tomar a diligência e a incumbência desta tarefa fundamental numa instituição moderna, rigorosa, produtiva e eficaz.

---

<sup>105</sup> IIA e IPAI; (2001); *op.cit.*; p. 3

O levantamento rigoroso dos actuais controlos, a execução de testes, a criação de documentos normalizados, de um manual de procedimentos internos claros e objectivos e de um manual de descrição de funções, explícito e com clara definição de autoridade e responsabilidade, é das primeiras funções a serem levadas a cabo, pela equipa que ficar encarregue de desenhar o sistema de controlo interno a ser aprovado pela direcção.

Deve então ser implementado um sistema de controlo interno, adequado e eficaz, tendo como objectivos agilizar as formas de gestão, proteger os recursos e assegurar a sua mais eficiente utilização, assegurar a fiabilidade e precisão dos registos contabilísticos e financeiros e promover a eficiência dos funcionários.

Todo o pessoal deve ser envolvido, devendo ser promovido um ambiente de ética e controlo, onde se fomenta a responsabilidade e competência profissional, sendo claras as definições de autoridade e responsabilidade.

## CONCLUSÃO

Com a modernização da nossa Administração Pública, verificaram-se uma série de mudanças e aproximações à realidade empresarial, objectivando-se uma gestão mais económica, eficiente e eficaz. A uniformização de procedimentos e a promoção de controlos eficazes que auxiliem a gestão a atingir os objectivos da organização, são o intuito de uma contabilidade moderna e rigorosa.

Através do controlo interno é melhorada a gestão, ajudando a atingir os objectivos da organização e a assegurar a condução eficiente das suas actividades. A implementação de um sistema de controlo interno adequado e eficiente deve assegurar, tanto quanto possível, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos, a aderência às políticas da administração e o agilizar das formas de gestão, a protecção e uso adequado dos recursos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a preparação de informação financeira fidedigna e a promoção da eficiência dos funcionários.

A implementação do POC - Educação, que pretende a uniformização dos requisitos contabilísticos e a consolidação da informação contabilística das Instituições de Ensino Superior Público decreta a instituição de sistemas de controlo interno eficazes que agilizem a gestão e garantam a persecução dos objectivos das entidades, sempre numa óptica de economia, eficiência e eficácia.

Verifica-se que a maioria das IESP não cumpre esta norma, negligenciando a importância que um bom sistema de controlo interno tem para a boa gestão de qualquer instituição. Prova disso é o resultado obtido da aplicação de questionários de controlo interno no IPB, onde se afere um fraco SCI com necessidades de uma melhor adequação à realidade da instituição, nomeadamente nas áreas de Compras, Existências e Imobilizações Corpóreas que demonstraram carência de um manual de procedimentos de controlo interno, de segregação de funções e um controlo efectivo. Por outro lado destacam-se as áreas de Estado e Outros Entes Público e de Fornecedores, com bons e adequados procedimentos de controlo interno instituídos.

Descurar o controlo interno é permitir que a instituição não tenha rigor na sua gestão, na protecção dos seus activos, que se faculte a omissão de regras instituídas, que não verifique a rectidão do seu pessoal e o rigor das suas “contas”. Deve ser instituído um sistema de controlo interno que se caracterize por uma politica de simplificação e racionalização, garantido a eficácia, eficiência e produtividade dos serviços, sem esquecer o rigor e contenção orçamental, bem como a elaboração de demonstrações financeiras credíveis e tempestivas.

Torna-se essencial, para tal, criar um gabinete de auditoria interna ou de controlo interno, que se dedique à criação, verificação constante e avaliação do controlo interno e de todos os procedimentos decorrentes.

Deve ser, pois, dada maior importância a esse instrumento essencial de gestão, muitas vezes subestimado, e até ignorado, pelos dirigentes.

No que toca a expectativas de investigação futura, realçamos o facto duma investigação científica nunca terminar, pelo que gostaríamos de, no futuro poder aprofundá-la. Assim, ao nível das IESPP, apontaríamos desde já a seguinte linha de orientação, no sentido de conseguir os seguintes objectivos:

- Comprovar a concretização dos custos e benefícios que se evidenciam com a introdução do POC-Educação;
- Analisar a forma como se procedeu à elaboração das Normas de Controlo Interno nas IESPP;
- Verificar como se implementaram as mudanças de carácter operacional, designadamente ao nível duma melhor prestação de serviços aos Clientes, Alunos e Utentes;
- Avaliar o comportamento dos actores envolvidos, face a novos procedimentos instituídos, novos conceitos de delegação de autoridade e responsabilidades;
- Avaliar o comportamento dos actores de gestão na aprovação de demonstrações financeiras, suportadas pela existência dum adequado Sistema de Controlo Interno.

Finalmente, importa referir que para além de todos os aspectos referidos ao longo deste trabalho, pensamos ter sido conseguido dar um contributo significativo para a compreensão do assunto abordado.

# **Anexos**

# **Anexo 1.1**

## **Questionário de Controlo Interno**

**Questionário sobre Procedimentos Contabilísticos e Medidas de Controlo Interno**

Área: Organização Geral Entidade: \_\_\_\_\_

Elaborado por: \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_\_\_

Procedimento Contabilístico / / Medida de Controlo Interno	Sim	Não	Não Aplicável	Observações
1 - A empresa possui um organigrama actualizado?				
2 - Existe uma definição clara das obrigações e responsabilidades de cada empregado?				
3 - A empresa possui um manual de controlo interno?				
4 - A empresa possui um plano de contas?				
5 - Há orçamentos anuais?				
6 - A secção de Contabilidade é independente das secções de: Compras? Vendas? Tesouraria?				
7 - Realiza-se periodicamente a análise de despesas com existências?				
8 - Efectua-se uma análise periódica da distribuição dos custos?				
9 - Realiza-se uma análise detalhada do custo industrial dos produtos fabricados?				
10 - Os lançamentos contabilísticos são adequadamente suportados e aprovados por um empregado responsável?				
11 - São elaboradas periodicamente informações contabilísticas, financeiras e de gestão?				
12 - Existe um manual de procedimentos contabilísticos de forma a que todo o pessoal possa seguir uniformemente os mesmos critérios na relevação das operações da empresa?				
13 - A contabilidade é manual ou mecanizada?				
14 - As obrigações fiscais estão calendarizadas?				
15 - A empresa numera tipograficamente os documentos em circulação?				
16 - Existe na empresa: Director Financeiro? Chefe de Contabilidade? Técnico de Contas? Auditor interno?				

# **Anexo 1.2**

## **Narrativa**

**NARRATIVA DOS PROCEDIMENTOS CONTABILISTICOS  
E DAS MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO**

Empresa: .....

Área coberta: .....

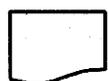
Elaborado por ..... Data ..... Revisto por ..... Data ..... Página .....

**Procedimento Inicial**

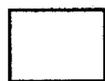
**Procedimento Actual**

# **Anexo 1.3**

## **Simbologia de Fluxograma**



**Documento**  
(Factura, Ordem de compra, Cheque, Recibo, etc.)



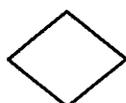
**Registo contabilístico**  
(Diário, Razão, Ficha de conta corrente, etc.)



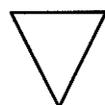
**Registo não contabilístico**  
(Lista de preços, Cartão de ponto, Lista valorizada de existências, etc.)



**Fita de máquina de calcular**



**Decisão, desvio, alternativa, (Sim, Não)**



**Arquivo definitivo (A= alfabético; D= data; N= numérico)**



**Arquivo temporário (este sentido significa entrada, invertido significa saída)**



**Arquivo transitório, a ser destruído mais tarde**



**Processamento sem documento de suporte ou sem prova de ter sido conferido**



**Processamento com documento de suporte ou sem prova de ter sido conferido**



**Processamento simultâneo de documentos**



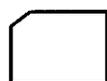
Ligação



Linha de entrada ou de saída de um documento



Linha de entrada ou saída para consulta ou recolha de informação



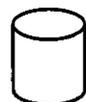
Cartão perfurado



Fita perfurada



Banda ou fita magnética



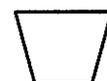
Disco magnético



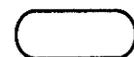
Entrada / saída de dados



Dados armazenados



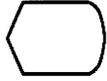
Operação manual



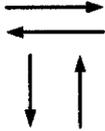
Terminal (começo / fim)



Conexão exterior à página (saída de ou entrada noutra página do mesmo fluxograma / origem ou destino de um item que entra ou sai do fluxograma)



Ecrã



Sentido de fluxo do fluxograma



Elo de comunicação

# **Anexo 1.4**

## **Fluxograma Horizontal**

**FLUXOGRAMA DOS PROCEDIMENTOS CONTABILISTICOS  
E DAS MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO**

(Modelo Horizontal)

Empresa: .....

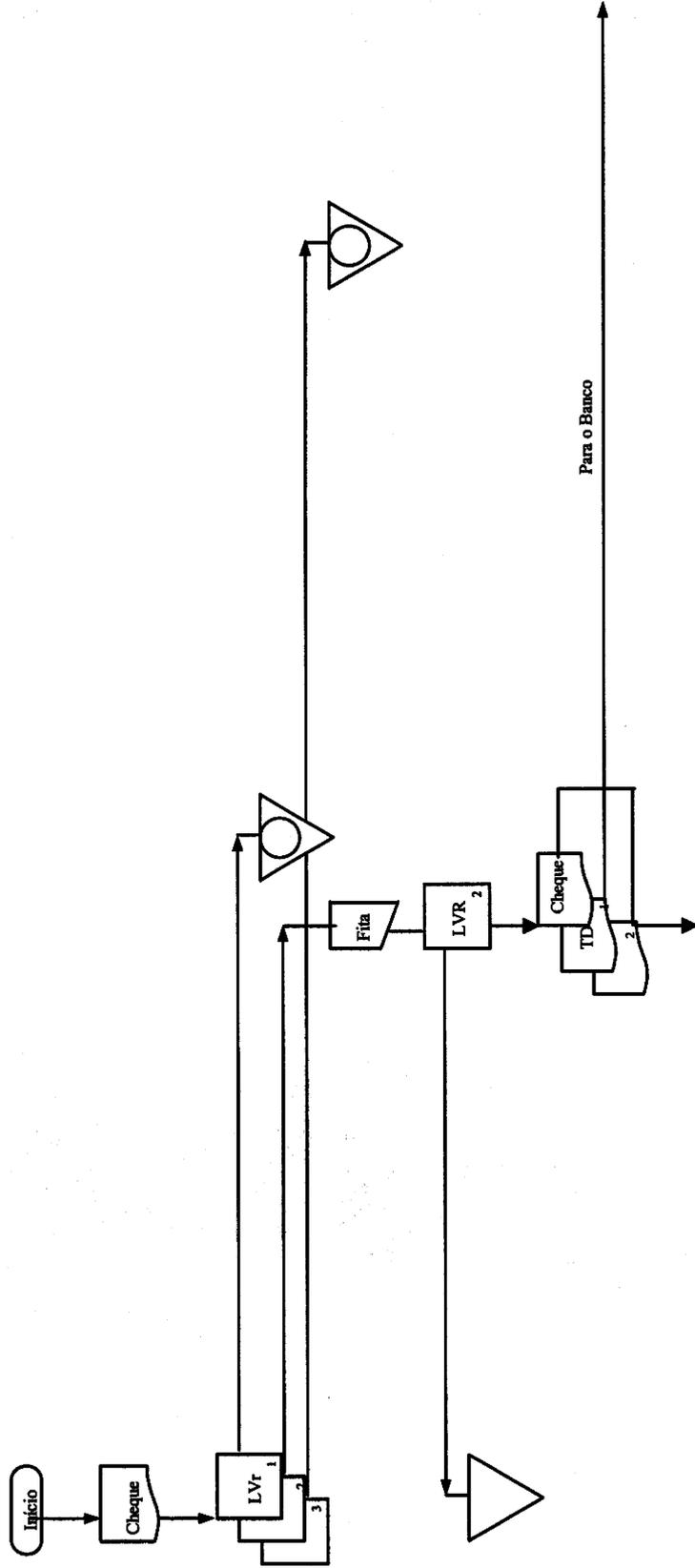
Área coberta: Receção, Tesouraria e Contabilidade

