



ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)

O controlo interno na área financeira de uma instituição de Ensino Superior Politécnico

Estágio nos Serviços Centrais do Instituto Politécnico de Viana do Castelo

José Miguel Henriques Barros

Relatório de Estágio apresentado à Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Viana do Castelo para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças

Orientado pela: Prof. Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro

Viana do Castelo, dezembro de 2017



ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)

**O controlo interno na área financeira de uma instituição
de Ensino Superior Politécnico**

**Estágio nos Serviços Centrais do Instituto Politécnico de
Viana do Castelo**

José Miguel Henriques Barros

Orientado pela: Prof. Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro

Co-orientado pela: Dr.^a Alexandrina Videira

Viana do Castelo, dezembro de 2017

RESUMO

O presente relatório é resultado do estágio realizado nos Serviços Centrais do Instituto Politécnico de Viana do Castelo entre os dias 17 de outubro de 2016 à 16 de dezembro de 2016 e 16 de janeiro à 24 de fevereiro de 2017, no âmbito do controlo interno, especificamente nas áreas da Gestão Económico-Financeira, incluindo os subprocessos: Aprovisionamento e Contabilidade e Tesouraria.

O referido relatório encontra-se dividido em II capítulos. O capítulo I apresenta o enquadramento teórico das temáticas do controlo interno e auditoria interna. Neste, referenciou-se o controlo interno como uma ferramenta indispensável numa organização. A apresentação sobre auditoria interna cingiu-se à importância da sua função de supervisão do cumprimento dos regulamentos implementados através do controlo interno.

O capítulo II é constituído pela componente prática do estágio. Neste, apresenta-se a instituição acolhedora e as principais atividades realizadas no estágio.

O estágio decorreu com a análise dos subprocessos Aprovisionamento e Contabilidade e Tesouraria, a qual resultou na elaboração de propostas de melhoria para cada área analisada.

Palavras – chave: Controlo interno, auditoria interna, organização, procedimentos e estágio.

RESUMEN

El presente informe es el resultado de la práctica realizada en los Servicios centrales del Instituto Politécnico de Viana do Castelo entre días 17 de octubre de 2016 a 16 de diciembre de 2016 y 16 de enero a 24 de febrero de 2017, en el ámbito del control interno, específicamente en las áreas de la Gestión Económico-Financiera, incluyendo los subprocesos: Aprovisionamiento y Contabilidad y Tesorería.

Dicho informe se divide en dos capítulos. El capítulo I presenta el marco teórico de las temáticas del control interno y la auditoría interna. En este, se referenció el control interno como una herramienta indispensable en una organización. La presentación sobre auditoría interna se ciñe a importancia de su función de supervisión del cumplimiento de los reglamentos implementados a través del control interno.

El capítulo II está constituido por el componente práctico de la práctica. En este, se presenta la institución acogedora y las principales operaciones realizadas en la etapa.

La etapa se desarrolló con el análisis de los subprocesos de Abastecimiento y Contabilidad y Tesorería, la cual resultó en la elaboración de propuestas de mejora para cada área analizada.

Palabras – clave: Control interno, auditoría interna, organización, procedimientos y práctica.

ABSTRACT

This report is the result of the internship carried out at the Central Services of the Polytechnic Institute of Viana do Castelo between October 17, 2016 and December 16, 2016 and January 16 to February 24, 2017, with the theme of internal control, specifically in the Economic and Financial Management areas, including the sub-processes: Provisioning and Accounting and Treasury.

This report is divided into II chapters. Chapter I addresses the theoretical framework of the internal control and internal audit. Thus, internal control is an indispensable tool to all organizations.

We address the theme of internal audit highlighting its importance and its function as a supervisory tool of the compliance with the regulations implemented through internal control.

Chapter II is related to the practical tasks of the internship. In this section is given an overview of the institution and of the assignments developed during the internship.

The internship focused on the analysis of the sub-processes of Provisioning and Accounting and Treasury, which resulted in the elaboration of improvement proposals for each area analyzed.

Keywords: Internal control, internal audit, organization, procedures and internship.

AGRADECIMENTOS

Este período constitui um ganho, na medida em que adquiri vários conhecimentos científicos e técnicos, tanto ao longo da formação, como no decorrer do estágio.

Estes ganhos devo a um conjunto de profissionais e pessoas de boa fé que estiveram empenhados para que o mesmo se tornasse hoje concretizado:

-Primeiramente dou graças ao dom da vida e às bênçãos derramadas por Deus, a Ele exteriorizo a minha gratidão.

-Gratidão à coordenação do Mestrado em Contabilidade e Finanças e ao coletivo dos docentes que o integraram.

-À Professora Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro, pelo apoio e a maneira sábia e profissional como orientou o estágio; muito obrigado!

-À Presidência do Instituto Politécnico de Viana do Castelo e à Dra. Alexandrina Videira, pela aceitação, apoio e orientação ao longo da realização do estágio.

-Obrigado à minha esposa e aos meus filhos, por resistirem às minhas prolongadas ausências nos momentos de convívios e na assistência familiar. Agradeço igualmente aos meus pais e toda família, pelo apoio e encorajamento.

-O meu muito obrigado ao Professor Doutor Manuel Octávio Isaac Spínola e à comunidade académica do Instituto Superior Politécnico do Cuanza Sul - Angola, pela disponibilidade em cederem-me para a realização de mais uma etapa académica.

-Um agradecimento especial a cada colega do Mestrado pela simpatia e apoio com que fui brindado e;

-A todos que de uma forma ou de outra contribuíram para a concretização desta etapa.

O meu muito Obrigado.

ÍNDICE DE FIGURAS E QUADROS

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Cubo Tridimensional COSO ERM.....	11
Figura 2 – Estrutura Tridimensional de COSO III (2013).....	12
Figura 3 – Tipos de funções da atividade de Auditoria Interna.....	22
Figura 4 – Organograma do IPVC.....	32
Figura 5 – Fluxograma da escolha do procedimento.....	33

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Síntese dos requisitos a acompanhar na implementação do Controlo Interno.....	7
Quadro 2 – Princípios subjacentes a cada um dos componentes do COSO III.....	14
Quadro 3 – Resumo das NIPPAL.....	25
Quadro 4 – Ajuste direto.....	36
Quadro 5 – Concurso público	37

ÍNDICE GERAL

RESUMO	i
RESUMEN	ii
ABSTRACT	iii
AGRADECIMENTOS	iv
ÍNDICE DE QUADROS E FIGURAS.....	v
ÍNDICE GERAL	vi
LISTAS DE ACRÓNIMOS E SIGLAS	viii
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	4
1.1 – Enquadramento do Controlo Interno.....	5
1.1.1 – Tipos de Controlo Interno.....	8
1.1.2 – Objetivos e Componentes do Controlo Interno.....	9
1.1.3 – Os alicerces do Sistema de Controlo Interno	15
1.1.4 – Limitações do Sistema de Controlo Interno.....	16
1.2 – Auditoria Interna.....	18
1.2.1 – Objetivos de Auditoria Interna	20
1.2.2 – Normas de Auditoria	22
1.2.3 – Auditoria e o Controlo Interno.....	25
CAPÍTULO II – ESTÁGIO.....	28
2.1 – Apresentação do Instituto Politécnico de Viana do Castelo.....	31
2.1.1 – Unidades orgânicas do IPVC.....	30
2.1.2 - Organização dos serviços do IPVC.....	31
2.2 – Aprovisionamento.....	33
2.2.1 – Descrição do Sistema de Controlo Interno implementado de acordo o MAPSAF – IPVC.....	33
2.2.1.1 – Escolha do procedimento.....	33
2.2.1.1.1 – Ajuste – regime simplificado.....	34

2.2.2.1.2 – Ajuste direto – regime geral.....	35
2.2.2.1.3 – Concurso público.....	37
2.2.1.2 – Pedidos de Satisfação de Necessidade	37
2.2.2 – Testes ao Sistema de Controlo Interno existente Identificação de pontos fracos	39
2.2.2.1 – Ajuste direto – regime simplificado.....	39
2.2.2.2 – Ajuste direto – regime geral.....	41
2.2.2.3 – Concurso público	46
2.2.3 – Sugestões de melhorias ao Sistema de Controlo Interno do Aprovisionamento	48
2.3 – Contabilidade e Tesouraria.....	49
2.3.1 – Descrição ao Sistema de Controlo Interno implementado de acordo o MPSAF – IPVC	49
2.3.1.1 – Liquidação ou cobrança de receita.....	51
2.3.1.2 – Documento de receita	51
2.3.1.3 – Cobranças de propinas e emolumentos.....	53
2.3.2 – Testes ao Sistema de Controlo Interno existente Identificação de pontos fracos	54
2.3.2.1 – Propinas.....	54
2.3.2.2 – Cedência de espaços	57
2.3.2.3 – Prestação de serviços e Centro desportivo.....	59
2.3.2.4 – Vendas de produtos agrícolas.....	59
2.3.3 – Sugestões de melhorias ao Sistema de Controlo Interno da Contabilidade e Tesouraria.....	61
2.4 – Proposta para atualização do MPSAF – IPVC	62
CONCLUSÃO	65
BIBLIOGRAFIA	68
ANEXOS.....	71
Anexo 1 – Modelo de Pedido de Satisfação de Necessidade	72
Anexo 2 – Fluxograma da Despesa.....	74
Anexo 3 – Resumo do Processo Aquisitivo da Despesa.....	75

LISTA DE ACRÓNIMOS E SIGLAS

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

CCP - Código de Contratação Pública

CD – IPVC - Centro Desportivo do Instituto Politécnico de Viana do Castelo

CIVA - Código do Imposto sobre Valor Acrescentado

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

DRA - Diretriz de Revisão/Auditoria

ERM – *Enterprise Risk Management*

ESA - Escola Superior Agrária

ESCE - Escola Superior de Ciências Empresarias

ESDL - Escola Superior de Desporto e Lazer

ESE - Escola Superior de Educação

ESS - Escola Superior de Saúde

ESTG - Escola Superior de Tecnologia e Gestão

ESPAP - Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública

EUA – Estados Unidos da América

GEF - Gestão Económico-Financeira

IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*

IFAC - *International Federation of Accountants*

IIA - *Institute of Internal Auditors*

IPAI - Instituto Português de Auditoria Interna

IPVC – Instituto Politécnico de Viana do Castelo

ISA- *International Statements on Auditing*

IVA – Imposto Sobre Valor Acrescentado

JOUE - Jornal Oficial da União Europeia

MPSAF – IPVC – Manual de Procedimentos dos Serviços Administrativos e Financeiros do Instituto Politécnico de Viana do Castelo

NA - Normas de Atributo

ND - Normas de Desempenho

NI - Normas de Implementação

NIPPAI - Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

OTIC - Oficina de Transferência de Tecnologia, Inovação e Conhecimento

PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*

PGRIC - Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas

POC – E – Plano Oficial de Contabilidade para o Setor da Educação

PSN - Pedido de Satisfação de Necessidade

ROC - Revisores Oficiais de Contas

SAF – Serviços Administrativos e Financeiros

SAS – Serviços de Ação Social

SC - Serviços Centrais

SEC - *Security and Exchange Commission*

SNC – AP - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

UEC - *Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers*

INTRODUÇÃO

INTRODUÇÃO

O controlo sempre foi uma tarefa necessária dentro das organizações. Os recursos dão resultados eficazes à entidade para garantir que a execução das suas atividades se desenvolve no sentido mais adequado para a prossecução dos objetivos.

Consequentemente, o novo contexto de competitividade exige uma maior capacidade de adaptação às mudanças rápidas que surgem nos mercados, obrigando a ajustes que alteram as estruturas organizacionais, as normas e procedimentos, a maneira de agir e também os sistemas de informação das empresas.

A administração pública, especificamente as instituições de ensino superior, devem cada vez mais apostar na implementação de um sistema de controlo interno eficiente e eficaz, visando garantir a salvaguarda da legalidade e da regularidade dos seus ativos bem como o cumprimento das deliberações das normas e regulamentos.

Ou seja, o controlo interno é uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano de procedimentos destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades e maximizar os resultados de forma eficiente, e de acordo os objetivos a que a entidade propôs.

Por sua vez, a auditoria interna é uma ferramenta de verificação do sistema de controlo interno implementado, a qual inclui a figura do auditor interno.

Nesse sentido, a auditoria interna tem uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na instituição, verificando o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlos e dos processos de *Governance*, ajudando-a no cumprimento dos seus objetivos.

Assim, uma das tarefas mais importantes para o auditor é compreender o sistema de controlo interno com o objetivo de que irregularidades sejam prevenidas e detetadas.

Para o efeito, várias organizações internacionais debateram sobre essas duas temáticas. Em Portugal, algumas instituições têm vindo a debater sobre o controlo interno e a auditoria interna, nomeadamente, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, o Tribunal de Contas, o Instituto Português de Auditoria Interna, entre vários organismos que mencionamos no decorrer deste relatório.

O presente relatório divide-se em duas partes, nomeadamente o capítulo I e o capítulo II.

O capítulo I apresenta o enquadramento teórico das temáticas do controlo interno e auditoria interna. Neste capítulo, evidenciaram-se o conceito e a evolução das duas temáticas, assim como também os seus objetivos, a importância dos dois temas para a consecução eficiente dos objetivos de uma organização, as suas limitações e a relação entre uma e a outra.

O segundo capítulo é constituído pela componente prática do estágio, que se realizou nos Serviços Centrais do Instituto Politécnico de Viana do Castelo, no âmbito do controlo interno, nas áreas da Gestão Económico-Financeira.

Importa frisar que a escolha do estágio nesta área foi motivada pelo gosto da temática e pelo desejo de poder aplicar todo o conhecimento adquirido no decorrer da parte letiva.

O estágio implicou a análise dos subprocessos: Aprovisionamento e Contabilidade e Tesouraria. Assim, primeiramente, desenvolveu-se:

- O conhecimento da atividade da instituição acolhedora e das normas e regulamentos que regem a própria atividade;

- A análise dos processos aquisitivos de bens, serviços ou locação e empreitadas no subprocesso do Aprovisionamento e;

- A análise do processo inerente à liquidação e cobrança de receita, referenciando-se as fases da operação, faturação, registo de receita e recebimento.

Em seguida, à análise dos processos implicou:

- O desenvolvimento de narrativas (descrição do sistema de controlo interno implementado pela instituição acolhedora);

- *Walkthrough* dos processos e identificação dos pontos fracos;

- Sugestões de melhorias ao sistema de controlo interno para cada tipo de subprocesso e;

- Proposta para atualização do sistema de controlo interno implementado pela instituição.

Após abordar as atividades desenvolvidas, no final do relatório são apresentadas as conclusões, referências bibliográficas e os anexos.

CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

Capítulo I – Enquadramento Teórico

Neste capítulo, a abordagem incide na evolução e conceitos das temáticas relativo o controlo interno e a auditoria interna. Tratou-se os conceitos e os objetivos de cada um, as normas de auditoria, incluindo as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.

Estes dois temas são relevantes para a consecução eficiente dos objetivos das organizações e para garantia do cumprimento dos regulamentos e leis impostos à organização.

1.1 – Enquadramento do Controlo Interno

Existem vários conceitos de controlo interno apresentados por vários autores, organizações nacionais e internacionais. Porém, apesar de haver diferentes conceitos, o seu objetivo é consensual.

O primeiro organismo a definir o controlo interno foi o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), em 1934. Este conceito é usado pela *Security and Exchange Commission* (SEC) e encontra-se na *Statement on Auditing Standards* (SAS) N°1, sendo que “controlo interno compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adotadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão” (Morais & Martins, 2013: 28).

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO)¹, por intermédio da comissão patrocinadora desta organização, apresentam em 1992 o conceito de controlo interno como “um processo concebido, implementado e mantido pela administração e por outro pessoal, para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito a: fiabilidade do relato financeiro, a eficácia e eficiência das operações e a conformidade com leis e regulamentos aplicáveis” (Inácio, 2014: 24).

Para o *Institute of Internal Auditors* (IIA) (2012: 20), o controlo interno é “qualquer ação empreendida pela gestão, pelo conselho e outros membros da entidade para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objetivos e metas da organização. A gestão planeia, organiza e dirige o desempenho de ações suficientes para assegurar com razoabilidade que os objetivos e metas serão alcançados.”

¹ COSO é uma organização privada e criada para prevenir e evitar fraudes nos procedimentos e processos internos da empresa.

O COSO atualizou o seu documento de 1992 e emitiu em 2013 uma estrutura conceptual atualizada, mantendo os seus aspetos principais, em que considera o controlo interno um “processo efetuado pela administração, gestão e outro pessoal, desenvolvido para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos relacionados com as operações, relato e conformidade” (COSO, 2013: 3).

Segundo a *International Federation of Accountants* (IFAC) citado por Baptista *et al.* (2004: 35), o sistema de controlo interno é:

O plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados pela administração de um serviço público para auxiliar a atingir o objetivo de gestão, a assegurar, tanto quanto praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna.

Em Portugal, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, tinha na Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 410 uma definição de controlo interno que se passa a mencionar:

Sistema de controlo interno significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível. (DRA 410, 2000: §4).

Costa (2014: 233) apresenta uma definição de controlo interno sendo o qual este “compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados numa entidade para: (a) salvaguardar os seus ativos; (b) verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos; (c) promover a eficácia operacional; e (d) encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores.”

Ainda no âmbito nacional, a Portaria nº 794/2000 de 20 de setembro que aprova Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação (POC-E), considera um sistema de controlo interno aquele que “engloba o plano de organização interno, políticas, métodos,

técnicas e procedimentos de controlo, bem como quaisquer outros a definir pelos respetivos órgãos de gestão.”

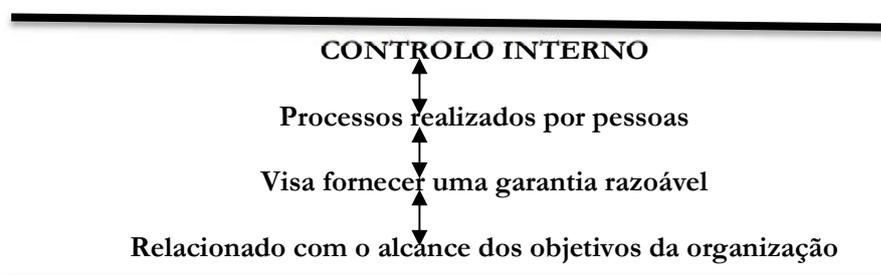
Entretanto, o Tribunal de Contas através do seu Manual de Auditoria e Procedimentos (1999: 47), considera o controlo interno “uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere.”