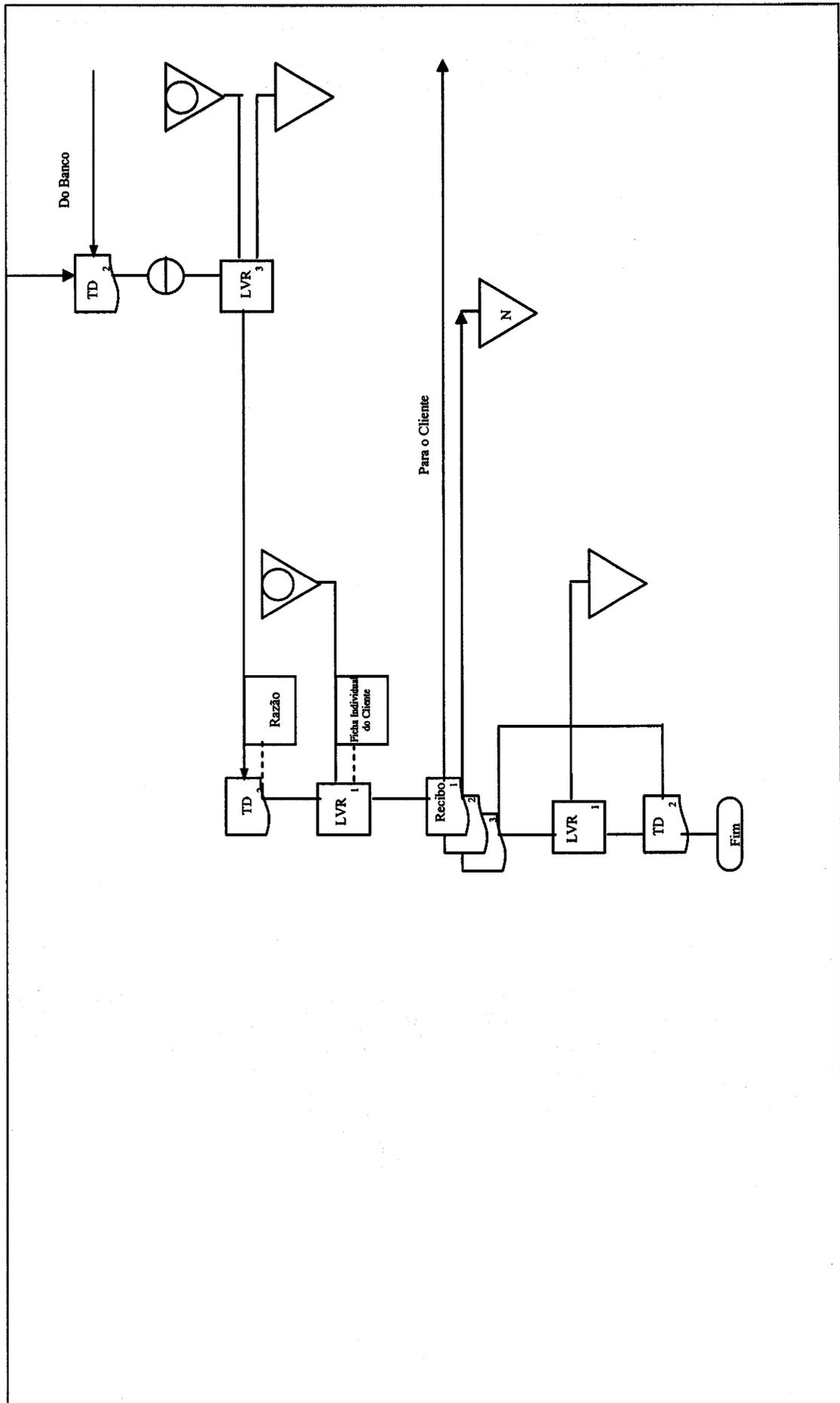
Elaborado por ..... Data ..... Revisado por ..... Data ..... Página .....

Receção

Tesouraria

Contabilidade





# **Anexo 1.5**

## **Fluxograma Vertical**

## FLUXOGRAMA DOS PROCEDIMENTOS CONTABILISTICOS

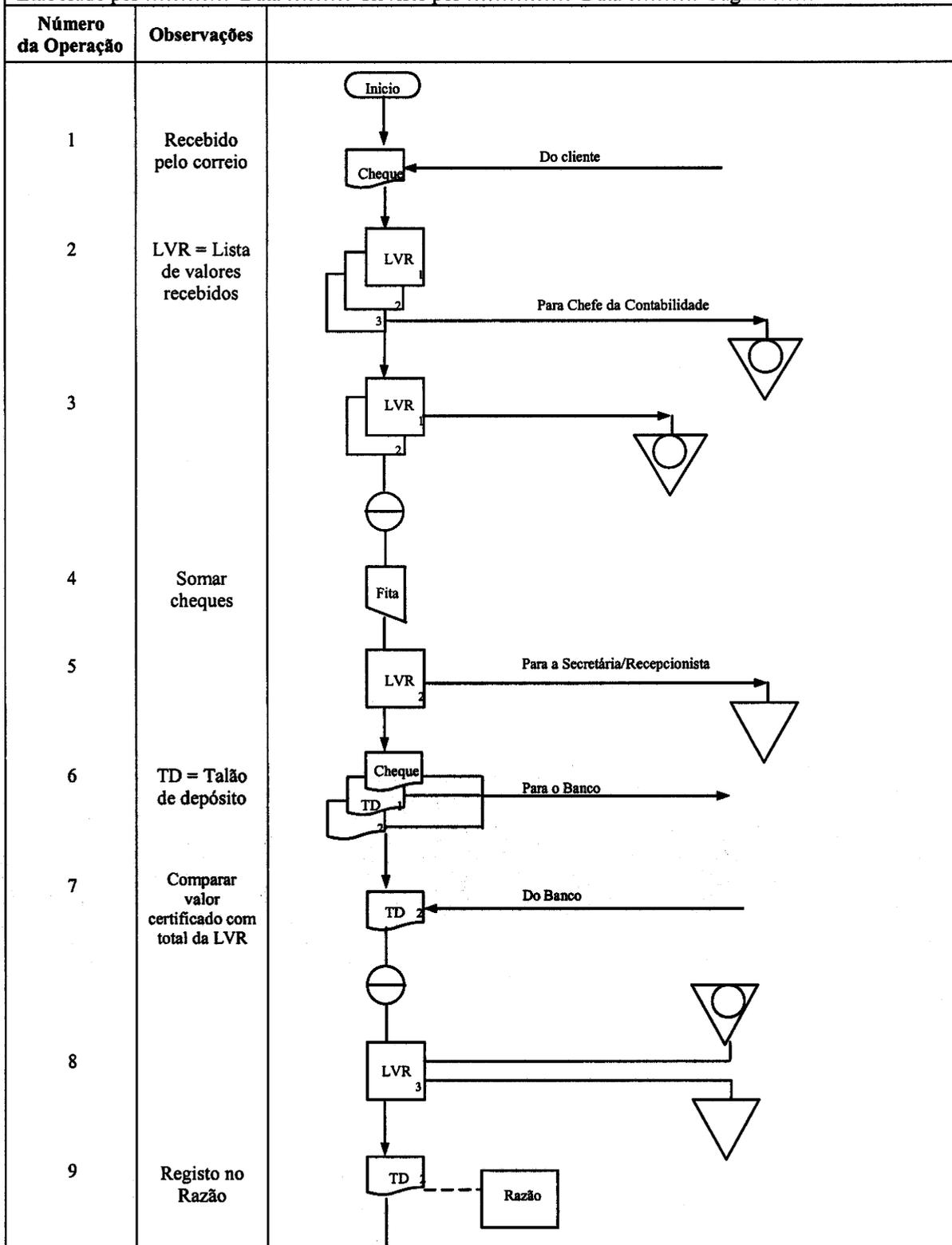
### E DAS MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO

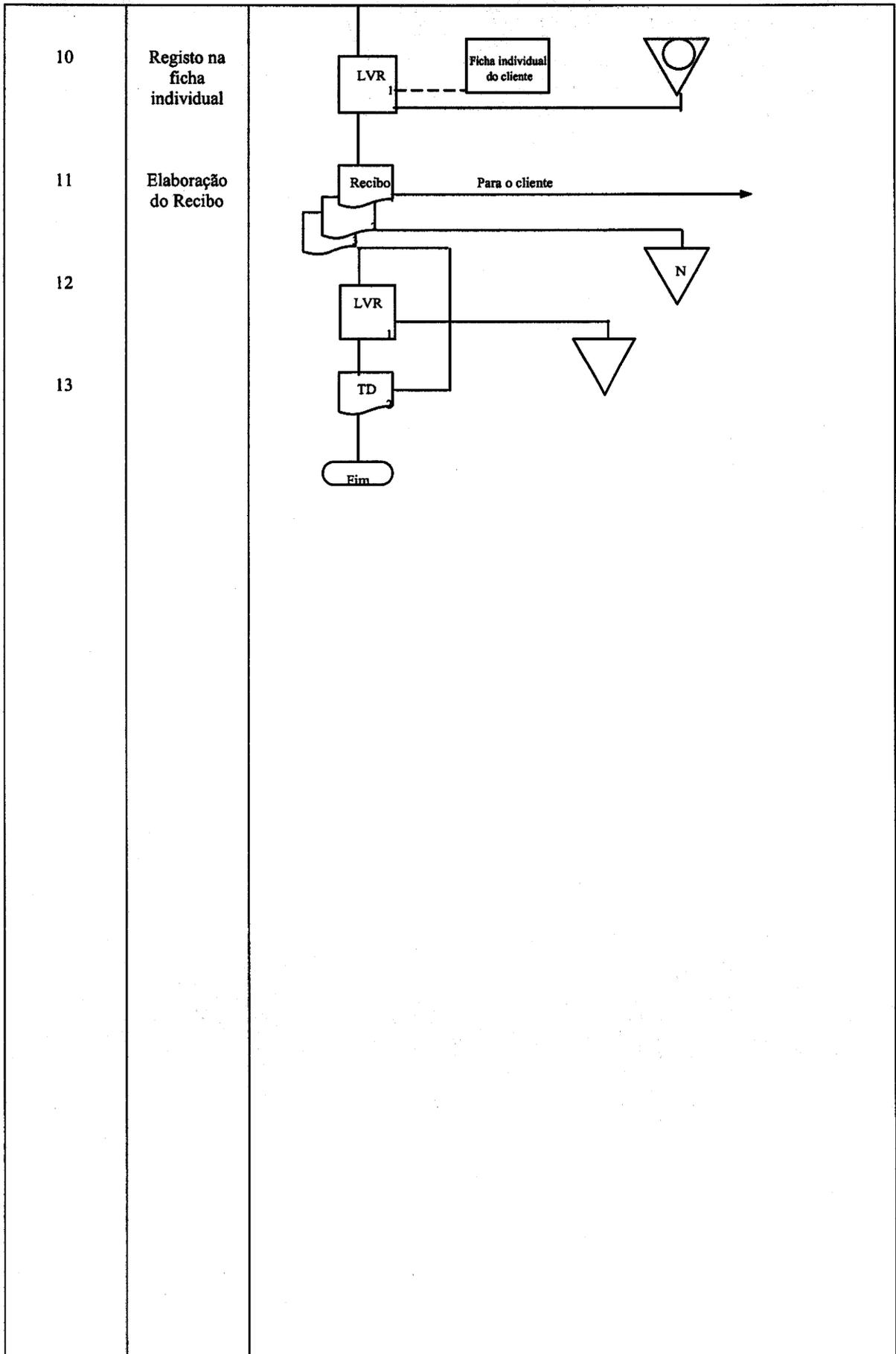
(Modelo Vertical)

Empresa: .....

Área coberta: Cheques recebidos pelo correio

Elaborado por ..... Data ..... Revisto por ..... Data ..... Página .....