O órgão de gestão tem a responsabilidade de desenvolver, implementar e manter um bom sistema de controlo interno que assegure os ativos e que as operações estejam devidamente salvaguardadas.

Segundo Pinheiro (2010), o controlo interno visa ajudar a atingir metas de “performance” e de rentabilidade, prevenir perdas, obter demonstrações financeiras (informações) saudáveis em obediência aos princípios fundamentais e realizar as atividades na observância das leis e regulamentos, evitando prejuízos à imagem da empresa.

Pinheiro, apresenta em síntese os requisitos a acompanhar na implementação do controlo interno numa organização, como se observa no quadro a seguir.

Quadro 1- Síntese dos requisitos a acompanhar na implementação do Controlo Interno



Fonte: Pinheiro, 2010: 107

De uma forma sucinta, todos os conceitos apresentados são transversais. Deste modo, pode-se concluir que o controlo interno é um conjunto de normas e procedimentos de uma organização pública ou privada com base na observância das leis e regulamentos, com o objetivo de evitar a ocorrência de erros e fraudes, permitindo a maximização ou concretização das metas a que a organização se propôs.

1.1.1 – Tipos de Controlo Interno

Qualquer organização deve ter um sistema de controlo interno. O AICPA no seu *Statement on Auditing Procedure* 54 intitulado *The Auditor's Study on Evaluation of Internal Control* caracterizava o controlo interno, em sentido lato, em dois grandes tipos (Costa, 2014): Controlo interno administrativo e controlo interno contabilístico.

De acordo com Costa (2014) o controlo interno administrativo, ocupa-se mais dos procedimentos e registos relacionados com o processo de decisão que conduzem às autorizações das operações. Esta autorização é uma função de tal órgão diretamente associada com a capacidade de alcançar os objetivos da organização sendo o ponto de partida para um controlo interno contabilístico sobre as transações.

Entretanto, este tipo de controlo consiste na atribuição de responsabilidades e na delegação de competências, para se saber quem é o responsável pela tomada de decisão ou execução de uma certa atividade. Assim, estará definida e distribuída as responsabilidades e funções e simultaneamente uma adequada segregação de funções na entidade.

O controlo interno contabilístico ou financeiro visa o plano de organização e os registos e procedimentos para a proteção dos ativos e a fiabilidade dos registos contabilísticos, proporcionando uma razoável certeza de que (Costa, 2014):

- a) as transações são executadas de acordo com uma autorização geral ou específica do órgão de gestão;
- b) as transações são registadas de modo a:
 - permitirem a preparação de demonstrações financeiras em conformidade com Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites ou com qualquer outro critério aplicável a tais demonstrações;
 - manterem um controlo sobre os ativos.
- c) o acesso aos ativos é apenas permitido de acordo com a autorização do órgão de gestão;
- d) os registos contabilísticos dos ativos são periodicamente comparados com esses mesmos ativos sendo tomadas ações apropriadas sempre que se encontrem segundo quaisquer diferenças.

Segundo Morais e Martins (2013) qualquer sistema de controlo interno tem os seguintes tipos de controlos:

- Preventivos – servem para impedir que factos indesejáveis ocorram. São considerados à *priori*, que entram imediatamente em funcionamento, impedindo que determinados factos indesejáveis se processem;

- Detetivos – servem para detetar ou corrigir factos indesejáveis que já tenham ocorrido. São considerados controlos à *posteriori*;

- Diretivos ou orientativos – servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, isto é, para produzir efeitos “positivos”, porque boas orientações previnem que más aconteçam;

- Corretivos – servem para retificar problemas identificados;

- Compensatórios – servem para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas da entidade.

Portanto, deve-se realçar a necessidade de um controlo preventivo e como o nome diz, serve para prevenir antes da ocorrência, monitorizando as operações, chamando a atenção para prevenir potenciais problemas e implementar medidas corretivas, atuar se as previsões indicarem problemas, enquanto que o detetivos deterão (oportunamente) após a ocorrência, medem e procedem a ajustamentos em caso de desvio face ao planeado.

1.1.2 – Objetivos e Componentes do Controlo Interno

O IIA estabelece o controlo interno deve visar vários objetivos. Estes incluem (Marçal & Marques, 2011: 13):

- A confiança e a integridade da informação;
- A conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- A salvaguarda dos ativos;
- A utilização económica e eficiente dos recursos;
- A realização dos objetivos estabelecidos para as operações ou programas.

Para o Tribunal de Contas (1999) um sistema de controlo interno compreende um conjunto de procedimentos implantados numa organização tendente a garantir:

- A salvaguarda dos ativos;
- A legalidade e a regularidade das operações;
- A integralidade e exatidão dos registos contabilísticos;
- A execução dos planos e políticas superiormente definidos;

- A eficácia da gestão e a qualidade da informação.

Segundo Marçal e Marques (2011) os objetivos do controlo interno devem permitir:

- Identificar os tipos de operações mais relevantes;
- Identificar os principais fluxos de processamento das operações das áreas chave do controlo;
- Fazer uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos de modo a conhecer os pontos fortes e fracos do controlo;
- Determinar o grau de confiança, avaliando a segurança e fiabilidade de informação, e a sua eficácia na prevenção e deteção de erros e irregularidades;
- Determinar a profundidade de eventuais testes de auditoria.

Assim, para permitir um adequado acompanhamento, os objetivos do controlo interno devem ser (Pinheiro, 2010, p. 107):

- Específicos;
- Mensuráveis;
- Alcançáveis;
- Relevantes;
- Calendarizados para a sua execução.

A implementação de um sistema de controlo interno numa organização é de extrema importância, pois que irá assegurar todas as operações na prossecução da sua sobrevivência e crescimento, a sustentabilidade das operações e informações inerente a esta, gerando resultados que se pretendem, e mantendo uma segurança razoável.

O COSO desenvolveu um modelo para auxiliar as organizações a implementar a gestão de riscos corporativos denominado *Enterprise Risk Management (ERM)*. Este modelo consiste em prever e prevenir os riscos inerentes ao conjunto de processos da organização que possam impedir ou dificultar o alcance dos seus objetivos (COSO, 2012: 2).

Morais e Martins (2013) entendem que o ERM é um guia de implementação prático, acessível a todas as entidades, que permite tratar eficazmente a incerteza porque ajuda a enfrentar os riscos e a atingir os objetivos, evitando surpresas. É uma estrutura integrada concebida para identificar, avaliar e medir ameaças e oportunidades, com grau de segurança razoável que podem impedir que os objetivos sejam alcançados (estratégicos, operacionais, comunicação e conformidade).

Os componentes que representam o veículo para os objetivos são oito:

- Ambiente interno;
- Fixação de objetivos;
- Identificação de eventos;
- Avaliação de riscos;
- Resposta a risco;
- Atividade de controlo;
- Informação e Comunicação; e
- Monitoramento.

Existe uma relação entre os objetivos (o que a organização pretende alcançar), os componentes (como serão alcançados os objetivos) e a estrutura (onde se materializa a prossecução dos objetivos).

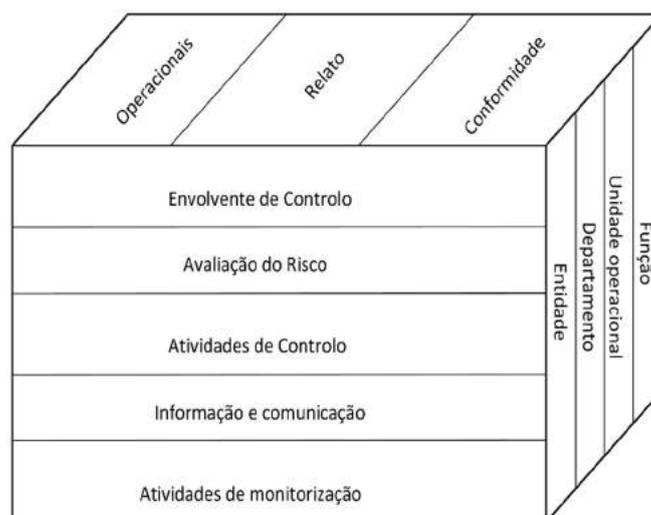
Figura 1 - Cubo Tridimensional de COSO ERM



Fonte: COSO, 2012: 19

O COSO III (2013) identifica cinco componentes da estrutura do controlo interno, interrelacionados e necessários para que se atinjam os três objetivos do sistema de controlo interno, como se apresenta na figura seguinte.

Figura 2- Estrutura Tridimensional de COSO III (2013)



Fonte: COSO, 2013: 6

De acordo com o COSO III (2013), os componentes e princípios devem ser aplicados no sistema de controlo interno da entidade e funcionar de maneira integrada para se alcançar os objetivos que se pretende.

A implementação de um sistema de controlo interno efetivo reduz o nível aceitável de risco de não alcançar o objetivo da entidade. Para isto é indispensável que os componentes e princípios estejam presentes e em funcionamento.

Os conceitos de cada um dos componentes da estrutura tridimensional, segundo o COSO III (2013), são a seguir apresentados.

A envolvente de controlo é o componente que está relacionado com todas áreas da organização, refletindo a postura e a consciencialização do órgão de gestão face ao sistema de controlo interno, o que irá influenciar todos funcionários.

A envolvente ou ambiente de controlo compreende vários fatores determinantes e sobre os quais o órgão de gestão e o auditor interno devem procurar ter um correto entendimento, como a integridade e valores éticos, compromisso para a competência, estrutura organizacional, atribuição de autoridade e responsabilidade e políticas e práticas de recursos humanos.

A avaliação do risco é o segundo componente da estrutura do COSO III, e consiste na identificação e análise dos riscos existentes na entidade, avaliando a sua relevância, a probabilidade da sua ocorrência e como devem ser geridos.

Segundo Almeida (2014: 257) estes riscos podem surgir das seguintes situações:

- Mudanças na envolvente operacional;

- Contratação de novos funcionários;
- Rápido crescimento;
- Mudanças tecnológicas;
- Novos mercados e novos produtos e;
- Reestruturações.

Cada empresa no contexto da sua missão deve alcançar seus objetivos, pois devem-se articular e desenvolver estratégias para atingir os seus objetivos e identificar os riscos relacionados para mitigar e cumprir a estratégia implementada.

Atividade de controlo, designada também de procedimentos de controlo, é a componente que incluem todas as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretivas da gestão estão a ser cumpridas, com a finalidade de mitigar os riscos internos e externos e aumentar a probabilidade de os objetivos da entidade serem atingidos.

A informação e comunicação é o quarto componente da estrutura tridimensional que corresponde a identificação, recolha e troca de informação por forma a permitir aos funcionários (Inácio, 2014, p. 46):

- Identificar e contabilizar todas as transações;
- Uma adequada classificação das transações;
- Uma adequada valorização das transações;
- Identificar o período em que a transação ocorreu, permitindo a sua correta contabilização;
- Uma adequada apresentação das transações nas demonstrações financeiras.

Todavia, um bom sistema de informação mantém a qualidade através de processamento, produzindo informação oportuna, atual, precisa, completa, acessível e protegida, gerando qualidade dentro da organização.

Por fim, as atividades de monitorização são o componente que permite a supervisão do sistema de controlo interno, avaliando o seu desempenho considerando os objetivos da instituição se estes estão a ser alcançados como planeado.

De acordo com Almeida (2014), a monitorização permite ao órgão de gestão monitorizar os controlos, determinando se estão a operar eficientemente, ou se necessitam de ser reajustados

em função de novos riscos que se tenham sido identificados. Os funcionários necessitam de saber que o cumprimento dos controlos é monitorizado e o seu não cumprimento detetado

Dos cinco componentes mencionados, associa-se a cada um os respetivos princípios de acordo com o COSO III, e que se apresentam de forma resumida no quadro a seguir.

Quadro 2- Princípios subjacentes a cada componente do COSO III

Componentes	Princípios
Envolvente de controlo	<p>1. A organização demonstra um compromisso para com os valores éticos e de integridade;</p> <p>2. O conselho de administração demonstra independência da gestão e exerce supervisão sobre o desenvolvimento e desempenho do controlo interno;</p> <p>3. A gestão estabelece, com a supervisão da administração, estruturas, linhas de relato e autorizações e responsabilidades apropriadas na prossecução dos objetivos;</p> <p>4. A organização demonstra um compromisso de atrair, desenvolver e reter indivíduos competentes em alinhamento com os objetivos;</p> <p>5. A organização mantém medidas que conduzam à responsabilização dos indivíduos pelo desempenho do controlo.</p>
Avaliação de risco	<p>6. A organização especifica os objetivos com clareza suficiente para permitir a identificação e avaliação dos riscos associados aos objetivos;</p> <p>7. A organização identifica os riscos para concretização dos seus objetivos através da entidade e analisa riscos como base para determinar como devem ser geridos;</p> <p>8. A organização considera o potencial de fraude na avaliação dos riscos para a concretização dos objetivos;</p> <p>9. A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar significativamente o sistema de controlo interno.</p>
Atividades de controlo	<p>10. A organização seleciona e desenvolve atividades de controlo que contribuam para mitigação de riscos na concretização a níveis aceitáveis, dos objetivos;</p> <p>11. A organização seleciona e desenvolve atividades de controlo geral sobre a tecnologia de apoio à realização dos objetivos;</p>

	12. A organização implementa atividades de controlo através de políticas que estabelecem o que é esperado e procedimentos que colocam as políticas em ação.
Informação e comunicação	13. A organização obtém ou gera e utiliza, informação de qualidade relevante para apoiar o funcionamento do controlo interno; 14. A organização comunica internamente as informações, incluindo os objetivos e responsabilidades de controlo interno, necessárias para apoiar o seu funcionamento; 15. A organização comunica com as partes externas sobre assuntos que afetam o funcionamento do controlo interno.
Atividades de monitorização	16. A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas ou separadas para verificar se os componentes do controlo interno estão presentes e em funcionamento; 17. A organização avalia e comunica atempadamente deficiências de Controlo interno para os responsáveis pela tomada de ações corretivas, incluindo gestão e o conselho de administração, conforme o caso.

Fonte: Inácio, 2014: 49

1.1.3 – Os alicerces do Sistema de Controlo Interno

Para a consecução dos objetivos do controlo interno, a sua implementação alicerça-se num conjunto de princípios básicos que lhe dão consistência. De acordo com o Tribunal de Contas (1999: 49) estes alicerces são:

- A segregação de funções: esta medida baseia-se na separação de funções incompatíveis entre si, evitando que sejam atribuídas à mesma pessoa duas ou mais funções concomitantes, com o objetivo de impedir ou pelo menos dificultar a prática de erros, irregularidades ou a sua simulação. A implementação desta medida cumpre com o princípio de que a função contabilística deva estar separada da função operativa, e o controlo físico dos ativos e do seu registo contabilístico, situação que permitira cometer alguma irregularidade;

- O controlo das operações: consiste na verificação ou conferencia das operações, a qual obedece ao princípio da segregação de funções, devendo ser efetuada por pessoas diferentes, permitindo, por exemplo, comparar os registos com as contagens físicas dos bens, realizar reconciliações bancárias e elaborar inventários periódicos das existências;

- O princípio de autoridade e responsabilidade: este consiste na definição clara e rigorosa dos níveis de autoridade e de responsabilidade em relação a qualquer operação, devendo constar no plano organizativo. Deve haver a distribuição funcional de autoridade e de responsabilidades de modo a fixar e a delimitar as funções de todo pessoal;

- A competência do pessoal: a implementação de um sistema de controlo interno prevê pessoal com habilitações literárias e técnicas e/ou profissionais adequadas ao exercício das funções que lhes serão atribuídas. Ou seja, pessoal capacitado que possam seguir e cumprir as normas e regulamentos definidos.

- O registo dos factos: este está relacionado com a forma como as operações são relevadas na contabilidade, tendo em conta dois requisitos essenciais:

1. O cumprimento das regras contabilísticas e
2. Os comprovativos ou documentos justificativos, devem ser numerados de forma sequencial de maneira a ser possível efetuar um controlo dos documentos que se utilizem ou se anulem.

Segundo Marçal e Marques (2011), também se destina a:

- A assegurar uma conveniente verificação da ligação entre os diferentes serviços;
- A acelerar o processo de registo das operações;
- A fornecer o processo com rapidez, precisão e clareza aos responsáveis, no exercício da sua atividade gestora.

Segundo Pinheiro (2010) a implementação de um sistema de controlo interno envolve cinco passos essenciais, nomeadamente: dirigir, autorizar, fiscalizar, comparar e documentar.

Como exemplos de controlo interno, Pinheiro (2010: 104) refere que “um objetivo a ser alcançado, um padrão a ser perseguido, a comparação entre o padrão e o realizado e uma ação de melhoria para corrigir o desvio verificado”. Continua o mesmo autor, o controlo interno visa essencialmente a eficiência e a eficácia das operações que é o objetivo fundamental da organização; inclui a performance, a rentabilidade e a salvaguarda dos recursos.

1.1.4 – Limitações do Sistema de Controlo Interno

A implementação de um sistema de controlo interno não garante, por si só, a segurança razoável na consecução dos objetivos traçados. O próprio conceito de controlo interno segundo o COSO (2013), mostra desde já a sua limitação, sobretudo, por se tratar de um “processo efetuado pela administração, gestão e outro pessoal, desenvolvido para proporcionar segurança

razoável acerca da consecução dos objetivos relacionados com as operações, relato e conformidade.”

Segundo Inácio (2014), os termos sublinhados na definição apresentam limitações ao sistema de controlo interno, com os seguintes significados:

-Processo: conjunto de tarefas e atividades contínuas, sendo um meio para atingir um fim e não um fim em si mesmo;

-Pessoas: não são meras políticas ou formas de manuais, são pessoas de todos os níveis da hierarquia que o realizam; sem estarem envolvidas as diferentes pessoas dos diferentes níveis hierárquicos, é impossível atingir os objetivos do controlo interno;

-Segurança razoável: não é possível alcançar uma segurança absoluta, existem sempre limitações;

-Adaptado à estrutura da entidade: flexível na aplicação para a totalidade da entidade ou para uma determinada subsidiária, divisão, unidade operacional ou processo de negócio.