# **Anexo 2**

## **Resultados – Tabelas Descritivos**

## TABELA DESCRITIVO

### Tratamento Estrutura Organizacional

#### Ratio Statistics for Controlo / DIV1

Mean	.667
Median	.654
Minimum	.308
Maximum	.923
Std. Deviation	.216

#### Ratio Statistics for Existência / DIV2

Mean	.561
Median	.545
Minimum	.455
Maximum	.727
Std. Deviation	.106

#### Ratio Statistics for Adequação / DIV3

Mean	.810
Median	.821
Minimum	.714
Maximum	.929
Std. Deviation	.087

### Tratamento Recepção/Auxiliares

#### Ratio Statistics for Controlo / DIV1

Mean	.556
Median	.500
Minimum	.000
Maximum	1.000
Std. Deviation	.391

**Ratio Statistics for Existência / DIV2**

Mean	.472
Median	.500
Minimum	.000
Maximum	.833
Std. Deviation	.287

**Ratio Statistics for Adequação / DIV3**

Mean	.444
Median	.500
Minimum	.000
Maximum	1.000
Std. Deviation	.404

**Tratamento Secretariado**

**Ratio Statistics for Controlo / DIV1**

Mean	.500
Median	.500
Minimum	.333
Maximum	.667
Std. Deviation	.183

**Ratio Statistics for Existência / DIV2**

Mean	.800
Median	.800
Minimum	.600
Maximum	1.000
Std. Deviation	.179

### Ratio Statistics for Adequação / DIV3

Mean	.690
Median	.714
Minimum	.429
Maximum	1.000
Std. Deviation	.190

### Tratamento Manutenção

### Ratio Statistics for Controlo / DIV1

Mean	.750
Median	.875
Minimum	.000
Maximum	1.000
Std. Deviation	.387

### Ratio Statistics for Existência / DIV2

Mean	.417
Median	.500
Minimum	.000
Maximum	1.000
Std. Deviation	.376

### Ratio Statistics for Adequação / DIV3

Mean	.778
Median	1.000
Minimum	.000
Maximum	1.000
Std. Deviation	.404

### Tratamento Viaturas

#### Ratio Statistics for Controlo / DIV1

Mean	.694
Median	.750
Minimum	.167
Maximum	1.000
Std. Deviation	.287

#### Ratio Statistics for Existência / DIV2

Mean	.833
Median	1.000
Minimum	.500
Maximum	1.000
Std. Deviation	.258

#### Ratio Statistics for Adequação / DIV3

Mean	.750
Median	.833
Minimum	.333
Maximum	1.000
Std. Deviation	.274

### Tratamento Serviços Académicos

#### Ratio Statistics for Controlo / DIV1

Mean	.827
Median	.846
Minimum	.692
Maximum	.923
Std. Deviation	.097

Ratio Statistics for Existência / DIV2

Mean	.875
Median	1.000
Minimum	.500
Maximum	1.000
Std. Deviation	.250

Ratio Statistics for Adequação / DIV3

Mean	.850
Median	.900
Minimum	.600
Maximum	1.000
Std. Deviation	.178

Tratamento Custos com Pessoal

Ratio Statistics for Controlo / DIV1

Mean	.675
Median	.712
Minimum	.525
Maximum	.725
Std. Deviation	.079

Ratio Statistics for Existência / DIV2

Mean	.750
Median	.792
Minimum	.583
Maximum	.833
Std. Deviation	.091

**Ratio Statistics for Adequação / DIV3**

Mean	.894
Median	.909
Minimum	.818
Maximum	1.000
Std. Deviation	.068

**Tratamento Estado e Outros Entes Públicos**

**Ratio Statistics for Controlo / DIV1**

Mean	1.000
Median	1.000
Minimum	1.000
Maximum	1.000
Std. Deviation	.000

**Ratio Statistics for Existência / DIV2**

Mean	.952
Median	1.000
Minimum	.714
Maximum	1.000
Std. Deviation	.117

**Ratio Statistics for Adequação / DIV3**

Mean	.917
Median	1.000
Minimum	.500
Maximum	1.000
Std. Deviation	.204

### Tratamento Caixa e Bancos

#### Ratio Statistics for Controlo / DIV1

Mean	.732
Median	.750
Minimum	.579
Maximum	.842
Std. Deviation	.087

#### Ratio Statistics for Existência / DIV2

Mean	.667
Median	.600
Minimum	.600
Maximum	.800
Std. Deviation	.103

#### Ratio Statistics for Adequação / DIV3

Mean	.660
Median	.646
Minimum	.375
Maximum	.833
Std. Deviation	.170

### Tratamento Recebimentos – Alunos, Clientes e Utentes

#### Ratio Statistics for Controlo / DIV1

Mean	.616
Median	.565
Minimum	.348
Maximum	.913
Std. Deviation	.236

**Ratio Statistics for Existência / DIV2**

Mean	.583
Median	.500
Minimum	.500
Maximum	1.000
Std. Deviation	.204

**Ratio Statistics for Adequação / DIV3**

Mean	.792
Median	.792
Minimum	.667
Maximum	.917
Std. Deviation	.087

**Tratamento Compras**

**Ratio Statistics for Controlo / DIV1**

Mean	.411
Median	.422
Minimum	.281
Maximum	.531
Std. Deviation	.089

**Ratio Statistics for Existência / DIV2**

Mean	.833
Median	.833
Minimum	.667
Maximum	1.000
Std. Deviation	.183

### Ratio Statistics for Adequação / DIV3

Mean	.671
Median	.694
Minimum	.528
Maximum	.778
Std. Deviation	.098

### Tratamento Existências

#### Ratio Statistics for Controlo / DIV1

Mean	.504
Median	.464
Minimum	.405
Maximum	.762
Std. Deviation	.131

#### Ratio Statistics for Existência / DIV2

Mean	.389
Median	.333
Minimum	.333
Maximum	.667
Std. Deviation	.136

#### Ratio Statistics for Adequação / DIV3

Mean	.594
Median	.594
Minimum	.500
Maximum	.688
Std. Deviation	.103

### Tratamento Fornecedores

#### Ratio Statistics for Controlo / DIV1

Mean	.774
Median	.762
Minimum	.643
Maximum	.905
Std. Deviation	.096

#### Ratio Statistics for Existência / DIV2

Mean	1.000
Median	1.000
Minimum	1.000
Maximum	1.000
Std. Deviation	.000

#### Ratio Statistics for Adequação / DIV3

Mean	.833
Median	.800
Minimum	.600
Maximum	1.000
Std. Deviation	.151

### Tratamento Imobilizações Corpóreas

#### Ratio Statistics for Controlo / DIV1

Mean	.538
Median	.543
Minimum	.400
Maximum	.714
Std. Deviation	.108

**Ratio Statistics for Existência / DIV2**

<b>Mean</b>	<b>.591</b>
<b>Median</b>	<b>.500</b>
<b>Minimum</b>	<b>.455</b>
<b>Maximum</b>	<b>.909</b>
<b>Std. Deviation</b>	<b>.189</b>

**Ratio Statistics for Adequação / DIV3**

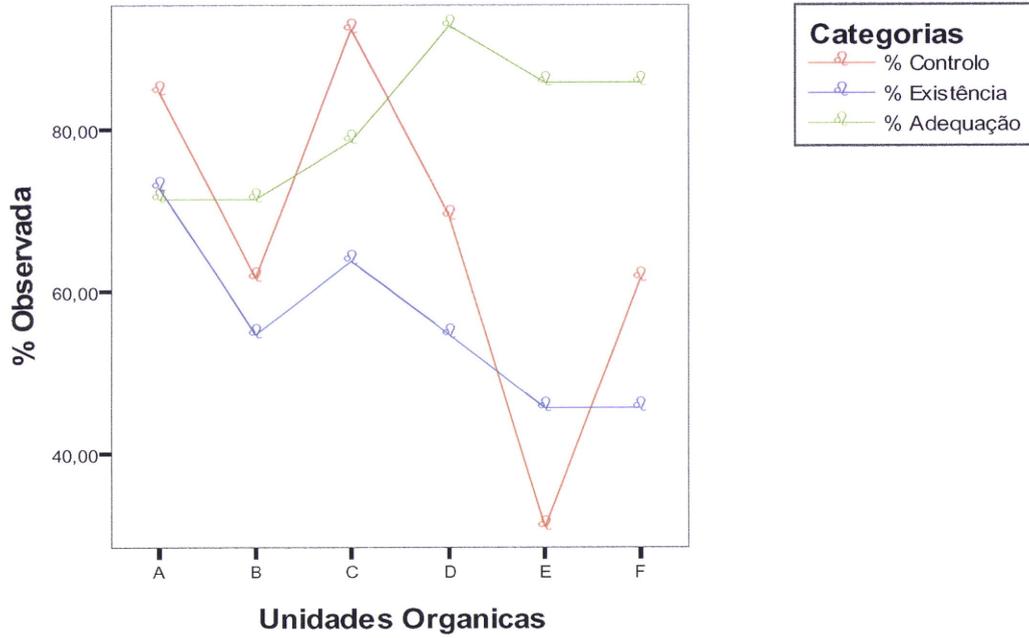
<b>Mean</b>	<b>.700</b>
<b>Median</b>	<b>.750</b>
<b>Minimum</b>	<b>.400</b>
<b>Maximum</b>	<b>.800</b>
<b>Std. Deviation</b>	<b>.155</b>