O controlo interno consegue apenas alcançar uma segurança razoável. Este facto, deve-se a um conjunto de fatores que pode ser classificado em grandes grupos (Inácio, 2014):

- Fatores económicos: dimensão da empresa, relação benefício/custo e transações pouco usuais;

- Fatores humanos: falta de competência e atitude permissiva da administração e restante do pessoal relativamente à fraude;

- Fatores tecnológicos: utilização de tecnologias da informação de forma não autorizada e inadequadamente;

- Fatores de mutabilidade: alterações na estrutura da administração, na gestão, no processo produtivo e outros. O controlo interno deve ser ajustado às adaptações que a entidade vai sofrendo em função das exigências atuais.

A implementação de um sistema de controlo interno é da responsabilidade primária do órgão de gestão. Mas toda equipa de trabalhadores que faz parte da organização deve ter empenho e dedicação para pôr em prática o sistema de controlo interno.

1.2 – Auditoria Interna

Durante a fase inicial e mais longa do desenvolvimento, a principal área de atuação da auditoria eram as contas da administração pública. A auditoria era utilizada pelas civilizações egípcia, grega e romana, como forma de controlo dos oficiais aos quais eram confiados os dinheiros públicos (Almeida, 2014).

Em França, no século III de acordo com Pinheiro (2010) os barões tinham que realizar a leitura pública das contas dos seus domínios na presença de funcionários designados pela Coroa. Já em Inglaterra, o rei Eduardo I mandou verificar as contas do testamento da esposa após o seu falecimento.

A existência desses auditores é atestada em um documento que constitui um dos primeiros relatórios de auditoria, denominado “*probatum* sobre as contas”. Em 1314, foi criado o cargo de Auditor do Tesouro para verificação dos impostos.

Após a crise de 1929 (Grande depressão), foi instituída a obrigatoriedade de as empresas cotadas em Bolsa serem auditadas (auditoria financeira). Em 1934 é criada a SEC (Pinheiro, 2010).

Dada a constante mutação da economia mundial e consequentemente crescimento das organizações, tornou-se necessário a conceção de sistemas de controlo interno mais complexos, tendo evoluído paralelamente a auditoria interna com os objetivos de verificação e vigilância dos controlos contabilísticos e controlos administrativos.

O conceito de auditoria interna é relativamente recente, tendo o seu início em 1941 com a criação do IIA nos Estados Unidos da América (EUA). Na perspetiva do IIA, a auditoria interna é uma “função de apreciação independente no seio da organização, para contribuir para uma gestão adequada dos recursos e dos meios colocados à disposição dos elementos constituintes da organização” (Pinheiro, 2010: 27).

Associado ao IIA, foram criados vários institutos em todo o mundo, entre os quais o Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI)², criado em março de 1992.

Outro passo importante na área da auditoria interna sucedeu em 1978, quando foram aprovados as *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, no decorrer da 37ª Conferência do IIA, realizada nos EUA. Estas eram normas orientadoras para o exercício da profissão de auditor interno. Na sua introdução define-se auditoria interna como “uma função

² IPAI é uma associação profissional criada a 6 de março de 1992, sem fins lucrativos, reconhecido pelo IIA, no seu Capítulo (Chapter) nº 253.

de apreciação independente dentro de uma organização, como um serviço para a mesma, para poder examinar e avaliar as suas atividades, auxiliando os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades, com esta finalidade, auditoria interna fornece-lhes análises, apreciações, recomendações, conselhos e informações respeitantes às atividades analisadas” (Costa, 2014: 114).

O IIA reformulou a definição de auditoria interna, enfatizando mais a relação do auditor interno com a organização, no sentido de fornecer valor ao acionista e valor ao cliente, pela adoção dos princípios de *Corporate Governance*. Assim, a auditoria interna é “uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação” (IPAI, 2009: 10).

Morais e Martins (2013: 91) consideram a auditoria interna como:

“Uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na entidade, por pessoal desta ou não, baseada na avaliação do risco, que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlos internos e dos processos de *Governance*, ajudando-a no cumprimento dos seus objetivos. É a função ideal de supervisão da gestão de risco, dos controlos e dos processos de *Governance*.”

Almeida (2014: 17) surge com um outro contributo de conceito de auditoria interna, considerando-a como:

“Uma função de avaliação independente, tradicionalmente efetuada por profissionais que são funcionários da organização, estabelecida dentro da mesma com o intuito de examinar e avaliar as suas atividades. Como parte de uma organização, o objetivo de uma auditoria interna é assistir os seus membros no desempenho efetivo das suas funções, sendo-lhes fornecido análises, avaliações, recomendações, conselhos e informações relacionadas com as atividades analisadas.”

Para Costa (2014), os auditores internos devem exercer as suas funções de forma independente em relação aos serviços da organização que são objeto da sua atenção. Tal independência permitirá que os auditores internos realizem as suas tarefas de forma livre e objetiva. Por tal razão, continua Costa (2014), entende-se que os auditores internos devem

depende diretamente do órgão de gestão ou, de preferência, da comissão de auditoria e não de qualquer direção.

Ainda Moraes e Martins (2013: 93) consideram que o auditor interno, atua como “olhos” e “ouvidos” do órgão de gestão, verificando o controlo das operações, profunda e pormenorizadamente. As suas análises e recomendações são uma preciosa ajuda para o órgão de gestão e para os corpos diretivos de cada área específica, com o objetivo de alcançar um controlo mais eficaz, melhorar a operacionalidade e aumentar os benefícios.

Desse modo, face aos vários conceitos, deve-se assumir a auditoria interna como uma atividade independente realizada por pessoas da instituição ou não, para servir os fins desta, analisando a eficácia do sistema de controlo interno existente, emitindo um relatório onde constam análises, avaliações e com as suas conclusões e recomendações acerca dos procedimentos, contribuindo para um melhor desempenho e aperfeiçoamento da organização.

1.2.1 – Objetivos de Auditoria Interna

O objetivo de auditoria interna é o de auxiliar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. A auditoria interna fornece-lhes análises, apreciações, recomendações, conselhos e informações respeitantes às atividades analisadas (Costa, 2014). De acordo com Marçal e Marques (2011), a atividade de auditoria interna desempenha uma importante função de apoio às decisões de gestão das organizações, sempre por consideração aos objetivos de maximização da economia, eficiência e eficácia, procurando dar resposta a determinadas necessidades, tais como:

- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se as metas planificadas estão a ser alcançadas;
- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se os controlos internos implementados são suficientes para garantir a proteção dos ativos e a sua adequada utilização;
- Analisar de forma contínua e permanente a fiabilidade e credibilidade dos registos contabilísticos, por atenção aos princípios contabilísticos geralmente aceites;
- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se a informação que se utiliza, obtida através do sistema de informações da organização, é completa, precisa e fiável, com especial atenção à vertente financeira e operacional;
- Garantir aos órgãos de gestão que as políticas, procedimentos, planos e controlos estabelecidos são adequados e foram postos em prática;

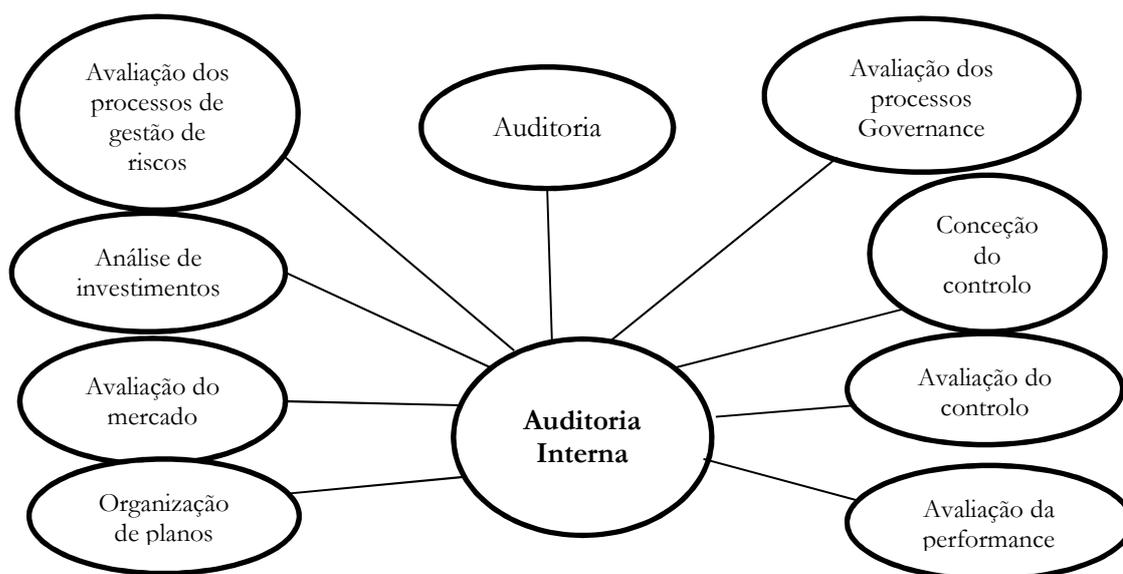
- Garantir aos órgãos de gestão o cumprimento das normas legais em vigor;
- Garantir a racionalização dos recursos humanos e financeiros, valorizando a sua maximização;
- Garantir que a gestão do risco é adequada a fim de obter a consecução dos objetivos.

De acordo com Morais e Martins (2013), o objetivo principal da atividade de auditoria interna é incentivar o cumprimento dos objetivos da organização, acrescentando valor. Os mesmos autores, salientam para atingir o objetivo principal deve-se cumprir os seguintes objetivos secundários:

1. Avaliar o controlo interno da entidade, quer na vertente financeira quer operacional, com o objetivo de assegurar a fiabilidade da informação financeira e não financeira, a eficácia e eficiência dos recursos e o cumprimento das normas e regulamentos;
2. Analisar os ativos da entidade considerando possível a sua incorreta utilização. Este objetivo de auditoria interna apresenta os aspetos contabilístico e operacional, desde o registo nas contas até à verificação física da sua existência, bem como a eficiência, eficácia e economicidade;
3. Analisar a fiabilidade do sistema de informação da entidade, determinar a correta obtenção da informação utilizada nas operações. A atividade de auditoria interna avalia se os dados (base da informação) estão devidamente registados.
4. Considerar o cumprimento, por parte da estrutura organizacional, das políticas emanadas do órgão de gestão. A este objetivo corresponde a área de organização, isto é, assegurar que a entidade conta com os controlos operacionais e, ou, administrativos indispensáveis, para que os procedimentos, normas e políticas emanadas da direção sejam cumpridas;
5. Analisar a racionalização do critério organizacionais, valorizando a possibilidade de melhor utilização e efetuando as recomendações oportunas. Este objetivo permite que a auditoria interna funcione como acessória do órgão da gestão, exigindo-se que seja um especialista em organização.

Morais e Martins (2013: 94) apresentam a função de uma auditoria interna dentro de uma organização, sintetizada na figura seguinte:

Figura 3- Tipos de funções da atividade de Auditoria Interna



Fonte: Morais e Martins, 2013: 94

Estas funções que referem Morais e Martins (2013) estão sujeitas à orientação das políticas estabelecidas pela organização. A responsabilidade da auditoria interna é servir a entidade de forma consistente com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (NIPPAI) e com os padrões profissionais de conduta regulamentados no código de Ética do IIA.

1.2.2 – Normas de Auditoria

Na auditoria existem normas que a regulam e devem ser observadas no exercício das suas atividades, por forma a ser conduzida de maneira satisfatória e sistemática, permitindo atingir os objetivos.

Existem vários organismos que emitem normas para o exercício da atividade de auditoria, nomeadamente:

- O AICPA - primeiro organismo que publicou normas de auditoria. Atualmente estas normas aplicam-se nos Estados Unidos. Em 1947, a AICPA emitiu 10 normas de auditoria geralmente aceites, que foram sendo modificadas ao longo do tempo para corresponder às exigências da auditoria. Estas normas foram adotadas pelo *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) em 2003. Estas dividem-se em três categorias: normas gerais, normas de trabalho de campo e normas de relato.

- O PCAOB foi instituído em 2002 pela Lei *Sarbanes-Oxley*³, e tem poderes para elaborar normas de auditoria e de prática profissional relacionada, de cumprimento obrigatório por parte dos auditores de empresas com valores mobiliários, as quais têm de ser posteriormente aprovadas pela SEC. O PCAOB adotou como normas interinas, numa base inicial e transitória, as normas de auditoria aprovadas pelo AICPA. Em 2015, o PCAOB reformulou as normas e publicou 56 normas que entraram em vigor a 31/12/2016, designadas de *Auditing Statements*.

- A *Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers* (UEC) foi criada em 17 de novembro de 1951 como resultado de um acordo assinado por diversas associações profissionais representantes de vários países europeus, entre os quais a Sociedade Portuguesa de Contabilidade que tinha sido fundada em 27 de junho de 1945 (Costa, 2014). Em dezembro de 1976, a UEC criou o seu *Auditing Statements Board* o qual, a partir de 1978, passou a emitir diversas normas com o objetivo de aumentar o padrão da auditoria na Europa, harmonizar a auditoria das demonstrações financeiras, promover o desenvolvimento dos princípios e técnicas de auditoria e incrementar a compreensão mútua dos relatórios dos auditores sobre as demonstrações financeiras das empresas.

Em 1986, a UEC extinguiu-se dando origem, conjuntamente com o *Group d'Études de la CEE*, à *Federation des Experts Comptables Européens* na qual Portugal está representado através da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Até final de 1986, foram publicadas pela UEC as vinte normas de auditoria.

- A IFAC - o organismo da IFAC que tem a competência de emitir normas internacionais de auditoria é o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), com o objetivo de uniformizar, a nível mundial, as práticas de auditoria e serviços relacionados. As normas internacionais emitidas por este organismo são designadas de *International Statements on Auditing* (ISA). As ISA são aplicadas supletivamente às normas de auditoria em vigor em cada país. No caso de Portugal, as ISA são de aplicação obrigatória desde 2015.

Para além das ISA, o IAASB também emite as Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, as *International Statements Standards on Quality Control*, que se aplicam as todas entidades que fornecem serviços de auditoria, as *International Standards on Review Engagements*, que se aplicam

³ Devido aos escândalos financeiros que decorreram no início da década de 2000, foi criada a lei Sarbanes-Oxley ou SOX, que visa garantir a criação de mecanismos de auditoria e segurança confiáveis nas empresas, incluindo regras para a criação de comités encarregues de supervisionar as suas atividades e operações, de modo a mitigar riscos nos negócios, evitar a ocorrência de fraudes ou assegurar que haja meios de identificá-las quando ocorrem, garantindo a transparência na gestão das empresas com valores mobiliários.

aos exames simplificados, as *International Standards on Assurance Engagements*, relacionadas com os trabalhos de garantia de fiabilidade e as *International Standards on Related Services*, que se aplicam aos serviços relacionados (trabalhos em que se realizam procedimentos acordados com a empresa) (Almeida, 2014: 66).

- A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) - é o organismo regulador da profissão de auditor independente em Portugal. Constitui atribuição da ordem definir normas e esquemas técnicos de atuação profissional, tendo em consideração os padrões internacionais exigidos. É de salientar que desde a publicação da Lei 148/2015, de 9 de setembro, as normas da OROC têm vindo a ser revogados. A OROC emitiu até ao momento doze Guias de Aplicação Técnicas

Para além dessas normas orientadas para a regulamentação da auditoria externa, existem as NIPPAI, que são emanadas pelo IIA. Estas normas aplicam-se a todos os auditores internos individualmente e a sua adoção é essencial para um adequado desempenho dos auditores internos e uma clara definição das suas responsabilidades. Estas normas o IIA estabeleceu um enquadramento para as práticas profissionais (*Professional Practices Framework*) em que a definição de Normas e de Práticas recomendadas deriva do Código de Ética estabelecido.

De acordo com o IPAI (2009: 14) as NIPPAI têm como objetivo:

- 1 Delinear princípios básicos que representem a prática de auditoria interna;
- 2 Proporcionar um enquadramento para o desempenho e promoção de um vasto conjunto de atividades de auditoria interna que permitam acrescentar valor;
- 3 Estabelecer uma base para a avaliação do desempenho da auditoria interna;
- 4 Promover a melhoria dos processos e das operações das organizações.

A estrutura das NIPPAI inclui:

- Normas de Atributo (NA), série 1000 – estas estão relacionadas com as características das organizações e dos indivíduos que desenvolvam atividades de auditoria interna;

- Normas de Desempenho (ND) – série 200, descrevem a natureza das atividades de auditoria interna e proporcionam critérios de qualidade que permitem avaliar o desempenho de tais serviços;

- Normas de Implementação (NI) – desenvolvem-se em torno das normas de atributos e de desempenho, na execução de trabalhos específicos.

Quadro 3- Resumo das NIPPAI

Normas de Atributo	NA 1000 – Objetivo, Autoridade e Responsabilidade
	NA 1100 – Independência e Objetividade Proficiência e Cuidado Profissional Adequado
	NA 1300 – Programa de Garantia da Qualidade e Aperfeiçoamento
Normas de Desempenho	ND 2000 – Gestão da Atividade de Auditoria Interna
	ND 2100 – A Natureza do Trabalho
	ND 2200 – Planeamento da Auditoria
	ND 2300 – Execução do Trabalho
	ND 2400 – Comunicação dos Resultados
	ND 2500 – Monitorização do Progresso
	ND 2600 - Resolução da Aceitação dos Riscos pelos Gestores Superiores
Normas de Implementação	Normas de Implementação associadas às NA no alcance da Auditoria
	Normas de Implementação associadas às NA no âmbito da Consultoria Interna
	Normas de Implementação associadas às ND no âmbito da Auditoria
	Normas de Implementação associadas às ND no âmbito da Consultoria Interna

Fonte: Morais e Martins, 2013 (adaptado)

De acordo com Morais e Martins (2013: 86) “a atividade de auditoria interna tem ainda ao seu dispor outro tipo de material de apoio, como por exemplo os Guias Práticos, e as Tomadas de Posição, para o desenvolvimento da sua função. Deverá também recorrer a Manuais e Regulamentos Internos da entidade, livros especializados, resultados de estudos de pesquisa realizados por organismos profissionais, assim como Seminários e Conferências.”

1.2.3 – Auditoria e o Controlo Interno

Segundo Morais e Martins (2013), o controlo interno não é uma função. Como tal, não existe a figura de controlador interno. No entanto, o auditor interno é aquele que no exercício da sua função inclui a avaliação da adequação e eficácia do sistema de controlo interno.

Por outro lado, de acordo Inácio (2014), o auditor interno deve agregar três dimensões no seu trabalho: controlo interno, gestão de risco e governo das sociedades. Neste contexto, a preocupação do auditor interno no que respeita ao controlo interno centra-se na eficiência e eficácia do sistema para garantia não apenas da fiabilidade das informações financeiras ou de

outra natureza, mas, também, a eficiência das operações e o cumprimento da legislação e regulamentos.

O auditor interno tem, efetivamente, no âmbito do seu trabalho o objetivo de emitir uma opinião sobre o sistema de controlo interno, devendo fazer as recomendações para melhoria e acompanhar o processo de implementação e execução das recomendações.

Para Moraes e Martins (2013), o controlo tem uma perspectiva dinâmica na organização, permitindo-lhe manter o domínio enquanto a auditoria avalia o grau de domínio atingido.

O IIA citado por Moraes e Martins (2013), determina que a atividade de auditoria interna deve auxiliar a organização a manter os controlos efetivos através da avaliação da sua eficácia e eficiência e promover a melhoria contínua.

Portanto, se o controlo interno na entidade é de extrema importância pelo facto de a sua implementação ajudar a evitar ocorrências de erros e fraudes proporcionando uma segurança razoável acerca da consecução dos objetivos, por sua vez, a auditoria interna surge com a figura do auditor com a função de ajuda e controlo a partir dos procedimentos implementados, emitindo sugestões e recomendações para a sua melhoria.

Síntese do Capítulo

O sistema de controlo interno e a auditoria interna são dois temas que se complementam pela importância que têm no desempenho das organizações. A importância destas temáticas reflete-se num interesse crescente de várias organizações nacionais e internacionais no que concerne à sua estruturação e regulamentação.

A implementação de um sistema de controlo interno alicerça-se num conjunto de princípios. A observância destes princípios permite à organização prevenir, detetar e corrigir irregularidades, proporcionando uma segurança razoável acerca dos objetivos definidos.

Já a auditoria interna posiciona-se na organização ao mais alto nível, assumindo entre as suas funções o controlo do sistema de controlo interno implementado. A atividade de auditoria interna deve proporcionar recomendações e sugestões de melhorias aos sistemas analisados, constituindo um apoio fundamental à atividade dos órgãos de gestão.

CAPÍTULO II – ESTÁGIO

Capítulo II – Estágio

A escolha do estágio em controlo interno decorreu do gosto da temática e do desejo de poder aplicar com mestria num futuro próximo no exercício da profissão todo o conhecimento adquirido, no que concerne ao plano de organização, métodos e políticas implementados numa organização, em geral, e numa instituição pública de ensino superior, em particular, onde a sua implementação adequada permite de uma forma eficiente e eficaz mitigar erros e fraudes, dando maior relevância aos objetivos a atingir.

Para o início do estágio, teve-se em atenção o conhecimento da instituição relativamente à sua atividade, seguidamente, a planificação do programa de trabalho onde se identificaram as áreas com maior relevância para a realização do estágio que se pretendia. Neste sentido, um dos procedimentos que se efetuou foi o conhecimento das normas e regulamentos, nomeadamente, do Código de Contratação Pública (CCP), do POC – E, do Manual de Procedimentos dos Serviços Administrativos e Financeiros do Instituto Politécnico de Viana do Castelo (MPSAF – IPVC) e de outros regulamentos e normas aplicáveis no âmbito da contratação pública, operações contabilísticas e dos serviços administrativos.

O estágio realizou-se nos serviços centrais (SC) do Instituto Politécnico de Viana do Castelo (IPVC) entre os dias 17 de outubro de 2016 à 16 de dezembro de 2016 e 16 de janeiro à 24 de fevereiro de 2017, no âmbito do controlo interno, especificamente nas áreas da Gestão Económico-Financeira (GEF), incluindo os subprocessos: Aprovisionamento e Contabilidade e Tesouraria, e teve a seguinte ordem de trabalhos:

- No Aprovisionamento, analisou-se o processo aquisitivo de bens e serviços, desde o momento da identificação da necessidade até à realização do pagamento aos fornecedores, especificamente para os seguintes tipos de procedimento previstos no CCP:
 - Ajuste direto: regime simplificado e regime geral;
 - Concurso público.
- Na área da Contabilidade e Tesouraria, a análise esteve relacionada com o processo inerente à liquidação e cobrança de receita referenciando-se as fases da operação, faturação, registo de receita e recebimento, com maior destaque nas seguintes tipologias de receitas:
 - Propinas;
 - Cedência de espaços;

- Prestação de serviços de laboratórios;
- Centro desportivo e;
- Venda de produtos agrícolas;

A análise desses processos implicou:

- 1) O desenvolvimento de narrativas (descrição das funções e identificação de pontos de controlo interno existente);
- 2) *Walkthrough* dos processos (confirmação das narrativas testando 2 a 5 exemplos para atividades mensais e diárias respetivamente);
- 3) Identificação dos pontos fracos do controlo interno, ou seja, verificar a possibilidade de erro ou fraude nas seguintes vertentes:
 - 3.1) autorização e concordância do órgão decisor
 - 3.2) salvaguarda de ativos (não há apropriação indevida)
 - 3.3) segregação de funções (quem verifica não executa, quem regista não tem acesso aos ativos, nenhum empregado deve ter possibilidade de ser o responsável de uma operação desde o seu início até ao seu termo)
 - 3.4) cumprimento da lei e regulamentos
 - 3.5) rigor e plenitude dos registos de forma a garantir que:
 - todas as operações que ocorreram são registadas e não podem ser anuladas posteriormente sem autorização;
 - não são registadas operações que não ocorreram;
 - as transações são registadas tempestivamente e no período contabilístico a que pertencem;
 - todos os documentos associados ao controlo interno devem ter numeração sequencial e impressa com campos para assinaturas (evidências de controlo);
 - evidência de conferência do cálculo (exatidão dos registos).
- 4) Sugestões de melhorias ao controlo interno adequado para as áreas definidas;
- 5) Proposta de atualização do MPSAF – IPVC.

Assim, as análises dos processos basearam-se nos procedimentos de controlo interno da instituição e demais regulamentos, focando-se nos sistemas de controlo interno implementados e na sua execução, identificando pontos fracos, para posterior apresentar sugestões de melhorias

que contribuíssem para um melhor funcionamento do sistema de controlo interno da instituição.

2.1 – Apresentação do Instituto Politécnico de Viana do Castelo

O IPVC foi criado em 1980, pelo Decreto Lei nº 303/80 de 16 de agosto. Primeiro, a Escola Superior de Educação (criada pelo Decreto-lei nº 513-T/79) e, sequencialmente, duas Escolas Superiores: a Escola Superior Agrária e a Escola Superior de Tecnologia e Gestão, ambas criadas no ano de 1985, pelo Decreto-Lei nº 46/85 de 22 de novembro.

O IPVC é uma instituição de ensino superior de direito público, ao serviço da sociedade, uma comunidade de estudantes e profissionais qualificados e participativos, que tem como missão o desenvolvimento harmonioso da pessoa humana, a criação e a gestão do conhecimento e da cultura, da investigação, da ciência, da tecnologia e da arte. É uma pessoa coletiva de direito público, dotada de autonomia estatutária, pedagógica, científica, cultural, administrativa, financeira, patrimonial e disciplinar (Despacho Normativo nº 7/2009, de 26 de janeiro, publicado na II Série do D.R. de 06/02/2009).

O IPVC tem a sua sede na cidade de Viana do Castelo, localizado na Praça General Barbosa, 4900-347 Viana do Castelo.

2.1.1 – Unidades Orgânicas do IPVC

Atualmente, o IPVC integra 6 Unidades Orgânicas orientadas para projetos de ensino – as Escolas Superiores e 3 Unidades Funcionais: Serviços de Ação Social (SAS), Biblioteca e Oficina de Transferência de Tecnologia, Inovação e Conhecimento (OTIC). Cabe aos SC do IPVC assegurar a coordenação institucional das atividades de gestão de pessoal, patrimonial, administrativa, financeira, planeamento global e apoio técnico.

As unidades orgânicas que integram o IPVC, são:

1. Escola Superior de Educação (ESE).
2. Escola Superior Agrária (ESA)
3. Escola Superior de Tecnologia e Gestão (ESTG)
4. Escola Superior de Ciências Empresarias (ESCE)
5. Escola Superior de Saúde (ESS)
6. Escola Superior de Desporto e Lazer (ESDL)

As Escolas regem-se por estatutos próprios e são pessoas coletivas de direito público dotadas de autonomia científica e pedagógica e possuem órgãos próprios: Direção, Conselho Pedagógico, Coordenação de Curso/Comissão de Curso.

2.1.2 – Organização dos serviços do IPVC

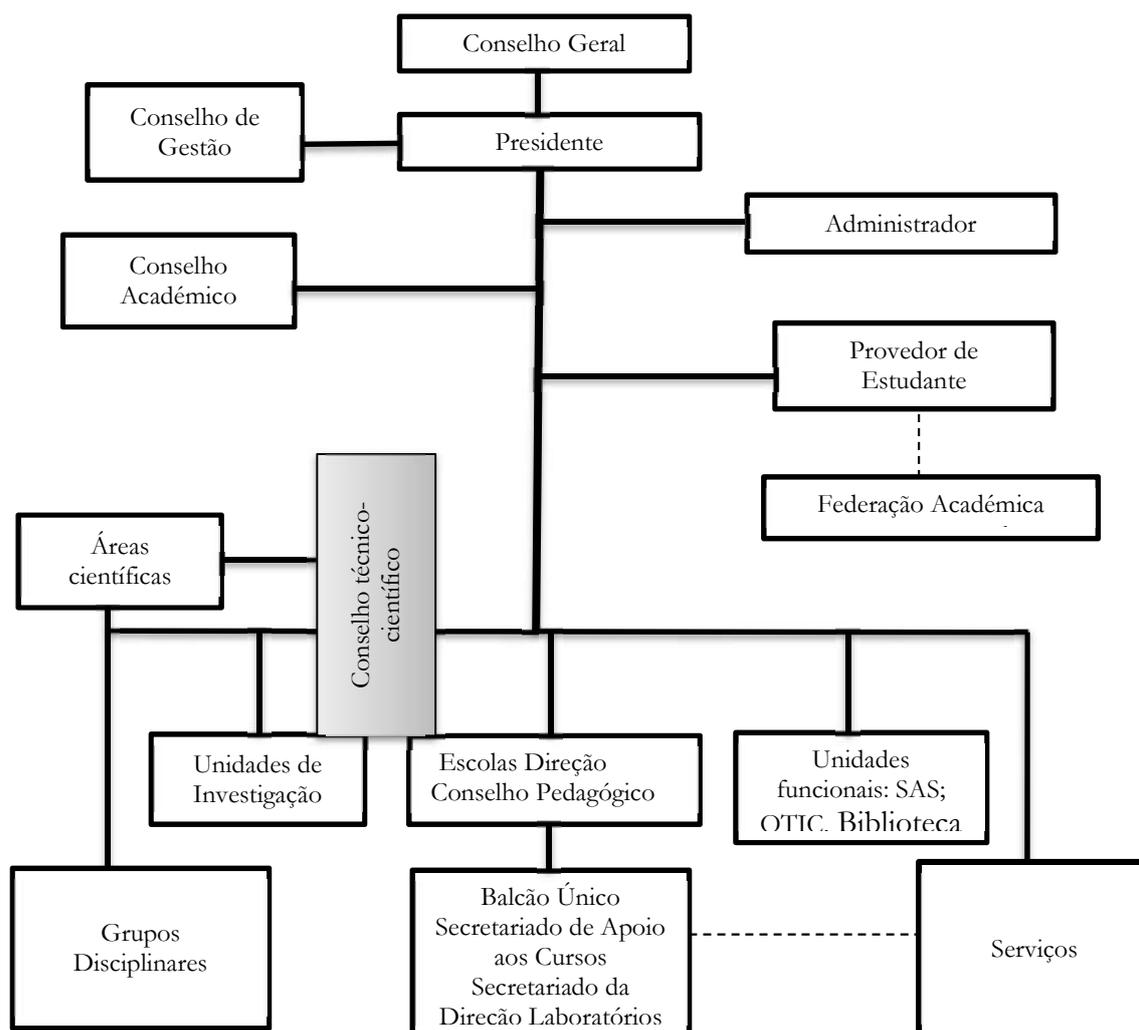
Os serviços são organizações permanentes, orientadas para o apoio técnico ou administrativo às atividades do IPVC, das escolas, unidades de investigação e unidade funcionais nele integradas.

Os serviços do IPVC são:

- a) A direção de serviços de planeamento e desenvolvimento estratégico;
- b) A direção de serviços administrativos e financeiros;
- c) A direção de serviços informáticos;
- d) A divisão de serviços técnicos;
- e) A divisão de serviços académicos;
- f) A divisão de recursos humanos;
- g) O serviço de expediente e arquivo;
- h) O gabinete jurídico;
- i) O gabinete de comunicação e imagem;
- j) O gabinete de mobilidade e cooperação internacional;
- k) O gabinete de avaliação e qualidade;
- l) O gabinete de auditoria e controlo interno;
- m) O secretariado da presidência.

No organograma a seguir, apresenta-se a estrutura orgânica do IPVC, conforme os seus estatutos:

Figura 4 - Organograma do IPVC



Fonte: Manual da Qualidade do IPVC, 2012: 11

O estágio decorreu na Direção de Serviços Administrativos e Financeiros, que exerce a sua ação nos domínios da administração financeira e patrimonial e aquisição de bens e serviços.

Como referido anteriormente, o estágio incidiu nas áreas da GEF incluindo dois dos seus subprocessos. No presente relatório se fará primeiramente a descrição do controlo interno implementado pelo MPSAF – IPVC, posteriormente, e de acordo com os procedimentos implementados, apresentam-se os testes efetuados ao longo da análise desses processos e as sugestões de melhorias para os procedimentos estudados e testados. Por último, é feita uma proposta para atualização do referido manual de procedimentos do IPVC.

2.2 – Aprovisionamento

O aprovisionamento é a área destinada às aquisições de bens, serviços ou locação e empreitadas com base num Pedido de Satisfação de Necessidade (PSN). Nesta área é indispensável a sua análise de acordo com o CCP, circunscrevendo-se desde o momento da identificação da necessidade até à realização de pagamento aos fornecedores.

O CCP prevê diferentes tipos de procedimentos para aquisição de bens, serviços ou locação. No estágio, analisou-se dois tipos de procedimentos: Ajuste direto (simplificado e geral) e Concurso público.

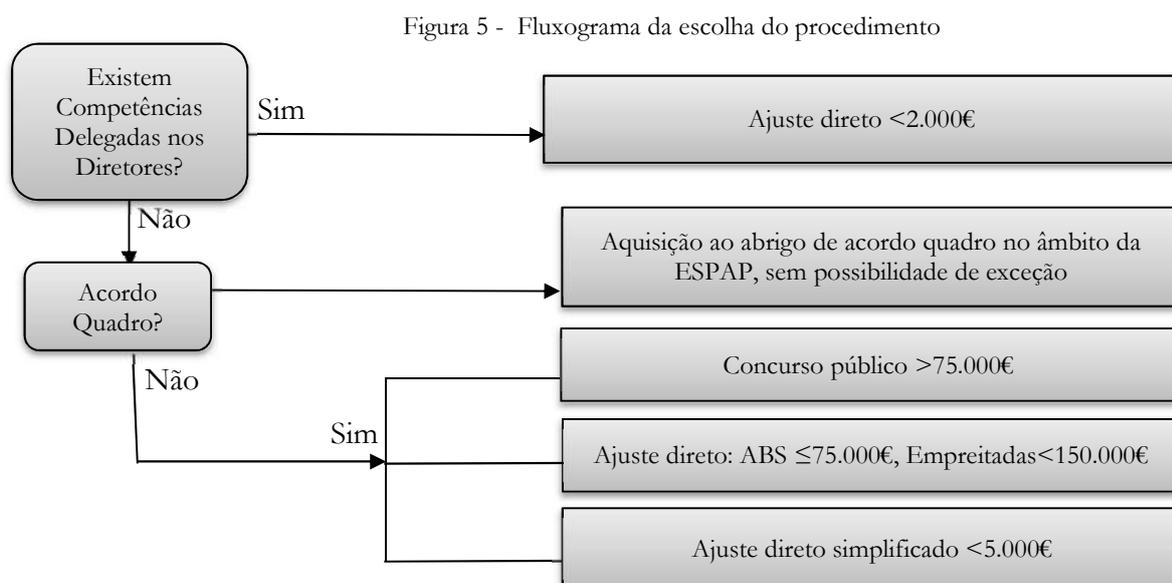
2.2.1 - Descrição do Sistema de Controlo Interno implementado de acordo o MPSAF - IPVC

De seguida, apresentam-se os procedimentos da área do aprovisionamento de acordo com o MPSAF – IPVC. O manual foi elaborado em função do CCP, dos procedimentos contabilísticos e das regras internas da instituição.

2.2.1.1 - Escolha do procedimento

No IPVC o tipo de procedimento a adotar tem subjacente o valor a contratar, razão pela qual a estimativa do valor é fundamental para a escolha do procedimento.

A escolha do procedimento também assenta nas regras internas do IPVC, como por exemplo, a delegação de competências atribuídas nos diretores, razão pela qual a escolha deve basear-se no seguinte fluxograma.



Fonte: MPSAF – IPVC

Todas as aquisições são da competência do Presidente ou do Vice-Presidente com competências delegadas. No entanto, há que verificar se a aquisição se enquadra nas competências delegadas nos diretores das unidades orgânicas do IPVC.

Caso não estejam delegadas nos diretores, há que confirmar se a aquisição deve ser efetuada ao abrigo de Acordo Quadro no âmbito da Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública (ESPAP), em virtude de não ser possível efetuar a contratação direta de bens e serviços integrados nos Acordos, salvo em casos excecionais e devidamente fundamentados, e mediante autorização prévia e expressa da ESPAP.

No caso de uma aquisição de bens ou serviços da competência do Presidente ou do Vice-Presidente com competências delegada, o tipo de procedimento a adotar em função do valor total da aquisição, obedece a diversos procedimentos, apresentados de seguida:

2.2.1.1.1 – Ajuste direto – regime simplificado

O Ajuste direto - regime simplificado é um procedimento a adotar na aquisição de bens e serviços cujo preço contratual é inferior a 5.000€.

A adjudicação no regime simplificado pode ser feita pelo órgão competente para a decisão de contratar, com convite a uma ou mais entidades, estando dispensado de quaisquer outras formalidades previstas no CCP⁴.

Os requisitos para que possa ser este procedimento são:

- ✓ Aquisição ou locação de bens moveis;
- ✓ O preço não seja superior a 5.000€;
- ✓ O prazo de vigência não pode ser superior a 1 ano.