# **Anexo 3**

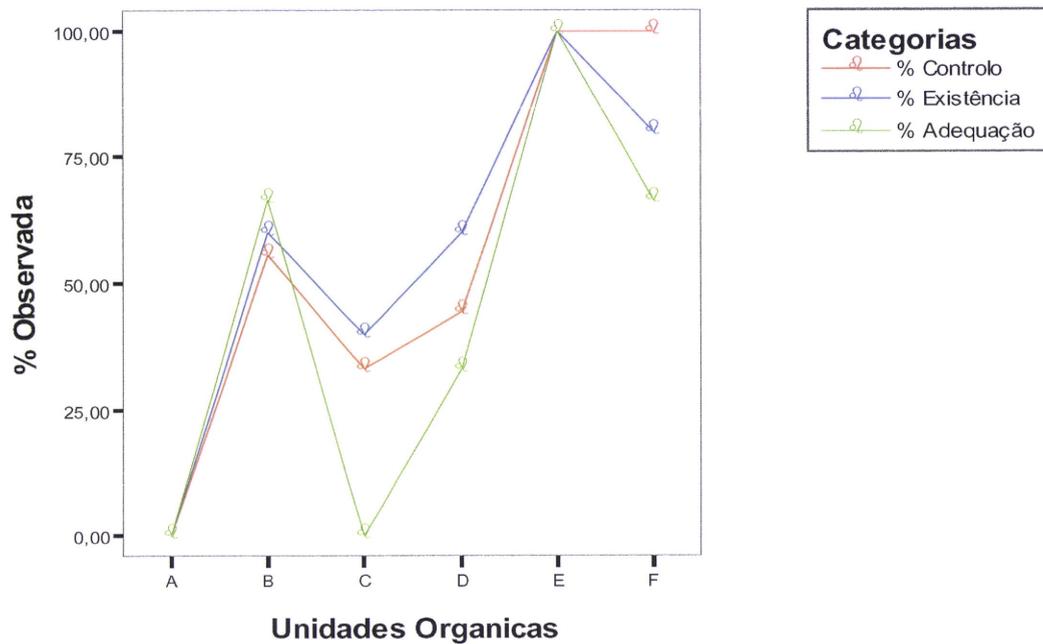
## **Resultados - Gráficos**

# GRÁFICOS

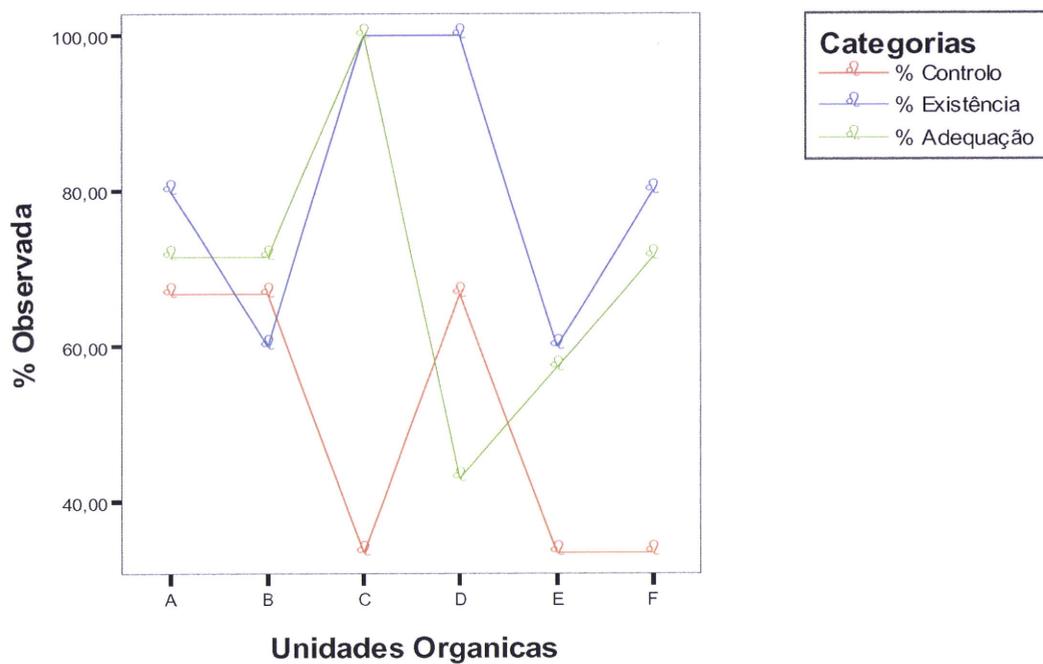
## Estrutura Organizacional



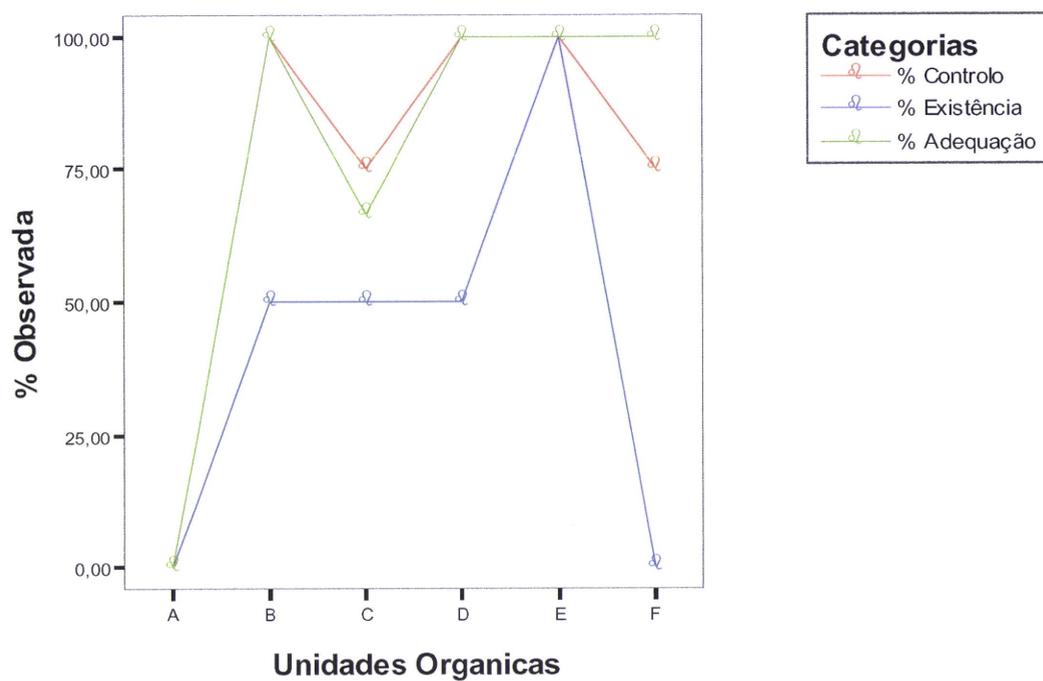
## Recepção / Auxiliares



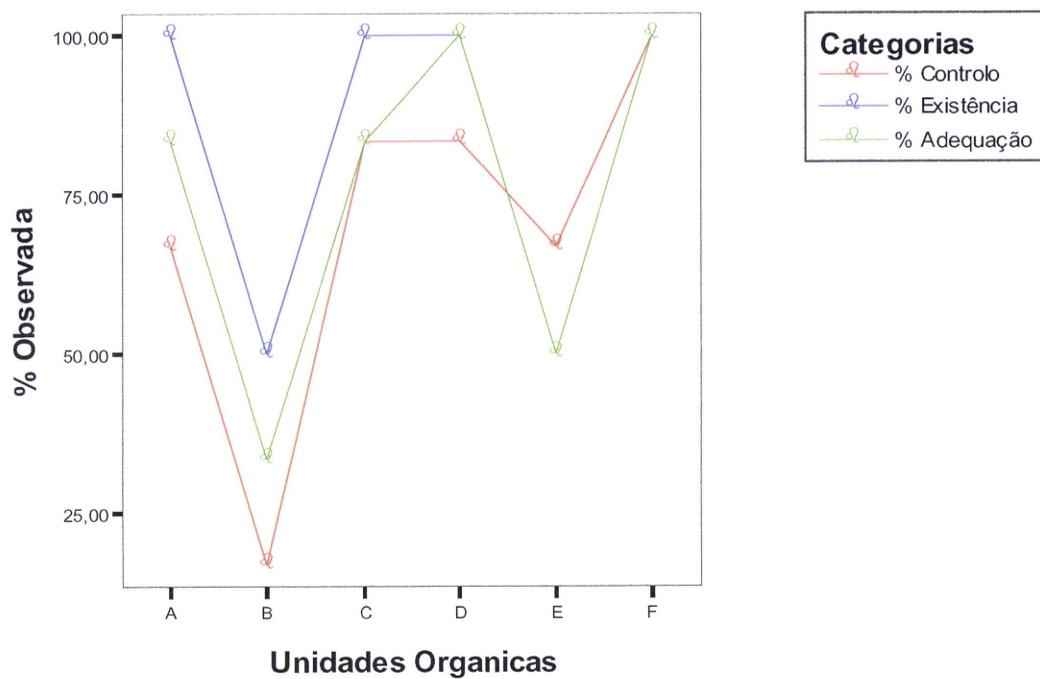
## Secretariado



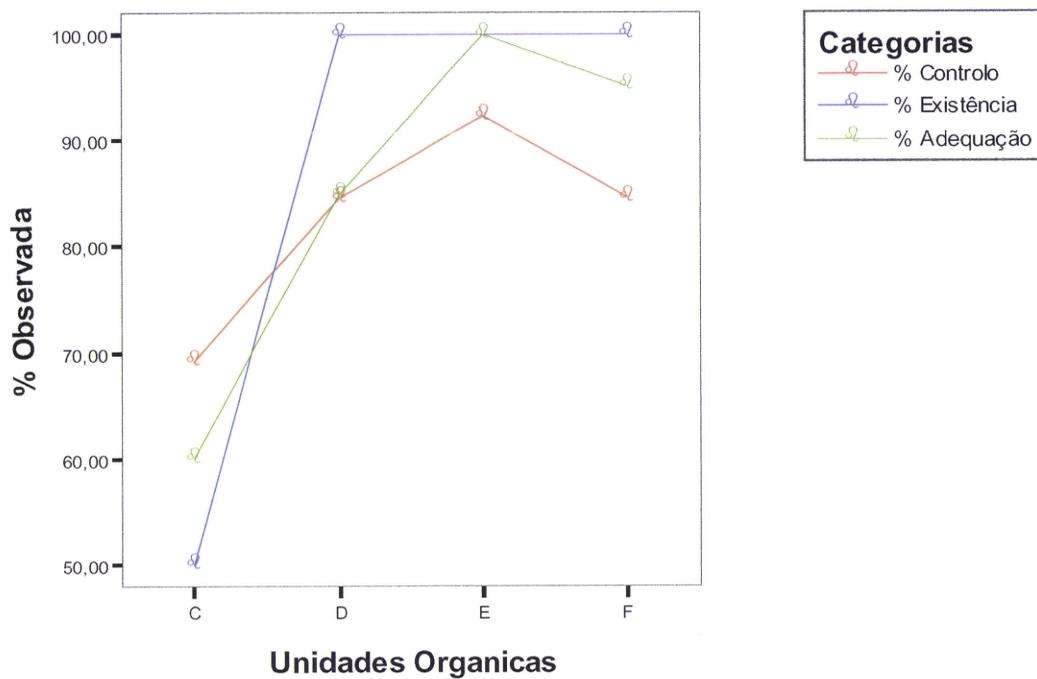
## Manutenção



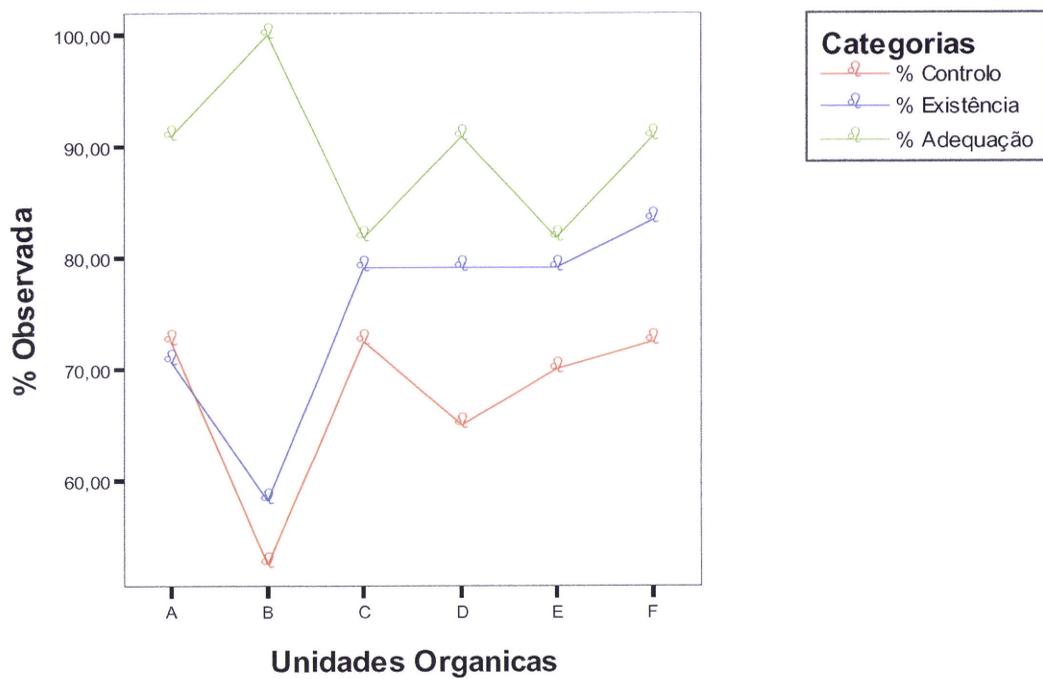
## Viaturas



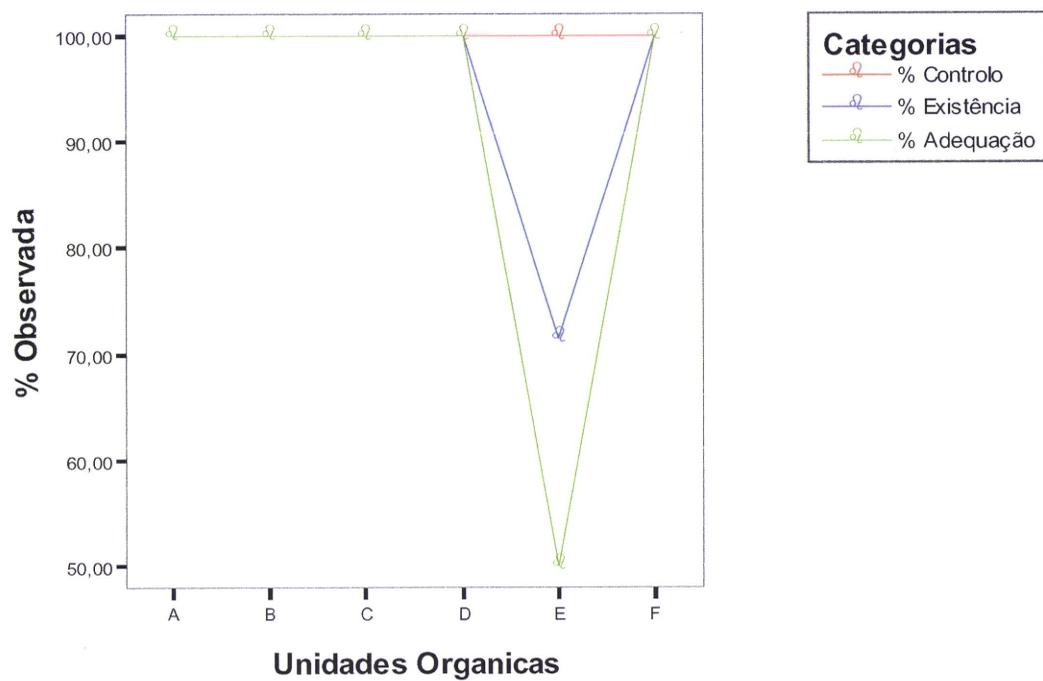
## Serviços Académicos



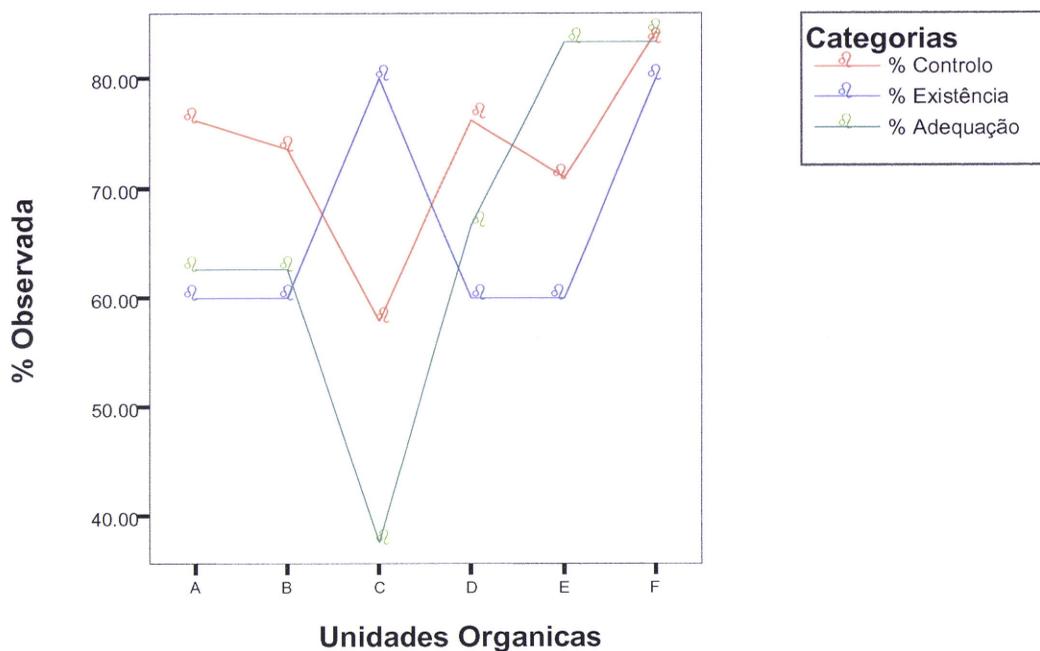
## Custos com Pessoal



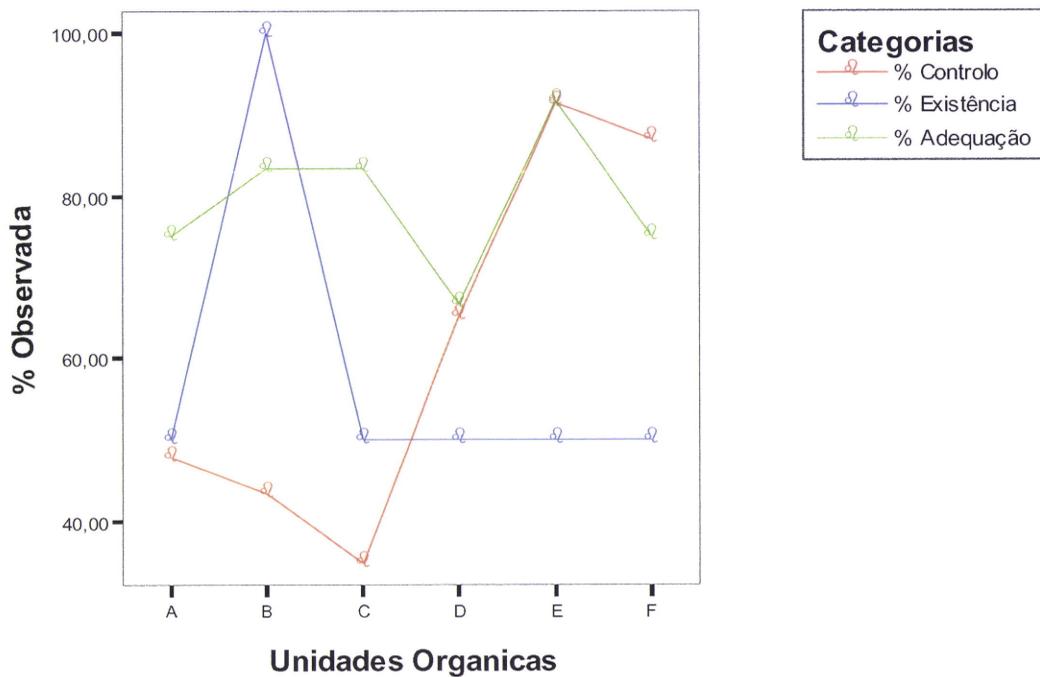
## Estado e outros Entes Públicos



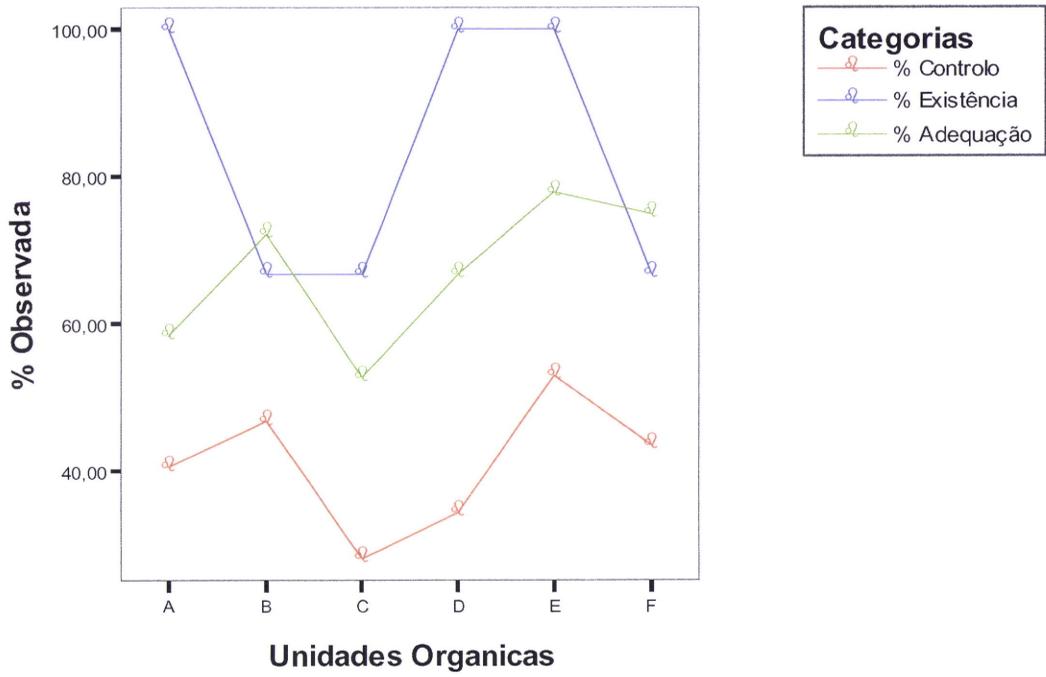
## Caixa e Bancos



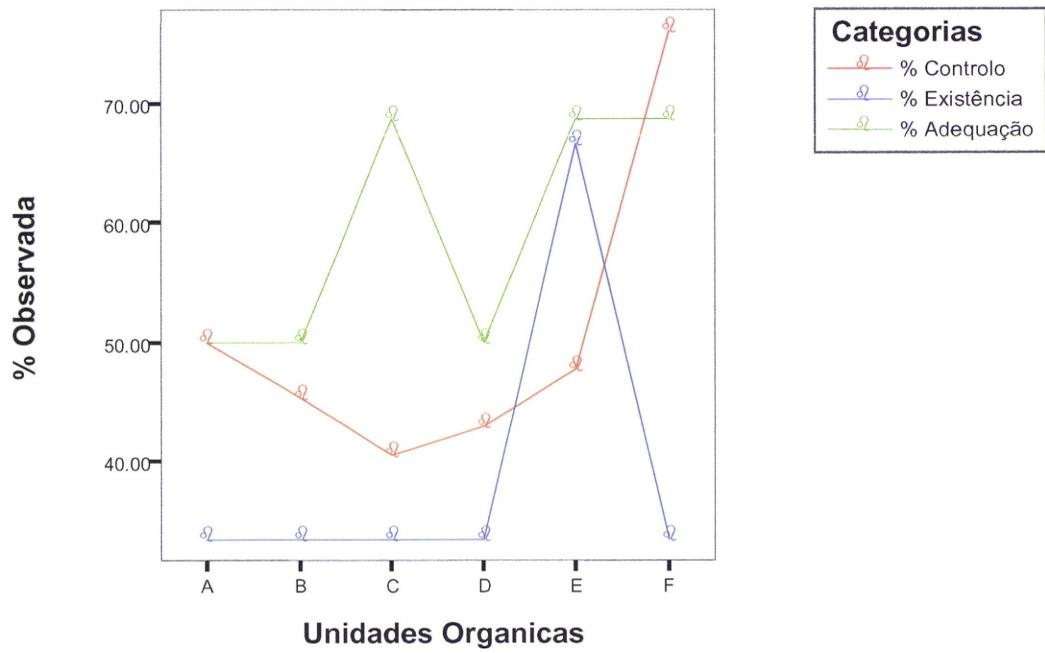
## Recebimentos – Alunos, Clientes e Utentes



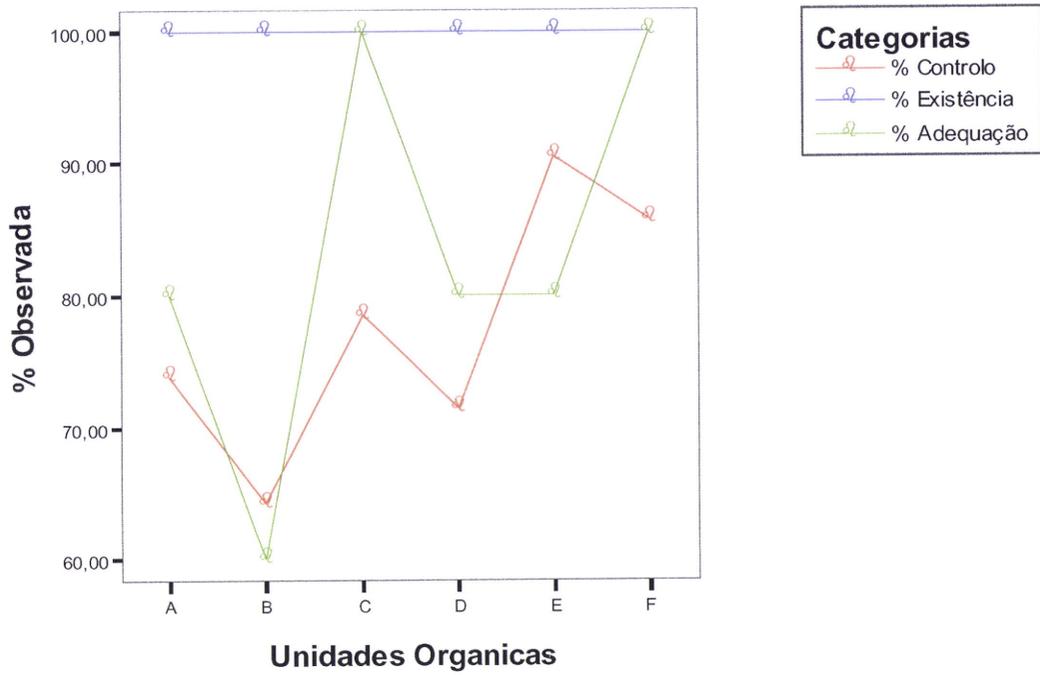
### Compras



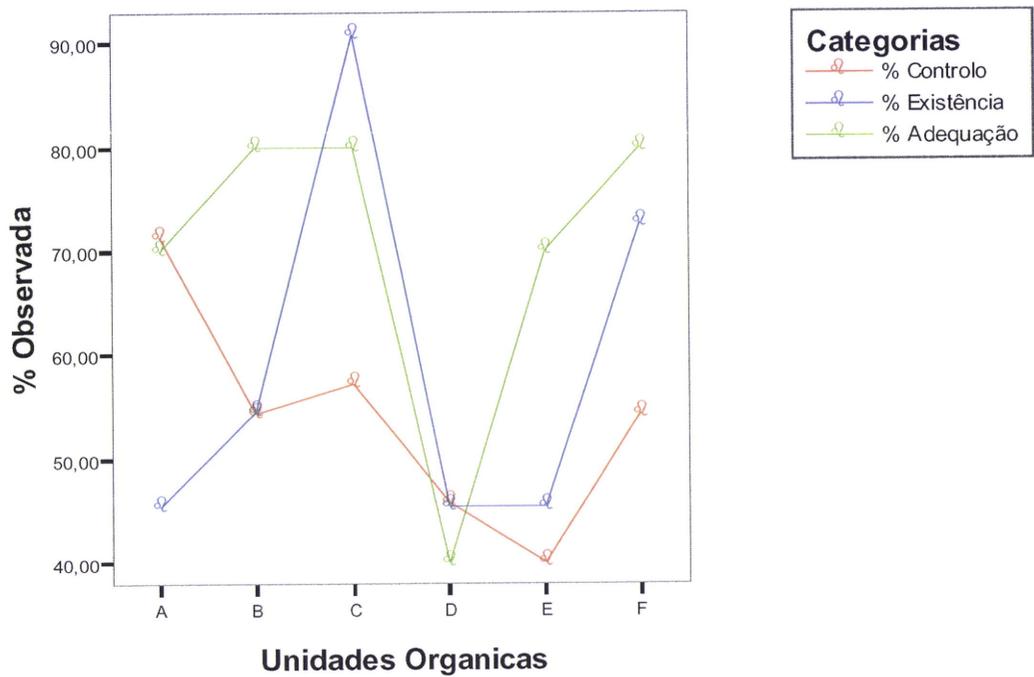
### Existências



## Fornecedores



## Imobilizações Corpóreas



# **Anexo 4**

## **Regulamento de Fundo de Maneio**



# **REGULAMENTO DE FUNDO DE MANEIO**

**SERVIÇOS CENTRAIS**

**JANEIRO/2005**



## REGULAMENTO DE FUNDO DE MANEIO

Para efeitos de controlo do Fundo de Maneio o Conselho Administrativo aprova este Regulamento, que estabelece a sua constituição e regularização, definindo a natureza das despesas a pagar pelo fundo, bem como o seu limite máximo, e ainda:

- a) A afectação, segundo a sua natureza, das correspondentes rubricas de classificação económica, do Orçamento do Estado e das Receitas Próprias;
- b) A sua reconstituição mensal contra a entrega dos documentos justificativos das despesas;
- c) A sua reposição até 31 de Dezembro de cada ano.

O presente Regulamento terá como função apresentar um modelo de procedimentos de aplicação do Fundo de Maneio, tendo em conta as realidades e as necessidades dos Serviços Centrais do Instituto.

### 1. Responsabilidade pelo Fundo de Maneio

O Conselho Administrativo nomeia a Tesoureira, Senhora D. Ana Cristina Ramalho Pires Nogueira Romão, atribuindo-lhe as seguintes responsabilidades:

- a) A realização de despesas de pequeno montante, mediante prévia autorização expressa, no modelo anexo, do Presidente do Conselho Administrativo ou dos Vogais, Profs. Isidro Lourenço Rodrigues Góis Féria ou António Júlio Toucinho da Silva;