De acordo com o MPSAF-IPVC, o Conselho de Gestão do IPVC aprovou, em dezembro de 2012, o número mínimo de orçamentos que deverá ser anexado ao Ajuste direto conforme se segue:

- Aquisição entre 150€ e 499€ - consulta a dois fornecedores, podendo ser suportado através de mensagem de correio eletrónico;
- Aquisição entre 500€ e 1.999€ - consulta no mínimo a dois fornecedores, devendo ser suportado por orçamentos;

⁴ N° 3 art. ° 128° do CCP.

- Aquisição entre 2.000€ e 4.999€ - consulta no mínimo a três fornecedores, devendo ser suportado por orçamentos.

Existem situações urgentes ou pagamentos contra – fatura. Nestes casos, pode ser efetuada a adjudicação sobre – fatura, em casos de urgência imperiosa, como por exemplo:

- Inscrição em formações, congressos e afins: deverá ser anexado à fatura o pedido de deslocação e o pré-cabimento dessa despesa;
- Almoços e jantares: deverá ser anexado um email com pedido para realização dessa despesa e a respetiva autorização do Presidente ou Vice-Presidente com competência delegada ou do diretor da unidade orgânica respetiva.

2.2.1.1.2 – Ajuste direto – regime geral

O Ajuste direto é o procedimento a adotar na aquisição de bens e serviços cujo preço contratual é igual ou superior a 5.000€ e inferior a 75.000€ e na aquisição de empreitadas cujo preço contratual é inferior a 150.000€.

No Ajuste direto, a entidade adjudicante convida diretamente uma ou várias entidades à sua escolha a apresentar proposta, podendo com elas negociar aspetos da execução do contrato a celebrar⁵.

Os requisitos deste procedimento são:

- ✓ Aquisição ou locação de bens móveis e serviços e empreitadas;
- ✓ A entidade adjudicante convida uma ou mais entidades à sua escolha para apresentar propostas, podendo com elas negociar aspetos da execução do contrato a celebrar;
- ✓ A divulgação do convite através da publicação em plataforma eletrónica utilizada pela entidade adjudicante, não é obrigatório, mas é condição preferencial a ser utilizada;
- ✓ Nos termos do art.º 287º, a publicação dos Ajustes diretos é condição de eficácia de qualquer contrato a celebrar.

No Ajuste direto, e de acordo com o CCP Art.º 113º, na escolha das entidades a convidar devem ser observadas as seguintes regras:

- Não podem ser convidadas a apresentar propostas entidades às quais a entidade adjudicante já tenha adjudicado, no ano económico em curso e nos dois anos económicos anteriores, propostas com o preço acumulado igual ou superior a 75.000€;

⁵ Art.º 112º do CCP.

- Quando à mesma entidade tenha sido adjudicado num mesmo ano económico, através de Ajuste direto simplificado, bens ou serviços com o mesmo vocabulário comum para os contratos públicos, num valor acumulado igual ou superior a 5.000€. Essa entidade apenas poderá ser consultada a apresentar proposta quando forem consultadas pelo menos mais duas entidades;

- Não podem ser convidadas a apresentar propostas entidades que tenham fornecido bens móveis ou prestado serviços à entidade adjudicante a título gratuito, no ano económico em curso ou nos dois anos económicos anteriores, exceto se o tiverem feito ao abrigo do Estatuto do Mecenato;

- Não podem ser convidadas a apresentar propostas entidades que tenham, a qualquer título, prestado, direta ou indiretamente, assessoria ou apoio técnico na preparação e elaboração das peças do procedimento;

- No caso de locação ou aquisição de bens e serviços ao abrigo dos acordos quadros apenas podem ser convidados os operadores económicos habilitados no acordo quadro.

Apresentam-se, em síntese, os requisitos do Ajuste direto, no quadro 4:

Quadro 4 - Ajuste direto

Ajuste Direto	Regime Simplificado	(< 5.000€)	Aquisição de bens e serviços	150 e 499€ - Consulta a dois fornecedores. 500€ e 1.999€ - Consulta no mínimo a dois fornecedores. 2.000€ e 4.999€ - Consulta no mínimo a três fornecedores.
	Regime Geral	(> 5.000€ e < 75.000€)	Aquisição de bens, serviços ou locação	Convite a um ou mais fornecedores.
(< 150.000€)		Empreitadas		

Fonte: MPSAF – IPVC (adaptado)

2.2.1.1.3 – Concurso público

O Concurso público é o procedimento a adotar na locação e aquisição de bens e serviços ($\geq 75.000\text{€}$) e empreitadas ($\geq 150.000\text{€}$), sempre que não seja possível aquisição pelos procedimentos de Ajuste direto regime geral ou regime simplificado.

O concurso público é aberto a todos os interessados, sendo publicitado no Diário da República (DR) e no Jornal Oficial da União Europeia (JOUE), através de anúncio.

O anúncio, ou um resumo dos seus elementos mais importantes, pode ser divulgado por qualquer outro meio considerado conveniente, sendo obrigatório a sua divulgação através da publicação em plataforma eletrónica utilizada pela entidade adjudicante.

O anúncio no JOUE, via <http://simap.eu.int>, é obrigatório nos concursos de contratação de bens e serviços de valor superior ao limiar comunitário, do Parlamento Europeu e do Conselho, caso a entidade adjudicante não seja o Estado diretamente.

São previstas duas modalidades de concurso público no CCP:

1. Normal (disposta nos artigos 130.º a 154.º);
2. Urgente (disposta nos artigos 155.º a 161.º), apenas aplicável a contratos de locação ou de aquisição de bens móveis ou de aquisição de serviços.

Quadro 5 - Concurso público

Concurso público	Normal	$\geq 75.000\text{€}$	Aquisição de bens e serviços	Para todos os interessados
		$\geq 150.000\text{€}$	Empreitadas	
	Urgente	Art.º 155º CCP	Locação ou aquisição de bens e serviços	Para todos os interessados

Fonte: MPSAF – IPVC (adaptado)

2.2.1.2 – Pedido de Satisfação de Necessidade

Todas as aquisições são precedidas de um PSN em modelo próprio (Anexo 1), dirigido ao Presidente do IPVC ou a quem aquele delegar, na plataforma eletrónica do IPVC (on.ipvc.pt). No preenchimento deste, deverá constar obrigatoriamente a justificação da necessidade, os dados do solicitante e da entidade a convidar (nome completo, número do cartão de cidadão, NIF, Email e contato da entidade) e a proposta de orçamento.

Para todas as aquisições, o MPSAF – IPVC, identifica vários tipos de satisfação de necessidades com suporte nas seguintes despesas:

- Com suporte da despesa em OTIC;
- Com suporte da despesa em SAF (Centro Custos Global);
- Com suporte da despesa em SAF (Centro Custos Pessoal);
- Com suporte da despesa em Aprovisionamento e;
- Com suporte da despesa em Balcão Único.

O que determina o suporte de despesa é a origem do pedido de satisfação e o tipo de bens, serviços e empreitadas. Por este motivo, o PSN com suporte em OTIC destina-se aos casos em que se esteja perante uma aquisição ao abrigo de projetos, prestações de serviços e outros. O processo será reencaminhado para este serviço que analisa a elegibilidade da despesa e emite informação para, a seguir, o serviço de aprovisionamento analisar os procedimentos conforme regulamentos estipulados.

O suporte de despesa em Serviços Administrativos e Financeiros (SAF) (Centro Custos Global) destina-se a aquisições relacionadas com serviços internos que possuem dotações atribuídas pelo Conselho de Gestão, tais como os serviços informáticos, os serviços técnicos, o gabinete de comunicação e imagem, centro desportivo e a oficina cultural. Neste caso, é obrigatória a informação da existência de verba disponível e enquadramento orçamental. Contrariamente, o suporte de despesa em SAF (Centro Custos Pessoal) destina-se a aquisições relacionadas com verbas disponíveis em centros de proveito próprio (por exemplo, centros de proveitos de docentes).

Já o suporte de despesa em aprovisionamento difere do suporte de despesa em Balcão Único. O primeiro está relacionado com as aquisições da competência do Presidente ou que não sejam enquadráveis nas outras opções. O segundo é o procedimento de aquisição da competência do Diretor da Unidade Orgânica. Nestes casos, o processo é reencaminhado para o Balcão Único dessa unidade onde vai ser validado o PSN e de seguida elaborado o processo aquisitivo da despesa. Posteriormente, efetua-se o cabimento da despesa. Neste procedimento, a competência delegada nos Diretores corresponde a aquisição de materiais de consumo correntes inferior a 2.000€.

Os procedimentos aquisitivos de despesa com bens, serviços e empreitadas a partir dos vários tipos de necessidades em função a sua tipologia, obedece um fluxograma de despesa⁶.

⁶ Como se pode observar no anexo 2.

A entrega de bens é efetuada no serviço que propôs a aquisição ou locação, que procede à sua conferência física, qualitativa e quantitativa. A aquisição, por exemplo, de um equipamento informático ou de um software carece primeiro do parecer técnico dos serviços informático (SAF-Centro de Custos Global) e é da responsabilidade dos serviços de aprovisionamento a verificação do cumprimento da legislação aplicável em matéria de contratação pública.

Outrossim, apresenta-se o resumo do processo aquisitivo de uma despesa com bens, serviços e empreitadas, nomeadamente nos procedimentos de Ajuste direto simplificado, Ajuste direto e Concurso público⁷.

2.2.2 – Testes ao Sistema de Controlo Interno existente Identificação de pontos fracos

Após a descrição dos sistemas analisados na área do aprovisionamento, passa-se à descrição dos testes realizados e à identificação dos seus pontos fracos.

2.2.2.1 – Ajuste direto – regime simplificado

Com o objetivo de verificar a execução do procedimento do Ajuste direto - regime simplificado conforme o MPSAF e o CCP, efetuaram-se narrativas e *walkthrough* aos processos deste tipo de procedimento.

Assim, importa mencionar como se processa na prática a aquisição de um bem ou serviço neste procedimento. Constatou-se que uma despesa tem início quando se identifica uma necessidade, sendo obrigatório o preenchimento de um PSN pelo serviço interessado, anexando a proposta de orçamento do fornecedor sem o Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA). Neste constará a informação completa do fornecedor.

Este pedido segue para os serviços de aprovisionamento para validar em cumprimento as normas do CCP e demais regulamentos⁸ do IPVC.

De seguida é emitido o cabimento prévio⁹, em função o fundo disponível para o tipo de despesa que se solicita. O processo mais o cabimento é emitido ao Presidente do IPVC ou a quem este delegar para aprovação ou não da despesa. Para as despesas aprovadas pelo Presidente, a contabilidade elabora e emite ao serviço requisitante o compromisso e a requisição

⁷ Como se pode observar no anexo 3.

⁸ Regulamentos como: o MPSAF, deliberação do Conselho de Gestão do IPVC e o plano de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas.

⁹ Cabimento prévio: início do processo da execução da despesa, autorização pelo órgão competente a realização da despesa por uma importância exata ou estimada, procedendo-se à reserva (cabimentação).

externa com a informação do cabimento para fazer constar na fatura, e o requisitante emite ao fornecedor solicitando a referida fatura e declarações de não dívida da segurança social e da autoridade tributária e aduaneira.

Após a despesa ser entregue ou realizada e a receção da fatura confirmando-se todos os dados, remete-se o processo para autorização de pagamento. A tesouraria, após autorização, procede ao respetivo pagamento e envia o comprovativo ao fornecedor.

Para testar o processo aquisitivo deste procedimento, foram analisados três processos, verificando-se os requisitos estipulados no CCP e o sistema de controlo interno definido pelo MPSAF – IPVC.

Assim, apresenta-se de seguida o *walkthrough* dos três processos.

Um primeiro processo estava relacionado com a despesa com suporte em balcão único constituído por: 1) PSN, em anexo proposta do fornecedor e o orçamento, 2) o cabimento, 3) a requisição oficial, 4) fatura e 5) autorização de pagamento. Tratou-se de uma aquisição de materiais de consumo correntes inferior a 2.000€ com competências delegadas no Diretor da escola.

Um outro processo constituído por: 1) PSN, 2) cabimento, 3) fatura do fornecedor, 4) autorização de pagamento e 5) informação do aprovisionamento para aprovação do Presidente. Este processo ocorreu na plataforma informática orientada pela ESTG. Tratou-se de um pagamento contra – fatura e que cumpriu com a deliberação aprovada pelo Conselho de Gestão, pois tratava-se de uma situação urgente, e que para o efeito, o serviço de aprovisionamento reencaminhou para o Presidente, tendo este autorizado o processo já adquirido.

Verificou-se também um processo com suporte de despesa aprovisionamento, e que teve autorização do orçamento da OTIC, pois tratava-se de uma visita de estudo, constituído pelos seguintes documentos: 1) PSN (observado) Autorizado Orçamento OTIC, 2) cabimento OTIC 180,00€, 3) requisição oficial 180.00€; 4) fatura total 375.00€; 5) reforço cabimento/compromisso OTIC 195.00€ e 6) autorização de pagamento 375.00€. Este processo teve uma particularidade em relação aos anteriores, pois tratou-se de uma despesa com reforço do valor cabimentado pelo facto da necessidade do adjudicante ter sido alterada e que obrigou o adjudicado alterar o seu orçamento em função as novas necessidades.

A análise destes processos permitiu testar os regulamentos pelos documentos acima referidos, nomeadamente nos seguintes pontos:

- ✓ Autorização e concordância do órgão decisor;

- ✓ Segregação de funções;
- ✓ Cumprimento dos regulamentos;
- ✓ Volume de gasto (orçamento).

Nos processos verificados consta a autorização do órgão decisor. As despesas foram efetuadas após autorização e concordância do órgão decisor, o Presidente e/ou do Vice-Presidente com competências delegadas, e, noutras situações, dos Diretores das escolas com competências delegadas, cumprindo assim, a escolha do procedimento de acordo com a figura 5 e o n.º 1 art.º 36º do CCP.

Verificou-se também a segregação de funções, no sentido da intervenção no circuito processual e na execução das várias operações, pois constatou-se na execução várias funções distintas, nomeadamente: o serviço solicitante da necessidade, a intervenção do aprovisionamento, autorização do órgão decisor, a contabilidade e tesouraria, e noutros casos, a intervenção de outros serviços que avaliam a elegibilidade da despesa.

No entanto, identificaram-se os seguintes factos, que se consideram pontos fracos do controlo interno:

1) Na análise dos processos, constatou-se uma despesa com o convite apenas a um fornecedor. Na inquirição dos colaboradores desta área, estes afirmaram que pode haver uma despesa que, dada a especificidade das aquisições de bens ou serviços, deve-se adjudicar àqueles fornecedores que, por várias razões, oferecem garantias ao comprometimento e conhecimento acerca da referida. Todavia, tal colide com o estipulado no MPSAF – IPVC;

2) Constatou-se, também, no MPSAF - IPVC que a obrigatoriedade mínima de convite a fornecedores não contempla valores até 150€.

2.2.2.2 – Ajuste direto – regime geral

No procedimento do Ajuste direto regime geral, existe a obrigatoriedade que o CCP impõe, nomeadamente pelo seu limite de orçamento e pelas peças de procedimentos.

Neste ponto, a análise dos processos foi efetuada com base no sistema de controlo interno existentes a partir do MPSAF – IPVC e dos regulamentos do CCP, o que permitiu o conhecimento das regras de despesas de aquisições deste procedimento.

No entanto, tal como no regime simplificado, no regime geral também um procedimento de despesa tem início quando se identifica uma necessidade com o preenchimento obrigatório

de um PSN pelos serviços interessados, anexando a proposta do fornecedor com o orçamento sem IVA, e a informação completa do fornecedor.

Este pedido é emitido aos serviços de aprovisionamento para proceder à escolha do procedimento com base na justificação da necessidade do serviço requisitante, o caderno de encargos e o convite¹⁰ à apresentação de propostas.

De seguida é emitido o cabimento prévio em função do fundo disponível para este tipo de despesa. Os processos, mais o cabimento, seguem para o Presidente do IPVC ou a quem este delegar para aprovação ou não da despesa.

A despesas aprovadas são arquivadas no dossier enquanto se aguarda a proposta de adjudicação ou de não adjudicação e o aprovisionamento lança o procedimento na plataforma eletrónica. Se não for adjudicado, anula-se o cabimento e, juntamente com o processo, segue para o Presidente para autorização e o processo é arquivado. Se for adjudicado, anula-se o cabimento em nome do fornecedor indiferenciado e efetua-se um novo cabimento no valor e no nome do fornecedor a adjudicar, remetendo-se o processo para autorização do Presidente.

Se for uma única proposta¹¹ o aprovisionamento abre-a, analisa-a e prepara a adjudicação. Se houver mais do que uma proposta, é da competência do júri responsável a abertura das propostas que a analisa, e a seguir o aprovisionamento prepara a informação de adjudicação ou de não adjudicação.

Aprovado o processo de adjudicação, os serviços de aprovisionamento elaboram o compromisso e informam o número de compromisso a constar no contrato se for o caso de redigir um contrato, ou então, emite-se a requisição externa com a informação do número de cabimento e compromisso a constar na fatura e solicita-se as declarações de não dívida da segurança social e da autoridade tributária e aduaneira.

Após a despesa ser entregue ou realizada e na receção da fatura se ter confirmado todos os dados, remete-se todo o processo para autorização de pagamento e a tesouraria, após autorização, procede ao respetivo pagamento e envia o comprovativo ao fornecedor.

¹⁰ No caso de só ter sido enviado um convite, não é obrigatório júri e as operações descritas são conduzidas pelos serviços da entidade adjudicante.

Se, apesar de serem enviados dois ou mais convites – situação que obriga à designação do júri - for apresentada uma única proposta, o júri cessa as suas funções, competindo aos serviços da entidade adjudicantes as operações subsequentes.

¹¹ No caso de ser apresentada uma única proposta, há um eventual convite para esclarecimentos sobre a proposta a pedido dos serviços da entidade adjudicante;

No caso ser apresentadas duas ou mais propostas: há a notificação dos concorrentes para negociação, elaboração de atas, elaboração de relatório preliminar (análise das propostas) e relatório final.

Para verificar todo o circuito processual de acordo com os procedimentos descritos e testar o cumprimento do sistema de controlo interno existente, analisaram-se três processos a seguir apresentados.

O primeiro processo estava relacionado com a aquisição de serviços, apresentando uma única proposta relativa a despesa de renovação de um contrato de manutenção. A referida necessidade começou com os procedimentos iniciais comuns – PSN incluído no mesmo a proposta de orçamento e o fornecedor.

O programa de procedimento para este tipo de aquisição incluía no mesmo, vários aspetos que definem a fase de formação de contrato até a sua celebração¹²:

- Mapa de quantidade de serviços ou bens a adquirir;
- Ofício a convidar a empresa para prestação de serviços que se pretendia;
- Cabimento prévio;
- Relatório final mencionando nele a admissão da proposta do fornecedor de acordo o n.º 2 do art.º 125.º CCP;
- Despacho de adjudicação pelo órgão competente (Vice-Presidente) face à análise do relatório final anterior;
- Certidão da Autoridade Tributária e Aduaneira, confirmando que o fornecedor não é devedor de quaisquer impostos ou outras prestações tributárias e respetivos juros;
- Declaração da Segurança Social, confirmando a situação contributiva do fornecedor regularizada;
- Visualização da decisão de adjudicação em impresso (consta referência do procedimento e designação, nome do concorrente e o orçamento);
- Requisição oficial assinada pelo responsável da seção do aprovisionamento;
- Fatura duplicado e original do fornecedor (validado e observado pago) com carimbo e autorização do IPVC;
- Certidão da Autoridade Tributária e Aduaneira, atualizada;
- Declaração da Segurança Social, atualizada; e
- Autorização de pagamento.

¹² O art.º 41.º CCP, refere que o programa de procedimento é o regulamento que define os termos a que obedece a fase de formação do contrato até à sua celebração.

Foi verificado o segundo processo que apresentava mais de duas propostas, especificamente três propostas. Este processo era constituído por procedimentos iniciais, o processo tinha a particularidade de sugestão de três fornecedores, incluindo as propostas de orçamento, cabimento prévio em função a proposta de orçamento (com IVA):

- Relatório preliminar 1: neste consta a reunião do júri do procedimento do concurso público para abertura de propostas e respetiva apreciação para a análise formal e material das propostas dos concorrentes. No referido relatório consta que foi excluído um concorrente, visto que a sua proposta não assegurava o estipulado no CCP¹³, e válida no mesmo relatório proposta de outro concorrente com requisitos aceitáveis.
- Relatório final: aprecia o projeto de decisão previsto no relatório preliminar e audiência prévia dos concorrentes em 5 dias úteis, consta ainda, a resposta do concorrente excluído no relatório preliminar 1 com argumentos e pede ao júri que aceite os seus esclarecimentos e espera deferimento. Entretanto, a deliberação do júri manteve-se;
- Minuta do contrato para aquisição de serviços: nesta celebra-se o contrato de serviços entre o concorrente aceite e o IPVC (instituição adjudicante) e outros aspetos próprios da celebração do contrato;
- Despacho de adjudicação pelo órgão competente (Vice-Presidente) face à análise do relatório final do procedimento (consta o concorrente aceite e o respetivo orçamento);
- Anulação de cabimento: neste documento consta a anulação do valor do IVA antes cabimentado no cabimento prévio, porque o serviço em referência é isento do IVA de acordo com o n.º 2 do art.º 9º do Código do Imposto sobre Valor Acrescentado (CIVA) e anulação do orçamento cabimentado que não teve proposta de nenhum concorrente;
- Adjudicação – SC endereçado a empresa aceite com orçamento retificado;
- Requisição oficial à empresa adjudicatário (fornecedor) e;
- Autorização de pagamento.

¹³ N.º 2 do artigo 72º do CCP os esclarecimentos prestados pelos respetivos concorrentes fazem parte integrante das mesmas, não alterem ou completem os respetivos atributos, nem visem suprir omissões que determinam a sua exclusão nos termos do disposto da alínea a) do n.º 2 do artigo 70º.

No terceiro processo analisado, constatou-se os procedimentos de aquisição de bens e serviços e empreitadas. Neste caso, foi apresentada caução. O processo incluía:

- O PSN com três sugestões de fornecedores e propostas de orçamento;
- Anexo ao pedido: Certidão da Autoridade Tributária e Aduaneira, declaração da Segurança Social, pagamento de descontos comprovativo da tesouraria do IPVC;
- Autorização de pagamento da caução corresponde a 10% do orçamento da fatura de empreitadas;
- Extrato de contas a comprovar o pagamento de caução (no extrato mostra o pagamento corresponde a 10%);
- O depósito obrigatório feito pelo IPVC de 10% correspondente a fatura de empreitada;
- Cabimento do orçamento da empreitada;
- Relatório preliminar 1 e relatório final;
- Minuta do contrato para a execução da empreitada;
- Despacho de adjudicação face à análise do relatório do procedimento onde delibera-se a adjudicação ao fornecedor aceite;
- Declaração da Segurança Social e da Autoridade Tributária e Aduaneira devidamente atualizada;
- Anulação do cabimento (face a proposta de orçamento mais baixo do fornecedor);
- Requisição oficial já em função a proposta de orçamento do fornecedor aceite (orçamento mais baixo);
- Contrato para execução da empreitada – atualizado o orçamento e o fornecedor, devidamente rubricado pelos outorgantes;
- Fatura atualizada da empreitada devidamente rubricada pelos outorgantes e;
- Autorização de pagamento da primeira empreitada.

A análise a estes processos ligados ao procedimento de Ajuste direto regime geral, permitiu verificar os seguintes pontos de controlo interno:

- ✓ Sequência de datas;
- ✓ Autorização e concordância do órgão decisor;
- ✓ Segregação de funções;
- ✓ Cumprimento dos regulamentos;
- ✓ Volume de gasto (orçamento).

Portanto, após a análise do circuito processual deste procedimento, conclui-se o seguinte:

- As despesas de aquisições foram cumpridas na íntegra nos pontos de controlo interno que propôs-se testar, tanto a nível do MPSAF – IPVC como a nível do CCP.

- Deve-se mencionar o cumprimento do n.º 1 do art.º 36º do CCP referente à decisão de contratar e à decisão de autorização da despesa, à decisão da escolha do procedimento fundamentada pelo órgão competente (art.º 38º) referentes aos procedimentos adotados, nomeadamente os convites à apresentação de propostas, programas de procedimento, e caderno de encargos, conforme o art.º 40º do CCP.

- Os limites de valores estipulados constantes no manual estão de acordo com o CCP e na sua execução constatou-se o cumprimento destas normas, conforme os requisitos estipulados pelo CCP nos seus mais distintos artigos.

- Também houve confirmação da sequência de datas e da existência de segregação de funções, como referido anteriormente.

Portanto, verificou-se no manual a extensão de número de consulta aos fornecedores no Ajuste direto regime simplificado (mínimo três fornecedores) deliberado pelo Conselho de Gestão, e a limitação ao convite a fornecedores para o Ajuste direto regime geral (convite a um ou mais fornecedores) requisitos adotados pelo CCP e pelo Conselho de Gestão do IPVC. Por consequência, esta situação, faz perceber de que não existe consistência lógica entre um procedimento de menor valor (<5.000€) e um procedimento de maior valor (≤75.000€ e <150.000€).

Em suma, pode-se concluir que o processo está implementado e foi executado de acordo com os regulamentos. Verificou-se, também, o cumprimento do disposto no Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas (PGRIC).

2.2.2.3 – Concurso público

Os procedimentos do concurso público têm início, igualmente, com o preenchimento obrigatório do PSN pelo interessado e com a proposta de orçamento inicial. Este pedido é emitido aos serviços de aprovisionamento para se proceder à escolha do procedimento com base na justificação da necessidade do requisitante. O mesmo deverá acompanhar o caderno de encargos, o programa do concurso público e a designação do júri.

Relativamente ao *walkthrough* do processo aquisitivo para o concurso público, constatou-se que este incluía os seguintes documentos:

- PSN e caderno de encargos, o modelo de anúncio publicado no DR;
- Cabimento prévio;
- Relatório preliminar 1: Análise formal e material das propostas, o júri excluiu uma proposta que não cumpria os requisitos¹⁴ e ordenou as restantes propostas em função do preço mais baixo, tendo proposto a audiência prévia nos termos do art.º 123º do CCP, no prazo de 5 dias;
- Relatório final: Análise face ao relatório preliminar 1 e abordagem da audiência prévia dos interessados ao concurso, mantendo a decisão proposta pelo júri no relatório preliminar 1;
- Despacho de adjudicação face à análise do relatório final onde o júri delibera o fornecedor nº 1 da tabela;
- Clausulado contratual entre a entidade adjudicante e o fornecedor vencedor do concurso público;
- Certidão da Autoridade Tributária Aduaneira e da Segurança Social;
- Visualização da decisão de adjudicação;
- Contrato para aquisição de serviços adjudicado ao fornecedor vencedor;
- Requisição oficial e autorização de pagamento.

Os pontos a testar neste procedimento, regra geral, são similares aos dos pontos do Ajuste direto, logo, permitiram verificar o cumprimento das normas do CCP e o sistema de controlo interno implementado pelo IPVC, como das normas da escolha do procedimento, tendo como referência as competências delegadas, o cumprimento da autorização pelo órgão decisor e a distribuição de tarefas pelos diferentes funcionários das diferentes áreas de intervenção.

Reafirma-se o cumprimento da obrigatoriedade das peças do procedimento alínea b) art.º 40º do CCP, a análise das propostas referentes ao art.º 70º, os requisitos emanados nos artigos 131º e 132º deste código.

Entretanto, no que diz respeito a pontos fracos, identificou-se uma diferença no conceito de concurso público segundo o MPSAF – IPVC, ou seja, o manual refere no ponto 3.1.1.3 que o concurso público é o procedimento a adotar na aquisição de bens e serviços e empreitadas, sempre que o mesmo não seja possível pelos procedimentos de Ajuste direto e Ajuste direto simplificado. Todavia, o artigo 19º da alínea b) do CCP estabelece que o concurso público ou

¹⁴ Nos termos do art.º 122º CCP programa dos concursos.

limitado por prévia qualificação permite a celebração de contratos de qualquer valor, exceto quando os respetivos anúncios não sejam publicados no JOUE.

2.2.3 – Sugestões de melhorias ao Sistema de Controlo Interno do Aprovisionamento

Na área do aprovisionamento, foi analisado o processo aquisitivo de despesas nos procedimentos citados anteriormente, desde o momento do preenchimento do PSN até à fase do pagamento ao fornecedor.

A análise destes procedimentos implicou o conhecimento do sistema de controlo interno do IPVC, a análise do cumprimento deste do CCP, a identificação da possibilidade de ocorrer erros e fraudes, a verificação de segregação de funções e a autorização do órgão decisor no cumprimento das normas e demais regulamentos.

Após ter-se efetuado as análises dos processos do aprovisionamento, devem-se enumerar os seguintes pontos fortes:

- O fluxograma aquisitivo e a análise da execução dos processos permitiram testar a existência de segregação de funções, pois as tarefas estão distribuídas pelos diferentes funcionários de maneira a não serem executados apenas por um;
- Verificou-se que os procedimentos aquisitivos e os referidos pagamentos foram autorizados pelos órgãos decisores, o que cumpre com o CCP;
- As normas do aprovisionamento foram elaboradas com base no CCP assim como a sua execução.

Relativamente os pontos fracos identificados na área do aprovisionamento, e já citados anteriormente, sugerem-se a sua melhoria, nomeadamente:

- Como o MPASF – IPVC não prevê a aquisição até 150€ e o número de fornecedores a consultar, sugere-se a implementação da informação para este valor no futuro manual, o que será útil no cumprimento da execução da despesa em função do procedimento implementado;
- Pode haver especificidades nalgumas aquisições de bens ou serviços o que limita a consulta a vários fornecedores. Mas tal contrapõe as regras constantes no MPASF – IPVC, podendo favorecer situações menos transparentes. Assim, no sentido de evitar contrariedades entre as normas e a sua execução, sugere-se a identificação no manual da possibilidade de, excepcionalmente poder haver apenas o convite a um fornecedor, devendo, todavia, a justificação da exceção ser autorizada superiormente;

- No Ajuste direto regime simplificado (<5.000€) a consulta é a dois ou três fornecedores, deliberado pelo Conselho de Gestão. Por motivos de consistência, para o Ajuste direto regime geral (≤75.000€ e < 150.000€) o manual deveria impor o convite mínimo a 3 fornecedores. Assim, sugere-se uma alteração no procedimento de Ajuste direto regime geral, devendo ser obrigatório o convite de pelo menos três fornecedores. Tal facto irá aumentar a consistência dos procedimentos aquisitivos previstos no referido manual;

- O MPSAF – IPVC prevê a aplicação de concurso público quando não é possível a adotar o Ajuste direto e simplificado. Todavia, a aplicação do concurso público é extensiva mesmo quando se estiver perante valores em que pode ser aplicado o Ajuste direto conforme os artigos 19º e 28º do CCP. Assim, a sugestão consiste em efetuar um melhor enquadramento deste procedimento no referido manual¹⁵;

- Constatou-se que o MPSAF - IPVC faz referência ao limiar comunitário em função ao anúncio obrigatório no JOUE nº 2004/18/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho de 31 de março. Todavia, este está revogado. Sugere-se que se anexe o diploma em vigor, mantendo assim a informação atualizada¹⁶.

2.3 – Contabilidade e Tesouraria

O presente ponto tem como objetivo a análise do processo inerente à liquidação e cobrança de receita, tendo como referência o sistema de controlo interno existente e, para o efeito, foi necessário verificar os seus procedimentos. O teste a estes procedimentos foi realizado nas seguintes áreas de intervenção: emissão de recibos, aplicação de juros de mora, devolução de valores, segregação de funções, concordância na autorização, registos contabilísticos, entre outros aspetos relevantes.

2.3.1 – Descrição do Sistema de Controlo Interno implementado de acordo o MPSAF - IPVC

O IPVC assegura um registo de todas as receitas arrecadadas, através dos procedimentos por si definidos, previstos no MPSAF – IPVC e demais regulamentos.

Constituem receitas do IPVC (art.º 86º Despacho Normativo n.º 7/2009 dos Estatutos do IPVC):

- As dotações orçamentais que lhe forem atribuídas pelo Estado;

¹⁵ Esta sugestão também consta no relatório de auditoria da qualidade do IPVC, referente a 2016.

¹⁶ Idem.

-As receitas provenientes do pagamento de propinas e outras taxas de frequência de ciclos de estudos e outras ações de formação;

-As receitas provenientes de atividades de investigação e desenvolvimento;

-Os rendimentos da propriedade intelectual;

-Os rendimentos de bens próprios ou de que tenha a fruição;

-As receitas derivadas da prestação de serviços, emissão de pareceres e da venda de publicações e de outros produtos da sua atividade;

-Os subsídios, subvenções, participações, doações, heranças e legados;

-O produto da venda ou arrendamento de bens imóveis, quando autorizada por lei, bem como de outros bens;

-Os juros de contas de depósitos e a remuneração de outras aplicações financeiras;

-Os saldos da conta de gerência de anos anteriores;

-O produto de taxas, emolumentos, multas, coimas e quaisquer outras receitas que legalmente lhe advenham;

-O produto de empréstimos contraídos;

- As receitas provenientes de contratos de financiamento plurianual celebrados com o Estado;

- Outras receitas previstas na lei.

As receitas arrecadadas no IPVC são registadas/cobradas pelos serviços a seguir indicados:

1. SC

- Tesouraria;
- Centro desportivo.

2. ESE

- Balcão Único;
- Biblioteca;
- Segurança.

3. ESA

- Balcão Único;
- Papelaria;

- Exploração Agrícola.

4. ESTG

- Balcão Único;
- Biblioteca.

5. ESS

- Balcão Único.

6. ESCE

- Balcão Único.

7. ESDL

- Balcão Único.

2.3.1.1 – Liquidação ou cobrança de receita

É necessário que em todos os procedimentos de receitas sejam observados os princípios orçamentais e normas do controlo interno, bem como demais legislações aplicáveis para esta matéria.

De acordo com o POC-E, no processo de registo de receita são de referenciar duas fases:

- **Liquidação:** corresponde ao registo de um direito sobre um terceiro, em regra titulado pela emissão de uma fatura ou guia de receita;
- **Cobrança:** é o registo do recebimento, com eventual emissão de recibo a favor do terceiro.

2.3.1.2 - Documentos de receita

Na aplicação informática, os documentos de receita gerados são os seguintes:

- . Faturas: regista a fase de liquidação;
- . Recibos: regista a fase de cobrança;
- . Notas de crédito: regista uma anulação de liquidação;
- . Guia de receita: regista simultaneamente a fase de liquidação e cobrança;
- . Reposição abatida a recebimentos: traduz os movimentos associados aos reembolsos e restituições emitidos e pagos.

A fatura é emitida pelos serviços financeiros dos SC e balções únicos das unidades orgânicas. O processo de faturação pressupõe a análise da necessidade ou não de liquidação do

IVA, e se for o caso de liquidação, na emissão da fatura terá de ser respeitado o prazo estabelecido pelo CIVA até ao 5º dia útil (alínea a) n.º 1 art.º 36º).

Todo o processo de receita que tenha por base a emissão de uma fatura¹⁷ deverá ter em anexo o documento que sustentou a necessidade de faturação e a data de realização do serviço prestado ou entrega do bem.

Quando a faturação é emitida pelos balcões únicos, o respetivo processo de receita deverá ser remetido aos serviços financeiros para o arquivo até ao final da semana.

A emissão da fatura deverá ser efetuada da seguinte forma:

- O original e duplicado deverão ser entregues ao cliente;
- O triplicado deverá ser anexo ao processo de receita onde consta a documentação que deu origem à respetiva necessidade de faturação;
- O quadruplicado da fatura deverá ser arquivado em dossier próprio e de forma sequencial.

Os serviços financeiros do IPVC, antes de procederem ao arquivo, validam a informação constante do respetivo processo, nomeadamente o montante faturado e a necessidade de referência à alínea a) do n.º 5 do art.º 36º do CIVA.

A emissão dos recibos relativos à faturação emitida poderá ser efetuada pelos balcões únicos das unidades orgânicas e pelos serviços financeiros, em função do respetivo posto de cobrança da receita.

A emissão do recibo deverá ser em triplicado, sendo o original dos recibos entregue ao cliente, o duplicado emitido pelos balcões únicos deverá ser remetido aos serviços financeiros de forma a ser anexo ao respetivo processo de receita, onde consta o triplicado da fatura correspondente. Nestas situações, os serviços financeiros validam a correspondência entre a informação constante dos mesmos e o depósito bancário respetivo.