- b) Fazer cumprir o *plafond* do Fundo de Maneio, segundo as dotações previstas para cada rubrica;
- c) Proceder à reconstituição do Fundo, de acordo com as respectivas necessidades;

- d) Realizar e pagar despesas em conta de Fundo de Maneio;
- e) Responder directamente perante o Conselho Administrativo pelo conjunto das importâncias que lhe são confiadas;
- f) Estabelecer um sistema de apuramento diário de contas relativas ao Fundo, segundo o que se encontra em vigor nas Tesourarias da Fazenda Pública, com as necessárias adaptações;
- g) Manter um *dossier* organizado das despesas efectuadas, onde se poderá proceder à conferência física, qualitativa e quantitativa, e onde é aposto o carimbo de "Conferido" e "Pago", se for o caso.

## 2. *Plafond* e periodicidade do Fundo de Maneio

Sem prejuízo do disposto no número seguinte, o Conselho Administrativo determina:

- a) Como montantes máximos do Fundo de Maneio, 18.000,00 € (dezoito mil euros) anuais, do Orçamento do Estado e 12.000,00 € (doze mil euros) anuais, do Orçamento de Receitas Próprias, tendo em conta o princípio da unidade de tesouraria e o objectivo de satisfazer as necessidades inadiáveis dos serviços;
- b) Que, mensalmente, o valor do Fundo de Maneio à guarda da responsável pelo mesmo será de 1.500,00 € (mil e quinhentos euros), do Orçamento do Estado e 1.000,00 € (mil euros), do Orçamento de Receitas Próprias;
- c) Que o Fundo de Maneio seja renovado mensalmente, no dia 1 de cada mês, se tal se justificar.

## 3. Procedimento para reposição do Fundo de Maneio

Após realização e pagamento das despesas deverá a responsável pedir reforço do Fundo, contra apresentação dos documentos, à data do período

definido na alínea c) do número anterior, ou antes (excepcionalmente), quando o montante em Caixa do Fundo representar menos de 10% do *plafond* estabelecido na alínea b) do número anterior e se, comprovada e fundamentadamente for justificável e autorizado pelo Conselho Administrativo.

Porém, o *plafond* máximo (anual) do Fundo de Maneio nunca poderá ultrapassar os valores determinados na alínea a) do número anterior.