Os meios de recebimento relativos a faturas emitidas poderão ser os seguintes: multibanco, transferência bancária e cheque. O registo dos recibos relativos a recebimentos efetuados por transferência bancária será sempre efetuado pelos serviços financeiros.

Sempre que o valor tributável de uma operação ou o correspondente imposto sejam alterados por qualquer motivo, deverá ser emitido um documento retificativo de fatura – nota

¹⁷ Poderão ser emitidas faturas simplificadas cujo o imposto seja devido em território nacional e o montante da faturação seja inferior a 100€.

de crédito ou de débito. Estas serão sempre emitidas pelos serviços financeiros e terá de existir uma informação que justifique a necessidade da sua emissão.

2.3.1.3 – Cobranças de propinas e emolumentos

A propina é uma taxa de frequência paga pelos estudantes do IPVC, de acordo com alínea e) do artigo 2º do Regulamento geral de propinas e prescrição do IPVC.

No IPVC os meios de recebimento utilizados para as propinas são: pagamento feito pelos alunos através do SIBS, débito direto e pagamento efetuados nos balcões únicos (multibanco, numerário e cheque).

O recebimento através do SIBS, é controlado pelos serviços financeiros nos SC diariamente¹⁸. Estes exportam a informação correspondente aos pagamentos efetuados através do software caixa, onde consta a conta corrente dos alunos. Após este processo de exportação, é emitida uma listagem de recebimentos do software caixa, e os serviços financeiros efetuam uma análise comparativa face ao montante creditado na conta bancária.

Existem divergências, as mesmas são identificadas e é solicitada à unidade orgânica a que pertence o aluno a respetiva correção, através da emissão do recibo no software caixa. O duplicado deste recibo será remetido aos serviços financeiros no sentido de ser anexo à respetiva listagem emitida inicialmente.

Posterior, os serviços financeiros e com base nesta informação do software caixa, procedem ao registo da respetiva guia.

O pagamento através do débito direto é um serviço seguro e cómodo disponibilizado aos alunos pelos bancos para pagar as propinas uma vez por mês por débito automático da conta de depósito à ordem do aluno.

Os serviços informáticos enviam ao banco o ficheiro de débito direto com base na informação de várias unidades orgânicas de todos alunos que aderiram a este tipo de pagamento. O banco, por sua vez, efetua o referido pagamento para posteriormente emitir o ficheiro de confirmação da transferência de pagamento.

A guia de receita é registada pelos serviços financeiros com base no valor que é creditado na conta bancária.

¹⁸ Este tipo de recebimento surge com os pagamentos feito pelos alunos com base nas referências bancárias que recebem no ato da matrícula.

Já para os recebimentos efetuados nos balcões únicos, estes são todos os recebimentos de propinas, emolumentos e seguro escolar arrecadados nas unidades orgânicas através de multibanco, numerário ou cheque e é entregue o recibo ao aluno através do software caixa. A informação fica disponível na página deste.

No final do dia, as unidades orgânicas emitem uma listagem de recebimentos deste software e, com base nesta, efetuam o respetivo registo de guia de receita.

No final da semana estes documentos são remetidos aos serviços financeiros do IPVC, juntamente com o comprovativo de registo de depósito do numerário e cheque.

Os serviços financeiros antes de procederem ao respetivo arquivo, validam a documentação remetida da seguinte forma:

- Análise da correspondência entre o valor da guia de receita e as listagens emitidas pelo software caixa em anexo;
- Verificação do montante do depósito bancário;
- Verificação do crédito bancário inerente aos recebimentos efetuados através de multibanco.

No seguimento deste processo, são emitidas mensalmente notificações aos alunos que se encontram em situação de dívidas.

2.3.2 – Testes ao Sistema de Controlo Interno existente Identificação de pontos fracos

Os testes à liquidação e cobrança incidiram nas seguintes tipologias de receitas:

- Propinas;
- Cedência de espaços;
- Prestação de serviços de laboratórios e Centro desportivo;
- Venda de produtos agrícolas.

2.3.2.1 – Propinas

Nos testes às propinas, foram verificadas as seguintes modalidades de recebimento: Recebimento feito através do SIBS, recebimento através de débito direto e recebimentos efetuados nos balcões únicos.

A análise do recebimento de propinas através do SIBS permitiu acompanhar a execução do seu procedimento, tal e qual está descrito no ponto anterior. Este é um pagamento realizado

pelos alunos onde as unidades orgânicas remetem diariamente através do software caixa a devida lista de cobranças aos serviços financeiros, e estes, no dia seguinte, exportam esta lista de recebimentos através do referido software.

Este procedimento foi acompanhado aquando da exportação dos ficheiros mencionados. Todavia, os serviços financeiros emitem a listagem de recebimentos do software caixa a partir dos SC e efetuam, uma análise comparativa face ao montante creditado na conta bancária.

Verificou-se, aquando da comparação, divergências entre a informação emitida pelas unidades orgânicas (informação do software caixa) e o montante creditado na conta bancária do IPVC. A técnica responsável desta tarefa explicou que tem sucedido estas divergências pelas seguintes razões:

- . No momento do pagamento, os alunos muitas das vezes erram ao informarem as suas referências ou;
- . Situações há que os próprios alunos informam referências do ano letivo passado e que não se adequa ao atual.

Mas estas divergências são de imediato solucionadas pela técnica responsável, solicitando à unidade orgânica a que pertence o aluno a respetiva correção e, posteriormente, efetua-se a emissão do recibo na conta corrente do aluno.

Verificaram-se também os procedimentos de recebimento através do débito direto, que é realizado uma vez por mês.

Os serviços informáticos, após receção do ficheiro de débito direto proveniente do banco, remetem-no aos serviços financeiros. Por sua vez, nos serviços financeiros compara-se este ficheiro com a lista de controlo de recebimento de tesouraria, para a seguir registarem a guia de receita conforme valor creditado na conta bancária.

Verificados os dados, e com base na informação que consta no ficheiro de débito direto facultado pelos serviços informáticos, os serviços financeiros emitem os recibos correspondentes na aplicação informática caixa, os quais estarão disponíveis na conta corrente dos alunos.

Na comparação do ficheiro e da lista de controlo de tesouraria, existiam complicações de emissão de recibos aos alunos. Segundo a técnica dos serviços financeiros, é uma prática recorrente que tem origem das seguintes situações:

- Os alunos mesmo sabendo que aderiram à modalidade de débito direto, se estiver a demorar a sua efetivação, os alunos preferem adiantar o pagamento através da modalidade balcão único;

- Para além desta situação, existem também alunos que se encontram matriculados em dois cursos, e que efetuam pagamentos através de débito direto e balcão único, originando a mesma situação.

Entretanto, se quando o aluno efetua o pagamento no balcão único, de seguida ou em simultâneo, o banco efetua o débito direto na conta do aluno para creditar na conta bancária do IPVC, o aluno vai ao banco pedir os seus valores. Nestes casos, os serviços financeiros solicitam a reposição abatida da receita no banco, para se creditar na conta do aluno e debitar na conta bancária do IPVC¹⁹.

Os serviços financeiros solicitaram aos serviços informáticos os recibos de confirmação, informando-os sobre os diferentes pagamentos efetuados pelos alunos em simultâneo.

Ainda relativamente aos recebimentos de propinas efetuados nos balcões únicos, este processo foi acompanhado na ESTG – IPVC e os seus procedimentos foram confirmados nos serviços financeiros dos SC do IPVC.

No balcão único da ESTG, verificou-se os recebimentos em numerário, multibanco e cheque, acompanhando o registo da guia de receita.

No final da semana, verificou-se a contagem de todos os valores cobrados ao longo da semana e na semana seguinte, já nos serviços financeiros, comparou-se os registos de depósitos e cheques com a lista de controlo da tesouraria e o valor da guia de receita.

Depois da análise e acompanhamento dos procedimentos de recebimento de propinas, que permitiu o seu conhecimento, testaram-se os seguintes pontos de controlo interno:

- ✓ Salvaguarda de ativos;
- ✓ Segregação de funções;
- ✓ Cumprimento da lei e regulamentos;
- ✓ Rigor e plenitude dos registos.

Na análise e verificação deste procedimento, constatou-se o registo das transações no seu rigor, garantido assim a salvaguarda de ativos do IPVC.

¹⁹ Esta operação se realiza na base de um protocolo existente entre a caixa geral e o IPVC (informação fornecida pela funcionaria dos serviços financeiros).

Como referido anteriormente, nos processos de arrecadação de propinas intervêm várias áreas e vários funcionários, desde a fase do início do processo até ao seu termo.

Relativamente à identificação de pontos fracos ao controlo, deve-se referir que ao longo da análise e acompanhamento deste procedimento, verificou-se falta de comunicação nas diversas áreas que sustentam este procedimento, nomeadamente:

- Ausência de comunicação entre os vários intervenientes, nomeadamente serviços financeiros, balcões únicos e alunos, no procedimento de recebimentos de propinas especificamente nas modalidades de recebimento através de débito direto e SIBS;

- Ausência de comunicação entre os serviços responsáveis de admissão dos alunos bolseiros e o balcão único da ESTG. Facto que resulta no desconhecimento por parte dos funcionários do balcão único relativo aos alunos bolseiros;

- No momento do pagamento de propinas, verificou-se que os alunos bolseiros informavam aos funcionários do balcão único que o eram, e os funcionários retiravam os juros de mora. Tal procedimento contrasta o cumprimento dos pontos n.º 1 e 2 do art.º 9 (estudantes bolseiros) do Regulamento Geral de Propinas e Prescrição do IPVC²⁰.

2.3.2.2 – Cedência de espaços

O IPVC arrecada receitas com a cobrança de cedência de espaços de que dispõe para a realização de diversos eventos (seminários, cursos, workshops, reuniões, exposições, festas, entre outros) como:

- Cedências de auditórios;
- Cedência do centro desportivo para educação física;
- Cedência de salas de aula;
- Cedências do átrio da biblioteca,
- Cantinas, entre outros.

Para a cedência de espaços, verificou-se os procedimentos realizados relativos a todo o circuito processual, referenciando-se as fases da operação, desde o momento da solicitação do requerente, liquidação, cobrança, registo de receita, até ao recebimento.

²⁰ Este procedimento foi posteriormente alterado, sendo os serviços informáticos obrigados a enviarem esta informação para os balcões únicos.

Constatou-se que o procedimento de cedência de espaços tem o seu início quando uma entidade, pessoas singular ou coletiva, manifesta o interesse em utilizar o espaço para a realização de uma atividade. A solicitação inclui a data da realização, duração de dias, horas de início e fim da referida atividade.

A solicitação de cedência de espaço é autorizada pela entidade competente da instalação a ser requisitada.

No caso da cedência de espaços das escolas, os balcões únicos emitem a fatura em função da informação/solicitação vindo da área responsável do espaço solicitado, com os dados do cliente, a quantidade e preço unitário, o IVA e o total.

No caso da cedência de espaços nos SC, os serviços financeiros dos SC do IPVC, com base na informação/solicitação vinda do secretariado (dados do cliente e dados orçamentais), emitem a fatura em triplicado. O original vai para o cliente, o duplicado fica anexo ao processo e o triplicado é arquivado na pasta sequencial.

Para este procedimento, teve-se em atenção a verificação dos seguintes pontos de controlo interno:

- ✓ Autorização e concordância do órgão decisor;
- ✓ Segregação de funções;
- ✓ Cumprimento da lei e regulamentos;
- ✓ Rigor e plenitude dos registos.

Verificou-se neste procedimento uma adequada segregação de funções e divisão de tarefas, tal como, o cumprimento do Sistema de controlo interno implementado no MPSAF – IPVC constante no POC-E e no CIVA, com realce ao registo oportuno e no período contabilístico, de acordo a alínea a) do n.º1 e o n.º5 ambos do art.º 36º do CIVA.

Também se verificou que só é emitida a fatura com base num documento que sustentou a sua emissão, como uma autorização ou informação enviada da área responsável para autorização de cedência de espaços.

Todavia, deve-se referir que:

- Este procedimento é uma das fontes de arrecadação de receitas. Por isso, é da nossa opinião que o mesmo fosse regulado de modo específico no MPSAF – IPVC;

- Na tabela de preços de cedência de instalações (espaços), constou-se que a mesma já estava desatualizada. Embora sem data, presume-se que seja do ano 2004, de acordo com a informação de um dos técnicos do IPVC.

2.3.2.3 – Prestação de serviços e Centro desportivo

Em conformidade com os Estatutos do IPVC, a prestação de serviços de laboratórios constitui uma das fontes de receitas praticadas pelas diversas unidades orgânicas através de protocolos celebrados com varias entidades.

As receitas provenientes das prestações de serviços de laboratórios em cada uma das unidades orgânicas onde é feita a prestação de serviços é suportada pelos contratos celebrados.

Os SC emitem as faturas em triplicado com base na informação enviada pelas unidades orgânicas, e estes efetuam a liquidação de IVA, de acordo o CIVA.

O centro desportivo do Instituto Politécnico de Viana do Castelo (CD-IPVC) arrecada receitas por intermédio de protocolo celebrado com uma instituição de ensino sediada na região para lecionar aulas de educação física e através de várias modalidades (através do centro de fitness) praticadas pelos alunos, ex-alunos e público interessado.

Mensalmente, o responsável do CD-IPVC emite um registo de número de horas usadas com o respetivo orçamento mais IVA, para os serviços financeiros procederem à emissão da referida fatura.

A emissão da fatura é emitida em triplicado. O original é entregue ao cliente, o duplicado anexado à informação emitida pelo CD-IPVC e o triplicado é arquivado na pasta sequencial.

A partir destes procedimentos, conseguiu-se aferir o seguimento do cumprimento dos pontos de controlo interno implementado para este procedimento.

Da análise dos processos à prestação de serviços e ao CD-IPVC, concluiu-se que os pontos verificados cumprem os procedimentos de controlo interno existentes e associados à arrecadação de receitas, nomeadamente na autorização e concordância do órgão decisor, na segregação de funções e no rigor e plenitude dos registos.

2.3.2.4 – Vendas de produtos agrícolas

A venda de produtos agrícolas é uma atividade praticada pela ESA IPVC, com a venda das Essências da Quinta, onde se integram produtos agrícolas e pecuários, transformados e não transformados.

Como este procedimento de arrecadação de receitas não consta no sistema de controlo interno do MPSAF – IPVC, usou-se a inquirição para se saber a execução do seu processo, que a seguir se passa a mencionar.

Os produtos agrícolas da ESA IPVC são vendidos semanalmente, e por encomenda, aos funcionários, ao lar da 3ª idade e ao público interessado, sendo principalmente produtos hortícolas. À associação de produtores da região é lhes vendidos animais, principalmente com pesos elevados e sem capacidade de reprodução.

Os produtos são vendidos pelo técnico da escola. O mesmo regista numa lista com referências à quantidade, o preço unitário e uma nota se foi ou não pago no ato da entrega do produto. Posteriormente, esta lista é entregue ao balcão único da escola onde será faturada e constituído todo o processo para encaminhar para os serviços financeiros do IPVC.

O processo a ser reencaminhado é constituído pelos seguintes documentos: a lista dos produtos vendidos, comprovativos de depósitos bancários no caso de pagamento no momento e fatura em duplicado e triplicado no caso de não ter sido pago.

A autorização da venda dos produtos não é formalizada, mas é feita pela responsável a que pertence esta atividade (subdiretora da ESA) depois de uma partilha de informação com base nas encomendas e os possíveis preços tendo em conta a quantidade de produção das hortícolas.

No caso dos animais, são vendidos à associação da região em função das pesquisas da necessidade do cliente e da existência dos mesmos para a venda.

O controlo das vendas das hortícolas é feita em função da quantidade de sementeiras e da extensão do terreno. Por conseguinte, este controlo não é exato tendo em consideração as pragas e a variação do clima.

Os elementos usados no controlo dos produtos é essencialmente a confiança do técnico e o conhecimento na componente agrícola monitorizada pela subdiretora a responsável.

Desta inquirição, conseguiu-se aferir o desempenho do pessoal, no que concerne às suas experiências e competências com a venda destes produtos, contribuindo assim para as receitas do IPVC.

Por conseguinte, esta análise permitiu identificar alguns pontos fracos de controlo, especificamente na sua execução, onde se destaca:

- A ausência do regulamento próprio, onde se definiriam regras como: tabelas de preços a praticar, autorização de vendas de produtos agrícolas, controlo da produção, segregação de funções, o que evitaria o risco de uma transação não ser registada ou ser vendida por preços inferiores aos adequados.

2.3.3 - Sugestões de melhoria ao Sistema de Controlo Interno da Contabilidade e Tesouraria

A análise do processo de contabilidade e tesouraria esteve relacionada com a liquidação e cobrança de receita com base o sistema de controlo interno existente, implementado de acordo com as normas e regulamentos existentes.

A análise implicou testar desde a fase da operação, registo contabilístico de receita, aplicação de juros de mora, sistema informático, segregação de funções, concordância na autorização, cumprimento das normas e regulamentos.

A atenção neste ponto recai sobre as fontes de receitas, incluindo a cobrança de propinas, cedência de espaços, prestação de serviços de laboratórios, centro desportivo e a venda de produtos agrícolas. Foram narrados os procedimentos existentes e testados os mesmos processos.

Os testes permitiram concluir que o sistema de controlo interno existente está de acordo com as normas e regulamentos existentes e a sua execução cumpriu em larga medida o definido no MPSAF- IPVC.

Na generalidade, pôde-se verificar a existência de segregação de funções, o cumprimento das fases de registo contabilístico e a concordância na autorização.

No entanto, identificaram-se alguns pontos fracos no controlo interno ao longo dos testes. Assim, apresentam-se as sugestões de melhoria aos diversos procedimentos relacionados com a liquidação e cobrança de receitas:

- Relativamente ao recebimento de propinas, no que se refere ao seu ponto fraco relacionado com a ausência de comunicação, como referido anteriormente, a sugestão incide no sentido de existir uma ficha com todas as informações dos alunos, acessíveis por todos os serviços, onde conste informação sobre: estatuto bolseiro, conta corrente do aluno, prazos de pagamentos a cumprir pelo aluno, informação do tipo de pagamento realizado (débito direto, SIBS ou balcão único);

- Deve-se reforçar a comunicação entre os serviços responsáveis de admissão dos alunos bolseiros (SAS) e o balcão único da ESTG, evitando o não pagamento de juros de mora pelos alunos não bolseiros;
- Um funcionário independente deveria conferir com uma periodicidade estipulada (mensalmente, por exemplo) os recebimentos realizados por um certo número de alunos (5 a 10) selecionados aleatoriamente, de Cursos Técnicos Superiores Profissionais, Licenciaturas e Mestrados, no sentido de verificar se o valor pago de propinas está correto e cumpre o regulamentado, nomeadamente nos mestrados quando há prorrogações de prazos, assim como o valor dos juros de mora cobrados em função do momento em que foi paga a prestação ou o valor total das propinas;
- Atualização anual de uma tabela de preços, assinada pelo Conselho de Gestão, para a cedência de espaços, no sentido de garantir que os valores cobrados vão ao encontro dos interesses da instituição. O controlo deste tipo de receita também deveria constar no MPSAF – IPVC;
- Regulamentação do procedimento de vendas de produtos agrícolas no MPSAF – IPVC definindo um controlo eficaz para a arrecadação de receitas, onde estarão definidas regras de execução, nomeadamente: tabelas de preços a praticar, autorização de vendas de produtos agrícolas e controlo da produção.

2.4 – Proposta para atualização do MPSAF - IPVC

O IPVC tem implementado um sistema de controlo interno de acordo com o seu MPSAF e demais regulamentação aplicável. Este sistema inclui um plano de organização, procedimentos, métodos e regras, que cumprem princípios básicos como a segregação de funções, o controlo das operações, a definição de autoridade e de responsabilidade e do registo metódico dos factos, como refere o ponto 2.9.3 da Portaria n.º 794/2000 de 20 de setembro (POC – E).

Com a obrigatoriedade da adoção do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), o sistema de controlo interno a adotar pelas entidades públicas deverá englobar, designadamente, o plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação

oportuna de informação orçamental e financeira fiável. (n.º 1 do art.º 9º do Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro).

O sistema de controlo interno implementado, de acordo o SNC-AP, deve englobar vários aspetos, ou seja, não deve focar somente a prevenção e deteção de situações de ilegalidades, mas também deve servir como um guia importante para a tomada de decisões no cumprimento das normas reguladoras e na preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável, com objetivo da prossecução das metas traçadas.

Tendo em consideração o estágio que se realizou na análise dos processos e procedimentos do sistema de controlo interno implementado, apresenta-se uma proposta de atualização para o próximo MPSAF-IPVC, nomeadamente:

1. Na elaboração do próximo manual propõe-se a inserção dos seguintes pontos, atualizando assim o conteúdo que consta no mesmo:

- A data da sua elaboração preferencialmente na capa;
- O número de edição.

2. Com base o SNC – AP, de maneira a elucidar a informação aos intervenientes no sistema de controlo interno, na próxima versão do manual deve constar:

- Na nota introdutória, as normas e regulamentos que orientam a implementação de um sistema de controlo interno para as instituições de ensino superior público;
- O objeto da elaboração do MPSAF, referenciando-se aos procedimentos de controlo de receitas, despesas, operações de tesouraria, com o objetivo de apoiar a gestão dos recursos públicos de acordo com a lei e com os requisitos de economia, eficiência e eficácia;
- O âmbito e princípios orientadores em função dos procedimentos de contratação pública de acordo o CCP.

3. Fazer constar no próximo manual regras gerais na execução de cada tipologia de receitas e de despesas com base na regulamentação em vigor;

4. Incorporar ao manual no Ajuste direto regime – simplificado no ponto 3.1.1, relativo a aquisição até 150€, o respetivo procedimento de fornecedores a consultar;

5. Sugere-se consistência entre os procedimentos de Ajuste direto regime – simplificado e o Ajuste direto – regime geral (maior orçamento deve ter maior número de convite a fornecedores);

6. No manual deverá fazer constar os procedimentos aquisitivos de acordo com o CCP de forma mais elucidativos, anexando os respectivos fluxogramas de aquisição;

7. O Ponto 3.1.1.3 do manual estipula a aplicação de concurso público quando não é possível a adotar o Ajuste direto e simplificado, mas a aplicação do concurso público é extensiva mesmo quando se estiver perante o Ajuste direto, para o efeito, a proposta vai no sentido de enquadrar melhor o conceito deste procedimento;

8. Elaboração de regulamentação específica para as receitas com cedência de espaços e vendas de produtos agrícolas respetivamente.

Esta proposta de melhorias visa contribuir para melhorar a adequação e operacionalidade do sistema de controlo interno do IPVC.

CONCLUSÃO

CONCLUSÃO

O presente relatório é fruto de um estágio realizado nos SC do IPVC, no âmbito do controlo interno, especificamente nas áreas da GEF, incluindo os subprocessos Aprovisionamento e Contabilidade e Tesouraria.

Na primeira parte deste relatório, apresentamos um enquadramento teórico inerente as temáticas ligadas ao controlo interno e a auditoria interna. Deste enquadramento, concluímos que com o crescente desenvolvimento económico, é incontornável que a implementação de um sistema de controlo interno e a atividade da auditoria interna são ambas indispensáveis à consecução eficiente dos objetivos de qualquer instituição.

O controlo interno assume uma importância acrescida quer na ótica preventiva, quer na ótica de correção de irregularidades. A atividade de auditoria interna centra-se na avaliação da eficiência e eficácia do controlo interno no cumprimento das estratégias definidas pelo órgão de gestão e da legislação e regulamentos vigentes. A auditoria interna tem a função de fornecer análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações relativas às atividades realizadas, promovendo um controlo eficiente e constituindo um aliado essencial da gestão.

Apesar de nas instituições com maior dimensão a implementação de um sistema de controlo interno sofisticado ter uma importância acrescida, nenhuma instituição, por mais pequena que seja, deve deixar de possuir um sistema de controlo interno, mesmo que informal, que garanta a consecução dos seus objetivos.

Entre as atividades realizadas durante o estágio, destacam-se:

- A leitura do MPSAF – IPVC, CCP, Decretos–Leis e demais regulamentos;
- A análise dos processos aquisitivos de bens, serviços ou locação e empreitadas no subprocesso Aprovisionamento e;
- As inquirições sobre os vários procedimentos de aquisição de bens e serviços e liquidação e cobrança de receitas;
- O acompanhamento e monitoramento dos procedimentos de pagamentos de propinas;
- A análise do processo inerente à liquidação e cobrança de receita, referenciando-se as fases da operação, faturação, registo de receita e recebimento.

Importa referir, que a análise dos processos implicou:

- O desenvolvimento de narrativas (descrição do sistema de controlo interno implementado pela instituição acolhedora); e
- *Walkthrough* dos processos e identificação dos seus pontos fracos.

As análises dos procedimentos mereceram da nossa parte as devidas sugestões de melhoria para cada tipo de subprocesso e apresentaram-se as propostas necessárias para a atualização do referido manual de procedimentos.

Ao longo do estágio constatou-se que há uma equipa bastante dinâmica e com vontade de cada vez mais melhorar os procedimentos de execução na realização das suas atividades e atenta ao cumprimento das normas e regulamentos vigentes.

Quanto ao estágio, foi um desejo realizá-lo, em primeiro lugar pelo gosto das temáticas, e em segundo lugar, pela oportunidade de poder complementar o conhecimento teórico com a experiência prática e adquirir novos conhecimentos que poderão ser aplicados no exercício da minha profissão.

Este relatório reflete a articulação entre os conhecimentos adquiridos na vertente teórica e curricular do Mestrado com os conhecimentos e experiências vivenciados ao longo do estágio.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

Almeida, B., J., M. (2014). *Manual de Auditoria Financeira: uma análise integrada baseada no risco*. Lisboa: Escolar Editora.

Baptista, D., A., S., Gariso, B., Correia, F., J., A., Cunha., M., J., S., Faria., M., L., C., P., Santos, H., A., Morais, G., Pimentel, A., Gameiro, A., R., Costa, A., & Mateus, C. (2004). *Guia Prático Implementação de um Sistema de Controlo Interno na Administração Pública*. Lisboa: DGCI.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2012). *Enterprise Risk Management*, disponível em <http://www.coso.org/IC.htm>. Acedido em setembro de 2017.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (2013). *Integrated Framework*, disponível em <http://www.coso.org/IC.htm>. Acedido em julho de 2017.

Costa, C., B. (2014). *Auditoria Financeira: Teoria & Prática*. (10^a ed.). Lisboa: Rei dos Livros.

Inácio, H. C. (2014). *Controlo Interno: Enquadramento Teórico e Aplicação Prática*. Lisboa: Escolar Editora.

Institute of Internal Auditors (IIA) (2012). *The Professional Practices Framework*, disponível em <https://www.theiia.org/standards>. Acedido em julho de 2017.

Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI) (2009). *Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna*. Disponível em https://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf. Acedido em junho de 2017.

Instituto Politécnico de Viana do Castelo. *Manual de Procedimentos dos Serviços Administrativos e Financeiros*.

Instituto Politécnico de Viana do Castelo (2012). *Manual da Qualidade*, disponível em https://www.ipvc.pt/sites/default/files/qualidade_ipvc_manual.pdf. Acedido em março de 2017.

Instituto Politécnico de Viana do Castelo (2016). *Relatório de Auditoria Interna*, disponível em <https://www.on.ipvc.pt>. Acedido em janeiro de 2017.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionado*. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Manual do Revisor Oficial de Conta (2010). Diretriz de Revisão/Auditoria 410. *Controlo Interno*, disponível em <https://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA410.pdf>. Acedido em março de 2017.

Marçal, N. & Marques, F., L. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Setor Público*. Lisboa: Edições Sílabo.

Morais, G. & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna: Função e Processos*. (4ª ed.). Lisboa: Áreas Editoras.

Pinheiro, J., L. (2010). *Auditoria Interna*. (2ª ed.). Lisboa: Rei dos livros.

Tribunal de Contas. (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos (Vol. I)*. Lisboa, disponível em <https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/map/Manual.pdf>. Acedido em março de 2017.

Legislação

Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação.

Decreto – Lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro, aprova o Código dos Contratos Públicos.

Decreto – Lei n.º 102/2008, de 20 de junho, aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Despacho Normativo n.º 7/2009, de 6 de fevereiro, aprova os Estatutos do Instituto Politécnico de Viana do Castelo.

Despacho n.º 4470/2014, de 26 de março, aprova Alteração ao Regulamento geral de propinas e prescrição do Instituto Politécnico de Viana do Castelo.

Decreto – Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria.

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

ANEXOS

Anexo 1 – Modelo de Pedido de Satisfação de Necessidade

Painel de Controlo

Minhas tarefas | Meus processos | Processos SGGQ | Meu conhecimento | Pesquisa avançada | Visualização de Informação

Processo: 2016/008545

Identificação do Requerente

Nome completo: [Redacted]

BI: [Redacted]

NIF: [Redacted]

Email: [Redacted]

Utilizador (Requerente): [Redacted]

Utilizador (Operador): [Redacted]

Telefone: [Redacted]

Requisição

Data de requisição: [Redacted]

Identificação da Necessidade: [Redacted]

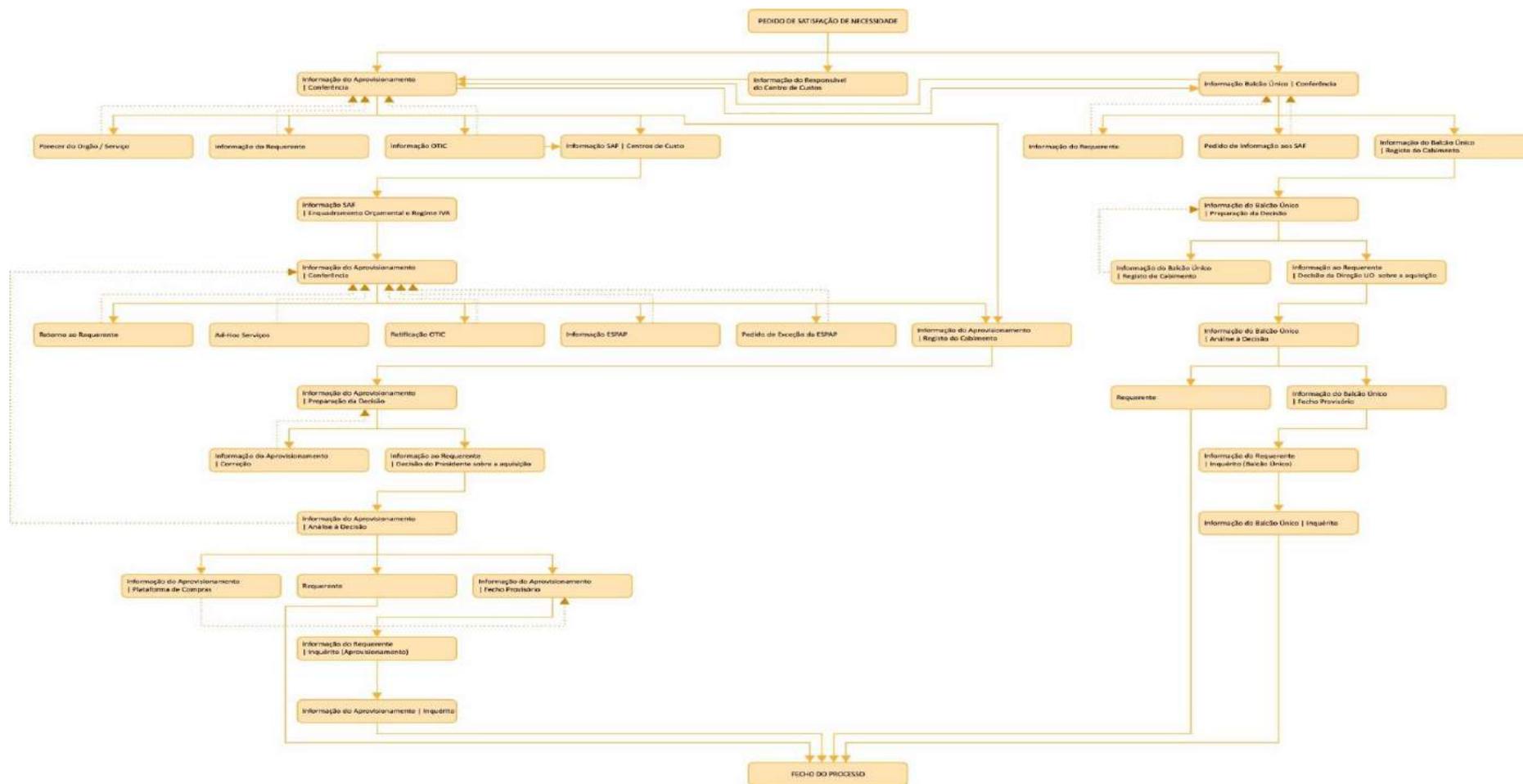
Justificação da necessidade: [Redacted]

Descrição das necessidades

Descrição	Quant.	Preço Unit.	Preço Total	IVA	Preço c/ IVA
Dormidas	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]	[Redacted]
Total s/ IVA: [Redacted]					
Total c/ IVA: [Redacted]					

Suporte da Despesa					
Suporte da despesa		[Redacted]			
Descrição (Suporte da despesa)		[Redacted]			
Suporte de Despesa OTIC		[Redacted]			
Suporte de Despesa SAF [Centro Custos Global]		[Redacted]			
Júri					
Nome	[Redacted]	Qualidade	[Redacted]	E-mail	[Redacted]
Nome	[Redacted]	Qualidade	[Redacted]	E-mail	[Redacted]
Nome	[Redacted]	Qualidade	[Redacted]	E-mail	[Redacted]
Nome	[Redacted]	Qualidade	[Redacted]	E-mail	[Redacted]
Sugestão de fornecedores a contactar					
Nome	[Redacted]	Contribuinte		[Redacted]	
Prazo de fornecimento	[Redacted]				
Dados de controlo do processo (não editável)					
Dado controlo 1	[Redacted]	Dado controlo 2	[Redacted]	Dado controlo 3	[Redacted]
Ficheiros associados					
Orçamento	[Redacted]				
APR-01/01	Rev.3/2014.01.21			1/1	

Anexo 2 – Fluxograma da Despesa



Anexo 3 – Resumo do Processo Aquisitivo da Despesa

Descrição do processo	Ajuste direto simplificado	Ajuste direto	Concurso público	Responsabilidade	Suporte
PSN				Requerente	Secretaria Virtual
Parecer do responsável				Responsável	
Parecer serviços transversais (se aplicável)				Contabilidade/OTIC /B. U...	
Cabimento				Contabilidade/B. U	Sistema Informático
Autorização da despesa				Presidente/Vice-presidente, com competências delegadas	
Criação do procedimento				Aprovisionamento	Plataforma Eletrónica
Lançamento do convite				Aprovisionamento	Plataforma Eletrónica
Anúncio público				Aprovisionamento	Plataforma Eletrónica
Análise das propostas				Aprovisionamento/Júri	
Relatório preliminar (caso aplicável)				Aprovisionamento/júri/Membro do Conselho de Gestão com competência Delegada	Plataforma Eletrónica
Audiência prévia (caso aplicável)				Aprovisionamento/júri	Plataforma Eletrónica
Relatório final				Aprovisionamento/júri/Membro do Conselho de Gestão	Plataforma Eletrónica

				com competência Delegada	
Minuta do contrato e prestação de caução (caso aplicável)				Aprovisionamento/júri/Membro do Conselho de Gestão com competência Delegada	Plataforma Eletrónica
Autorização da adjudicação				Membro do Conselho de Gestão com competência Delegada	Plataforma Eletrónica
Autorização da adjudicação					
Documentos de habilitação				Aprovisionamento	Plataforma Eletrónica
Notificação final da adjudicação				Aprovisionamento	Plataforma Eletrónica
Assinatura do Contrato				Presidente ou vice-presidente com competência delegadas	
Publicitação da adjudicação				Aprovisionamento	Plataforma Basegov
Anúncio de contratação (caso aplicável)				Aprovisionamento	JOUE
Registo de autorização de despesa				Aprovisionamento	Sistema Informático
Emissão e envio da Requisição Oficial				Aprovisionamento e expediente	Fax/email/Correio

Processamento da fatura				Aprovisionamento	Sistema Informático
Receção da fatura				Requerente	
Conferência da fatura				Aprovisionamento	Sistema Informático
Autorização de Pagamento				Conselho de Gestão	
Pagamento				Tesouraria	Transferência ou cheque
Registo do Pagamento				Tesouraria	Sistema Informático
Arquivo				Aprovisionamento	Sistema Informático
Avaliação dos fornecedores				Requerente/Aprovisionamento	