#### 4. Despesas abrangidas pelo Fundo de Maneio

As despesas elegíveis são as indicadas nos quadros seguintes, de acordo com as dotações atribuídas a cada rubrica:

##### Orçamento do Estado:

Classificação Económica	Tipo de despesa	Montante Atribuído
02.01.04	Produtos de limpeza e papel WC	1.500,00 €
02.01.08	Material de escritório	1.500,00 €
02.01.11	Material clínico de primeiros socorros	250,00 €
02.01.12	Pneus e peças para veículos	500,00 €
02.01.13	Diverso material de consumo hoteleiro, guardanapos e toalhas de papel	1.500,00 €
02.01.14	Peças para diversos equipamentos	1.000,00 €
02.01.15	Ofertas diversas	1.250,00 €
02.01.17	Material eléctrico e ferramentas	1.000,00 €
02.01.18	Livros e documentação técnica para uso nos serviços	1.500,00 €
02.01.20	Livros e revistas para a Biblioteca	1.500,00 €
02.01.21	Outros bens para uso nos serviços	2.000,00 €
02.02.09	Selos, encomendas, expresso mail	2.000,00 €
02.02.21	Portagens e estacionamento	500,00 €
02.02.25	Alimentação e estadias	2.000,00 €
<b>Total</b>		<b>18.000,00 €</b>

**Orçamento de Receitas Próprias:**

<b>Classificação Económica</b>	<b>Tipo de despesa</b>	<b>Montante Atribuído</b>
02.01.04	Produtos de limpeza e papel WC	1.000,00 €
02.01.08	Material de escritório	1.000,00 €
02.01.11	Material clínico de primeiros socorros	250,00 €
02.01.12	Pneus e peças para veículos	500,00 €
02.01.13	Diverso material de consumo hoteleiro, guardanapos e toalhas de papel	1.000,00 €
02.01.14	Peças para diversos equipamentos	1.000,00 €
02.01.15	Ofertas diversas	1.500,00 €
02.01.17	Material eléctrico e ferramentas	1.000,00 €
02.01.18	Livros e documentação técnica para uso nos serviços	1.000,00 €
02.01.20	Livros e revistas para a Biblioteca	750,00 €
02.01.21	Outros bens para uso nos serviços	1.000,00 €
02.02.09	Selos, encomendas, expresso mail	500,00 €
02.02.21	Portagens e estacionamento	500,00 €
02.02.25	Alimentação e estadias	1.000,00 €
<b>Total</b>		<b>12.000,00 €</b>

Com as verbas mensalmente disponíveis (1.500,00 € e 1.000,00 €) podem ser efectuadas despesas que onerem qualquer das rubricas consideradas, havendo, contudo, que respeitar o tecto anual definido.

**5. Dotações, tecto de cada rubrica e Contabilização**

- a) Mensalmente os documentos referentes às despesas do referido período são apresentadas na Contabilidade, onde são executados os cabimentos, compromissos, processamentos e autorizações de pagamento, sendo emitido um cheque (pagamento) para reposição do Fundo;
- b) No caso de uma determinada rubrica atingir o tecto anual definido, após análise pormenorizada das despesas efectuadas, o Conselho Administrativo poderá autorizar que seja efectuada transferência de verba – montante a determinar pelo Conselho – de uma outra rubrica



---

que tenha sido menos utilizada e que se preveja não vir a ser lesada pela referida transferência;

- c) A autorização supracitada será objecto, do correspondente movimento contabilístico.

O presente Regulamento produz efeitos a partir da data da sua aprovação.

Beja, 5 de Janeiro de 2005

O CONSELHO ADMINISTRATIVO

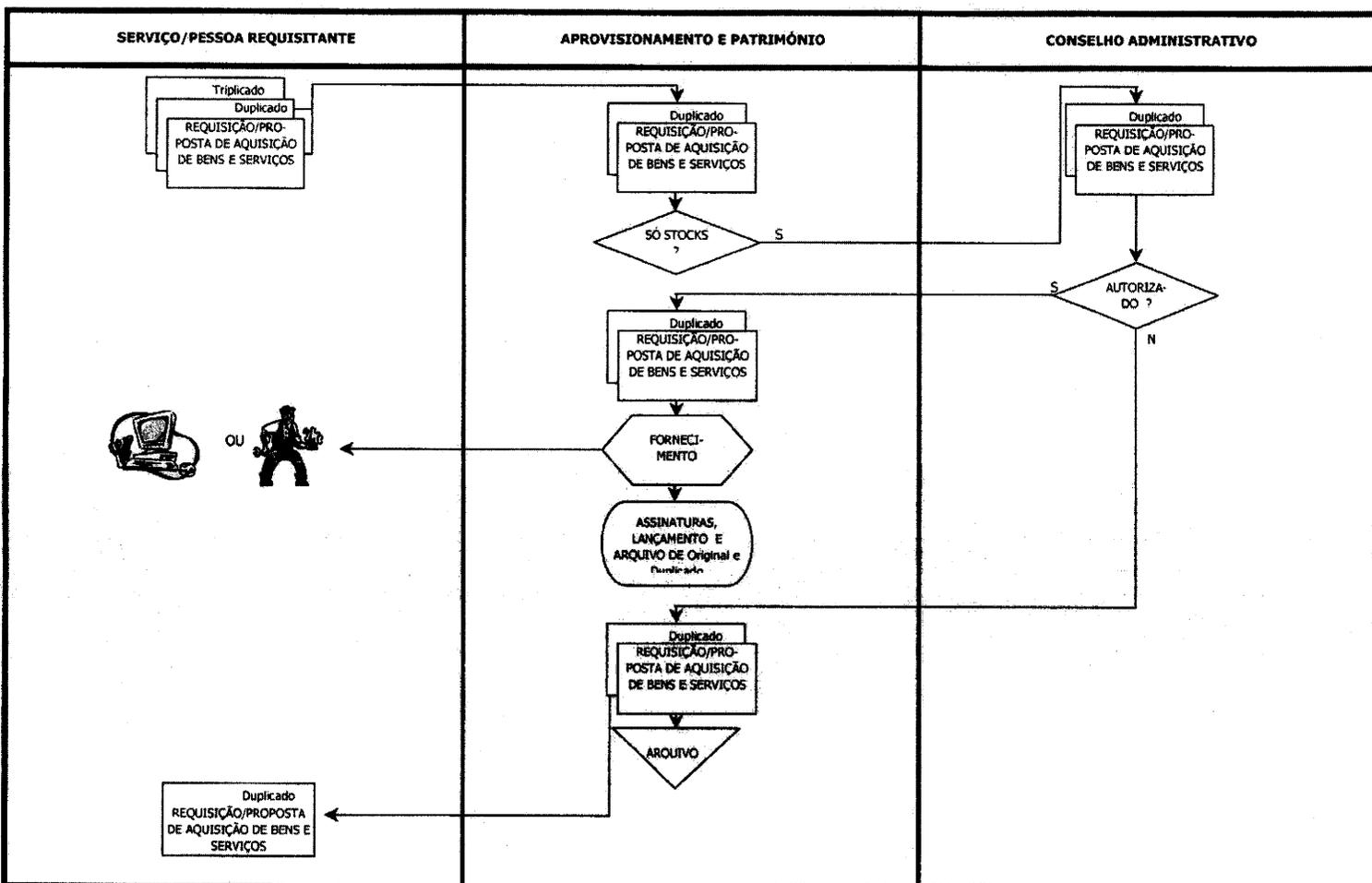
# **Anexo 5**

## **Circuitos Internos do IPB**

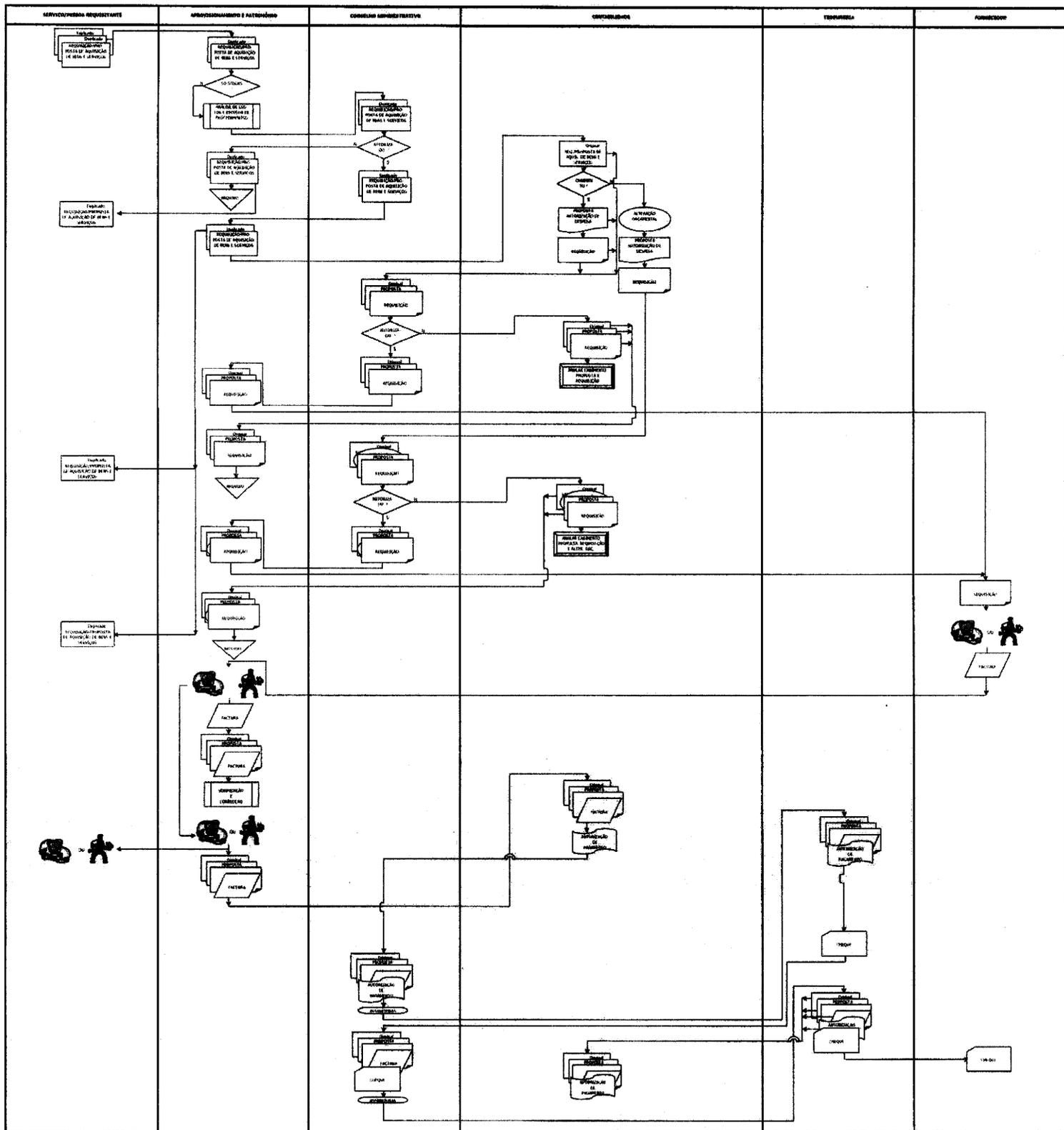
# INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA

## CIRCUITO DE AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS

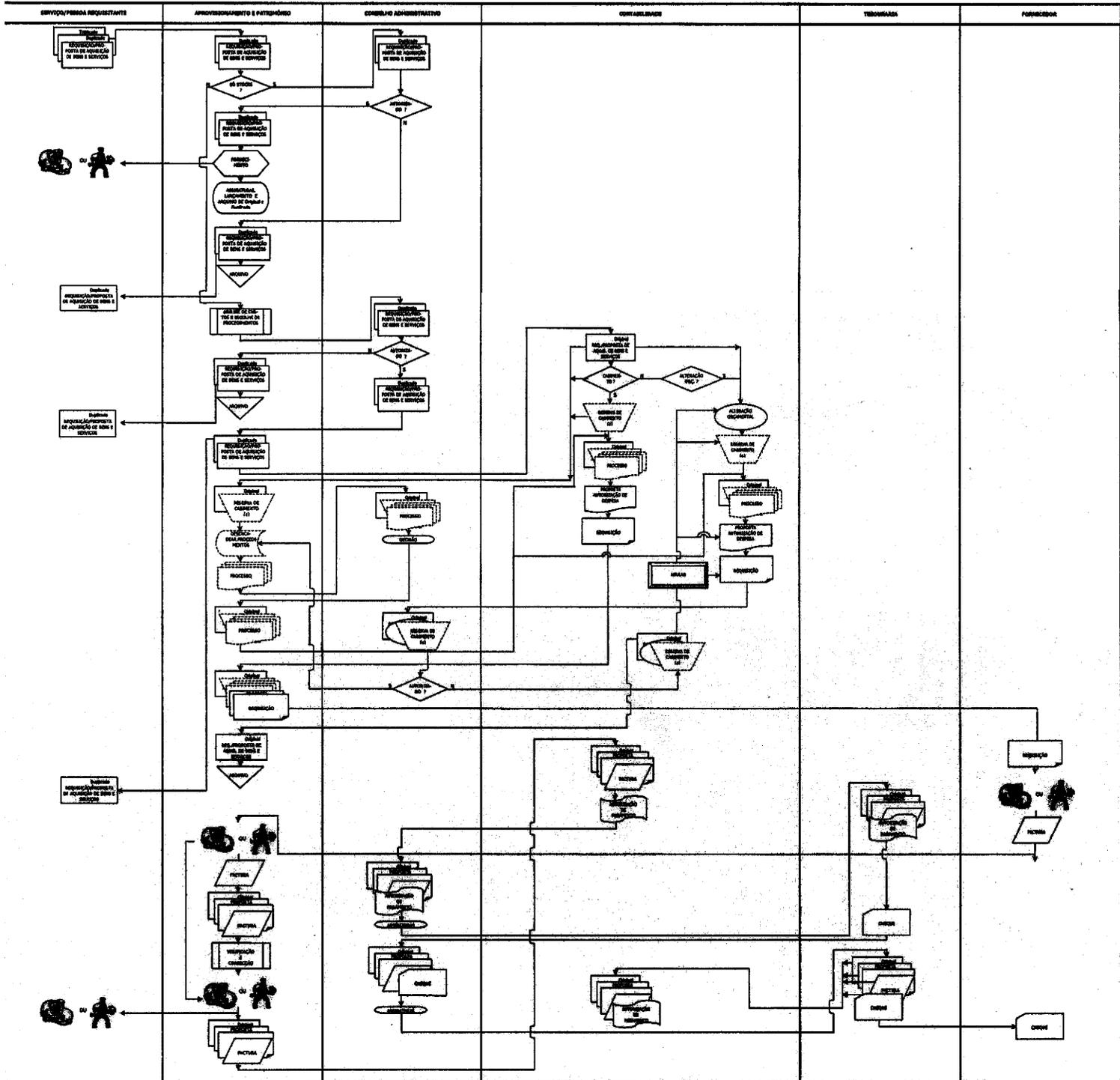
### EXISTENTES EM STOCK



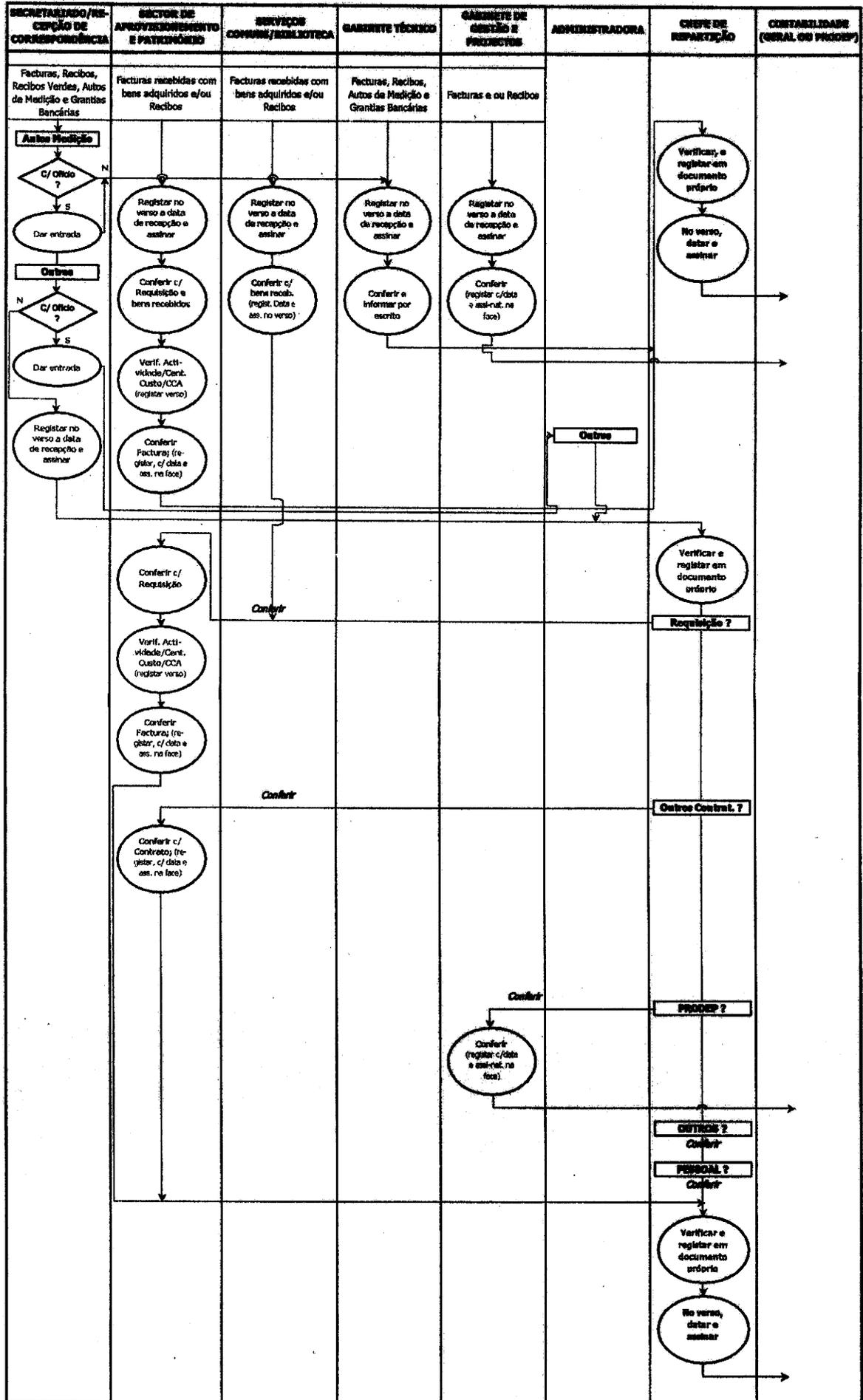
**INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA**  
**CIRCUITO DE AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS**  
**AJUNTE DIRECTO**



**INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA**  
**CIRCUITO DE AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS**

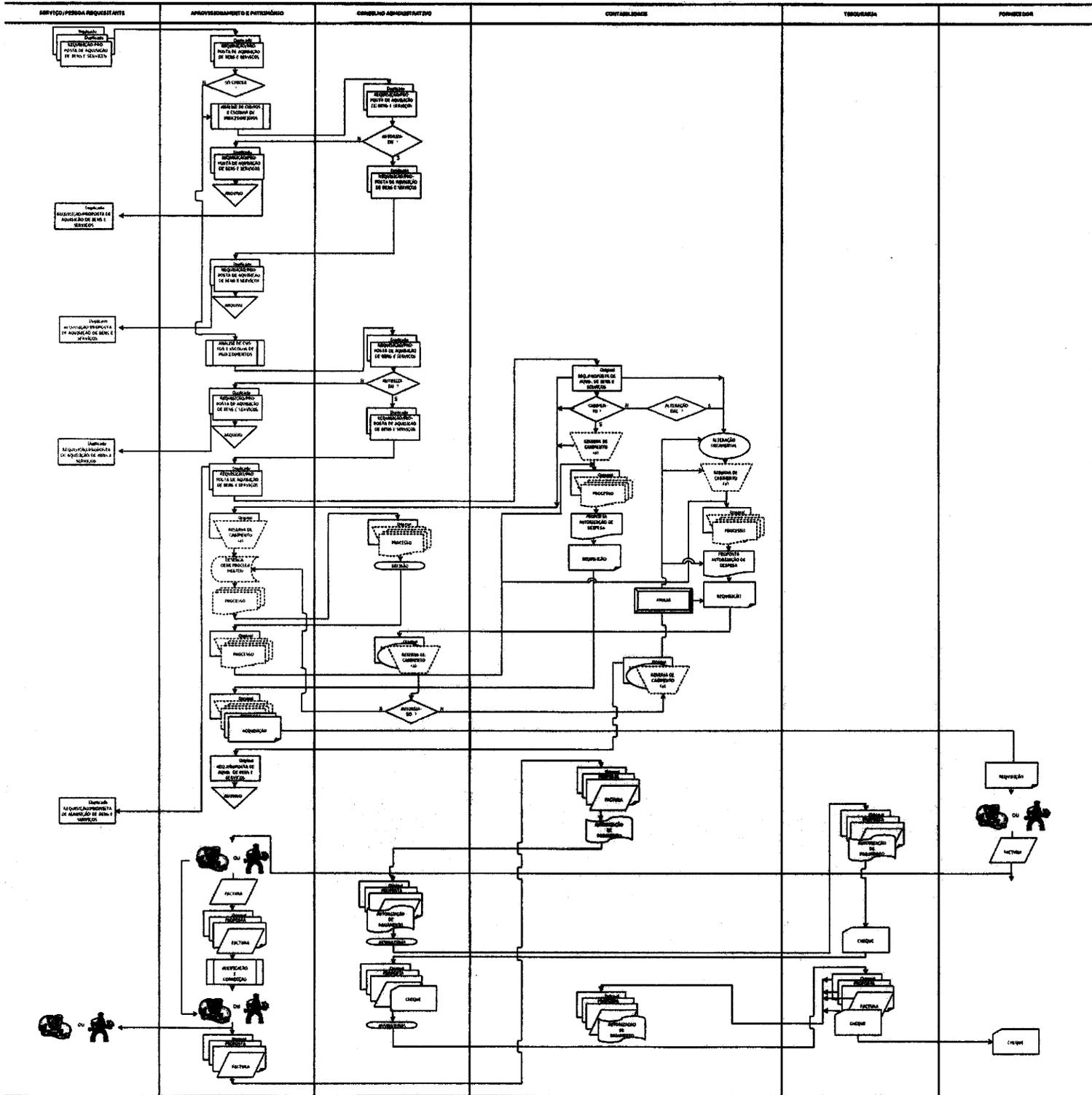


**INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA**  
**CIRCUITO DE DOCUMENTAÇÃO QUE INTERVEM EM PROCESSAMENTOS DE DESPESAS E PAGAMENTOS**  
**(FACTURAS, RECIBOS, RECIBOS VERDES, AUTOS DE MEDIÇÃO E GARANTIAS BANCÁRIAS)**



02.05.31

**INSTITUTO POLITÉCNICO DE BEJA**  
**CIRCUITO DE AQUISIÇÕES DE BENS E SERVIÇOS**  
**OUTROS PROCEDIMENTOS**



## BIBLIOGRAFIA

### *Livros*

- ALMEIDA, José Joaquim Marques de; “Auditoria Previsional e Estratégica”; Vislis Editores; 2000
- ALMEIDA, Leandro S; FREIRE, Teresa; “Metodologia da Investigação em Psicologia e Educação”, 1ª Edição, APPORT, Coimbra, 1997
- ATTIE, William; “Auditoria Interna”; Editora Atlas; 1988
- ATTWOOD, Frank A.; STEIN, Neil D.; “de Paula’s Auditing”; Seventeenth Edition; Pitman Editions; London : Pitman, 1986
- BARATA, Alberto da Silva; “Contabilidade, Auditoria e Ética nos Negócios”; Biblioteca de Economia & Gestão; Editorial Notícias; 1996
- BRINK, Victor Z.; WITT, Herberd; “Mordern Internal Auditing – Appraising Operations and Controls”; Fourth Edition; John Wiley & Sons, Inc; 1982
- BROADBENT, Jane; LAUGHLIN, Richard, Willig-Atherton, Heidrun; “Financial Controls and Schools: Accounting in ‘Public’ and ‘private’ Spheres”; Sheffield University Management School; 1994
- CAIADO, António C. Pires; PINTO, Ana Calado; “Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública”; Vislis Editores, Lda; 1997
- CARMICHAEL, Douglas R., WILLINGHAM, John J., SCHALLER, Carol A.; “Auditing Concepts and Methods”; Sixth Edition; Mc Graw-Hill Companies, Inc.; 1996
- CARVALHO, João Baptista da Costa, MARTINEZ, Vicente Pina, PRADAS, Lourdes Torres; “Temas de Contabilidade Pública”; Editora Rei dos Livros; 1999
- CHAMBERS, Andrew D.; “Internal Auditing – Theory and Practice”; Pitman Editions; 1981
- COLLINS, Lionel, VALIN, Gerard; “Audit et contrôle interne – Aspects financiers operationnels et stratégiques”; 4ª Editions; Editions Dalloz; Paris; 1992

- COSTA, Carlos Baptista da; “Auditoria Financeira – Teoria e Prática”; 4.<sup>a</sup> Edição; Editora Rei dos Livros; 1993
- COSTA, A. Carvalhal; TORRES, Maria do Rosário; “Controlo e Avaliação da Gestão Público”; Editora Rei dos Livros; 1996
- COSTA, Carlos A. Baptista; “Introdução à Auditoria Contabilística”; 2<sup>a</sup> Edição; Edição da Associação Portuguesa de Contabilistas; 1982
- GUPTA, Kamal; “Contemporary Auditing”; Low Cost University Editions; - New Delhi : Tata McGraw-Hill Publishing, 1979
- HOLMES, Arthur W.; OVERMYER, Wayne S.; “Basic Auditing”; Fifth Edition; Richard D. Irwin, Inc.; 1976
- HUBBARD, Larry; “Control Self-Assessment: A Practical Guide”; The Institute of Internal Auditors; Florida; 2000
- KELL, Walter G.; BOYNTON, William C.; ZIEGLER, Richard E.; “Modern Auditing”; Third Edition; John Wiley : New York 1986
- KNECHEL, W. Robert; “Auditing – Assurance & Risk”; 2<sup>nd</sup> Edition; South Western College Publishing (Thomson Learning); University of Florida; Ernest & Young; Toronto – Canadá; 2001
- LEVINSOHN, Alan; “Preparing to publicize financial controls”; Strategic Finance; 2003
- MAUTZ, R. K.; “Princípios de Auditoria 2”; Editora Atlas; 1980
- MEIGS, Walter B.; LARSEN, E. John; MEIGS, Robert F.; “Principles of Auditing”; Sixth Edition; Richard D. Irwin, Inc.; 1977
- MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel; “Auditoria Interna – Função e Processo”; Áreas Editora; 1999
- MORENO, Carlos; “Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos”; 1<sup>a</sup> Edição; Universidade Autónoma de Lisboa; Lisboa; 1998
- NABAIS, Carlos; “Noções Práticas de Auditoria”; Editorial Presença; 1988
- RATLIFF, Richard L.; WALLACE, Wanda A.; LOEBBECK, James K.; “Internal Auditing – Principles and Techniques”; Institute of Internal Auditors; 1988
- RENARD, Jacques; “Théorie et pratique de l’audit interne”; 2<sup>a</sup> Edition; Les Éditions d’Organisation; Paris; 1998

- RICCHIUTE, David N.; “Auditing – Concepts and Standards”; Revised Second Edition; Cincinnati : South-Western Publishing, 1989
- SIMONS, Pascal; “Audit Financier”; Collection Audit – Les Éditions D’Organisation; 1987
- STETTLER, Howard F.; “Auditing Principles – A Systems-Based Approach”; Fifth Edition; 1982
- STETTLER, Howard F.; “Audit: Principes et Methods Générales”; CLM Publi-Union; 1970
- STRAWSER, Jerry R.; STRAWSER, Robert H.; “Auditing: Theory and Practice”; Ninth Edition; Dame – Thomson Learning; 2001
- SULLIVAN, Jerry D.; DEFLIESE, Philip L.; Jaenicke, Henry R.; Gnospelius, Richard A.; “Montgomery’s Auditing”; Tenth Edition; College Version – Wiley, John & Sons, Incorporated- 1985
- TAYLOR, Donald H.; GLEZEN, G. William; “Auditing – Integrated Concepts and Procedures”; Sixth Edition; John Wiley & Sons, Inc. (Toronto – Canadá); 1988
- TAYLOR, Donald H.; GLEZEN, G. William; “Auditing – An Assertion Approach”; Seventh Edition; John Wiley & Sons, Inc. (Toronto – Canadá); 1997
- THORNHILL, William T.; “Complete Handbook of Operational and Management Auditing”; Prentice Hall 1981
- WALLACE, Wanda A.; “Auditing”; Third Edition; South-Western Educational Publishing; 1994
- WALLACE, Wanda A.; “The Internal Auditors Role in Management Reporting on Internal Control/875”; Third Edition; The Institute of Internal Auditors; 1994
- WHITTINGTON, O. Ray; PANY, Kurt; “Principles of Auditing”; Irwin McGraw-Hill International Editions; 1998
- WOOLF, Emile; “Auditing”; FACT; 1986
- WOOLF, Emile; “Auditing Today”; Sixth Edition; Prentice Hall International Limited; 1997
- AICPA; “Auditing of Banks”, prepared by the Banking Committee – Industry Auditing Guide; AICPA; New York; 1983
- AFGES; “Audit et Inspection Bancaire” – Tome 1 – L’Audit Interne; 2e Édition; Editions AFGES; 1993

**Artigos**

- ALCAIDE, Teresa C. Herrador; SASTRE, Susana de los Rios; “El control interno y la calidad de la información financiera”; Partida Doble n.º 130; 2002
- ALMEIDA, José Joaquim Marques de; “Auditoria: uma Abordagem Actual”; Jornal do Técnico de Contas e da Empresa n.º 392 e 395/96; Maio e Ago./Set./1998
- ALMEIDA, José Joaquim Marques de; “O Risco de Auditoria Centrado no Negócio – O Novo Paradigma para uma Economia Global”; Revisores & Empresas n.º 3; Out./Dez./1998
- ALMEIDA, José Joaquim Marques de; MARQUES, Maria da C. da Costa; “A Prestação de Contas das Universidades Públicas – perspectiva internacional”; Revista de Contabilidade e Comércio n.º 224; Fevereiro/2000
- ALMEIDA, José Joaquim Marques de; “Valor da Informação, contabilidade e auditoria”; Revisores & Empresas n.º 23; Out./Dez./2003
- BEAN, LuAnn e Chambliss, Karen; “Preventing Revenue Recognition Problems: Internal Controls and Best Practices”; Internal Auditing; Boston; Vol. 18; N.º 3; Maio/Junho 2003
- CAIADO, António C. Pires; “Aspectos do Sistema de Controlo Interno nas Finanças Públicas em Portugal (1761 – 1832)”; Jornal de Contabilidade n.º 247; Outubro/1997
- CARVALHO, João Baptista da Costa; “O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) – Análise e perspectivas futuras”; Jornal do Técnico de Contas e da Empresa n.º 397; Outubro/1998
- CARVALHO, João Baptista da Costa e MONTEIRO, Sónia Maria da Silva; “O Controlo Interno no POCAL”; Jornal do Técnico de Contas e da Empresa n.º 421; Outubro/2000
- CUNHA, Carlos Alberto de Silva e; “Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação”; Revisores & Empresas, Out/Dez/2000
- HARRINGTON, Cynthia; “The New Accounting Environment”; Journal of Accountancy; New York; Vol. 196; N.º 2; Agosto/2003

- JESUS, Joaquim Oliveira de; “A Importância da Auditoria Interna nas Empresas”;; *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* n.º 409; Out./1999
- LEVINSOHN, Alan; “Preparing to publicize financial controls”; *Strategic Finance*; Montvale; Vol. 85; N.º 1; Julho/2003
- MACHADO, A. J. Cardão; “O Sistema de Controlo Interno nas Autarquias Locais – A avaliação e a Gestão do Risco”; *Jornal de Contabilidade* n.º 289; Abril/2001
- MACHADO, A. J. Cardão; “Auditoria Interna – Algumas considerações em torno do tema”; *Jornal de Contabilidade* n.º 301; Abril/2002
- MACHADO, A. J. Cardão; “Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (Pocal)”; *Jornal de Contabilidade* n.º 312; Março/2003
- MAKOSZ, Paul; “Serious About CSA”; *CSA Sentinel* n.º 1; IIA; Janeiro/1997
- MCGREEVY, Michael; “Internal Control”; *Internal Auditor*; Agosto/1994
- MENDES, Pedro da Costa; “A Lei Geral Tributária – Uma Perspectiva”; *Jornal de Contabilidade*; Ano XXIII; N.º 268; Julho/1999
- MOYA, Jorge; “Auditoria del sector público: Aspectos de interés”; *Partida Doble* n.º 108; Fevereiro/2000
- PELEIAS, Ivan Ricardo; “Falando Sobre Controle Interno”; *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* n.º 419/420 e 421; Agosto/Setembro e Outubro/2000
- PINHEIRO, Joaquim Manuel Leite; “A Auditoria Interna nas Empresas/Organizações”; *Jornal de Contabilidade* n.º 211; Outubro/1994
- PINHEIRO, Joaquim Manuel Leite; “O Controlo Interno nas Empresas/Organizações”; *Jornal de Contabilidade* n.º 220; Julho/1995
- PINHEIRO, Joaquim Manuel Leite; “Auditoria Interna: Planeamento das Actividades”; *Jornal de Contabilidade* n.º 229; Abril/1996
- RODRIGUES, Manuel Benavente; “Os Contos das Contas – Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 sobre a extinção dos contos e a criação do Real Erário”; *Jornal de Contabilidade* n.º 232; Julho/1996
- RODRIGUES, Manuel Benavente; “Os Contos das Contas – Carta de Lei de 22 de Dezembro de 1761 sobre a extinção dos contos e a criação do Real Erário II”; *Jornal de Contabilidade* n.º 233; Agosto/1996
- SANGUINO, Júlio F.; “El control interno en la empresa”; *Partida Doble* n.º 100; Maio 1999

- SIMÕES, Vítor Manuel Lopes; “O Plano Oficial de Contabilidade Pública”; *Revisores & Empresas* n.º 3; Out./Dez./1998
- SILVA, Carla Valério; COSTA, Nuno Moita da; “Auditoria Interna do Sector Público”; *Auditoria Interna* n.º 18; Setembro/2004
- SILVA, Lino Martins da; “Controladoria Pública”; *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* n.º 392; Maio/1998
- SOARES, Severo Praxedes; “Alguns aspectos da evolução e situação actual do sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado”; *Jornal de Contabilidade* n.º 268; Julho/1999
- SOLOMON, Deborah; “Fraud Detector: SEC Sets a New Rule Aimed at Companies’ Internal Controls” *Wall Street Journal*; Eastern Edition; New York; Maio/2003

### *Outras fontes*

- AICPA; *Statement on Auditing Standards 55*; “Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit”; Nova York; 1988
- AICPA; *Statement on Auditing Standards 78*; “Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: An Amendment to SAS n.º 55”; Nova York; 1995
- CARVALHO, João; Cravo, Domingos; Fernandes, Orlando; Silva, Susana; “POC Educação”; Edição APAPP; 2000
- CICA; “Guidance on Control nº 1”; *Control and Governance*; CICA; 1995
- COSO (Relatório); “Internal Control – Integrate Framework”; *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*; 1992
- COSO; “Enterprise Risk Management – Integrate Framework” *Application Techniques*; *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*; 2004
- COSO; “Enterprise Risk Management – Integrate Framework” *Executive Summary Framework*; *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*; 2004

- GLEIM, Irwin N.; “CIA Review I – Internal Auditing Process”; Tenth Edition; Gleim Publication; 2003
- GLEIM, Irwin N.; “CIA Review II – Internal Audit Skills”; Tenth Edition; Gleim Publication; 2003
- GLEIM, Irwin N.; “CIA Review III – Management Control and Information Technology”; Tenth Edition; Gleim Publication; 2003
- GLEIM, Irwin N.; “CIA Review IV – The Audit Environment”; Tenth Edition; Gleim Publication; 2003
- Instituto de Formação Bancária; “Auditoria Bancária”; 2000
- IIA; “A Perspective on Control Self-Assessment” Professional Practices Pamphlet 98-2; Florida; 1998
- IIA; “Novas Orientações para o Enquadramento de Práticas Profissionais – Recomendações Práticas Diversas 2”; 2001
- IIA e IPAI; “O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna”; 2001
- IFAC; “Study 12: Perspectives on cost accounting for Governments”; 2000
- IFAC; “Study 13: Governance in Public Sector”; 2000
- IFAC; Norma Internacional de Auditoria (NIR) 400; “Avaliação do Risco e Controlo Interno” (ISA 400 – Risk Assessments and Internal Control)
- IFAC; “Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements”; IFAC; 2004 Edition
- OROC; Directriz de Revisão/Auditoria 400; “Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria”; Maio/2000;
- OROC; Directriz de Revisão/Auditoria 410; “Controlo Interno”; Maio/2000;
- “Relatório da Gerência sobre o Controlo Interno do Relato Financeiro e Certificação da Divulgação nos Relatórios Periódicos Exigidos pelo Exchange Act”; Manual do Revisor Oficial de Contas; 2003
- TC; Relatório de Auditoria n.º 27/2004 – 2ª Secção; “Auditoria Financeira à Reitoria da Universidade do Porto”; Tribunal de Contas; Julho/2004
- SÁ, José Martins de; “Apresentação do Sistema Nacional de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado”; Inspeção-Geral de Finanças
- Livro Branco do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado; Conselho Coordenador; Lisboa; 2000

- Altera o Quadro de Pessoal e actualiza as categorias e as condições de admissão e promoção do pessoal da IGF - Decreto-Lei n.º 539/73, de 23 de Outubro
- Atribui à IGF competência para a prática de diversos actos - Decreto-Lei n.º 374/75, de 17 de Julho
- Regime Jurídico das Empresas Públicas - Decreto-Lei n.º 260/76, de 8 de Abril (alterado pelo Decreto-Lei n.º 271/80, de 9 de Agosto)
- Reestruturação da IGF - Decreto n.º 125/77, de 24 de Setembro
- Reestruturação da IGF - Decreto-Lei n.º 513-Z/79, de 27 de Dezembro
- Modelo Orçamental e Contabilístico das Autarquias Locais - Decreto-Lei n.º 341/83, 21 de Julho
- Atribuição de competências à IGF para exercer funções de órgão de fiscalização superior e de apoio técnico do Ministério das Finanças - Decreto-Lei n.º 173/86, de 1 de Julho
- Criação da Inspeção Patrimonial e Financeira das Autarquias Locais - Decreto-Lei n.º 94/87, de 2 de Março
- Instituição o controlo de alto nível - Decreto-Lei n.º 184/89, de 2 de Junho
- Segunda Revisão Constitucional – Lei Constitucional n.º 1/89, de 8 de Julho
- Reforma do Tribunal de Contas - Lei n.º 86/89, de 8 de Setembro
- Lei Orgânica da IGF - Lei n.º 353/89, de 16 de Outubro
- Bases da Contabilidade Pública - Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro
- Estatuto e autonomia dos estabelecimentos de ensino superior politécnico – Lei n.º 54/90 de 5 de Setembro
- Enquadramento do orçamento de Estado - Lei n.º 6/91, de 20 de Fevereiro
- Regime de Administração Financeira do Estado – Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho
- Estrutura orgânica relativa à gestão, acompanhamento, avaliação e controlo da execução do Quadro Comunitário de Apoio (QCA) - Decreto-Lei n.º 99/94, de 19 de Abril
- Organização e processo do Tribunal de Contas - Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto
- POCP – Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, Diário da República n.º 203, Série I-A
- SCI – Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, Diário da República n.º 144, Série I-A

- Regulamento do SCI – Decreto Regulamentar n.º 27/99, de 12 de Novembro, Diário da República n.º 264, Série I-B
- POC Educação – Portaria n.º 794/2000, de 20 de Setembro, Diário da República n.º 218, Série I-B
- Lei de enquadramento orçamental – Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto, Diário da República n.º 192, Série I-A
- NP EN ISO 9000:2000; IPQ; Março/2001

### *Sites*

- <http://aaahq.org/index.cfm>
- [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)
- [www.acaus.org](http://www.acaus.org)
- [www.apq.pt/pt/template.html](http://www.apq.pt/pt/template.html)
- [www.asb.org.uk/asb/](http://www.asb.org.uk/asb/)
- [www.cica.ca](http://www.cica.ca)
- [www.cidadevirtual.pt/croc/](http://www.cidadevirtual.pt/croc/)
- [www.coso.org](http://www.coso.org)
- [www.eurosai.org](http://www.eurosai.org)
- [www.fei.org/rf/](http://www.fei.org/rf/)
- [www.gao.gov](http://www.gao.gov)
- [www.iasb.org](http://www.iasb.org)
- [www.icaew.uk](http://www.icaew.uk)
- [www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- [www.iaa.org.uk](http://www.iaa.org.uk)
- [www.il.proquest.com](http://www.il.proquest.com)
- [www.intosai.org](http://www.intosai.org)
- [www.ipai.pt](http://www.ipai.pt)
- [www.iso.org](http://www.iso.org)
- [www.sec.gov](http://www.sec.gov)
- [www.theiaa.org](http://www.theiaa.org)
- [www.tcontas.pt](http://www.tcontas.pt)