

João Gabriel Ferreira dos Santos Pires

# O Controlo Interno no Contexto Municipal

A importância da Norma de Controlo Interno

Relatório de Estágio de Mestrado em Gestão, apresentado à Faculdade de Economia da

Universidade de Coimbra para a obtenção do grau de Mestre

Junho 2015



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



• U • C •

FEUC FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

João Gabriel Ferreira dos Santos Pires

# O Controlo Interno no Contexto Municipal

A importância da Norma de Controlo Interno

Relatório de Estágio de Mestrado em Gestão, apresentado à Faculdade de Economia da  
Universidade de Coimbra para a obtenção do grau de Mestre

Orientador Académico: Professora Doutora Susana Jorge

Supervisor Profissional: Eng<sup>a</sup> Maria José Pimentel

Coimbra, 2015

## Índice

Agradecimentos.....	v
Resumo.....	vi
Abstract.....	vii
Lista de Abreviaturas.....	viii
1. Introdução .....	1
2. Controlo Interno e Sistema de Controlo Interno .....	2
2.1 Conceito e objetivos do Controlo Interno .....	2
2.2 Tipos e áreas de Controlo Interno.....	4
2.3 Controlo Interno <i>versus</i> Sistema de Controlo Interno .....	6
2.4 Controlo Interno <i>versus</i> Auditoria Interna .....	7
2.5 Características e requisitos do Sistema de Controlo Interno .....	8
2.6 Importância e limitações do Sistema de Controlo Interno .....	10
2.7 Avaliação do Sistema de Controlo Interno .....	12
3. Sistema de Controlo Interno no Sector Público: particular referência ao contexto municipal....	14
3.1 Enquadramento legal geral.....	14
3.2 O papel do Tribunal de Contas na auditoria ao SCI das entidades públicas.....	17
3.3. O Controlo Interno no POCAL .....	19
3.3.1 Enquadramento do Sistema de Controlo Interno .....	19
3.3.2 Plano de organização e políticas do de Controlo Interno .....	21
3.3.3 Objetivos dos métodos e procedimentos de controlo .....	21
3.3.4 Aprovação e acompanhamento da Norma de Controlo Interno .....	22
3.3.5 Os procedimentos da Norma de Controlo Interno.....	23
4. O Estágio na Câmara Municipal de Coimbra .....	25
4.1 Caracterização da entidade, competências, serviços e estrutura organizacional .....	25
4.2 O Estágio no Gabinete de Auditoria Interna e Qualidade .....	31
4.2.1 Objetivos e plano.....	31
4.2.2 Tarefas Realizadas .....	32
4.2.3 Trabalhos desenvolvidos para a revisão da Norma de Controlo Interno da CMC .....	35
4.2.3.1 Estrutura da Norma de Controlo Interno.....	35
4.2.3.2 Conteúdo da Norma de Controlo Interno.....	36

4.2.3.3 Implementação da Norma de Controlo Interno .....	44
5. Análise Crítica .....	46
6. Conclusão .....	48
Bibliografia .....	49
Legislação .....	52

## **Agradecimentos**

Quero agradecer a toda a minha família, em especial aos meus pais e ao meu irmão, por nunca deixarem de confiar nas minhas capacidades.

Agradeço também à Prof. Doutora Susana Jorge, que me orientou ao longo do estágio, e também a todo o Gabinete de Auditoria Interna e Qualidade da Câmara Municipal de Coimbra, por me terem acolhido, com especial apreço à Eng<sup>a</sup> Maria José Pimentel.

## Resumo

Hoje em dia, com a globalização e o aumento de competitividade, o sucesso das organizações, independentemente de serem do sector privado ou do sector público, está associado e diretamente relacionado com a prática de um sistema de gestão e de controlo equilibrado, que permita uma maior eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos propostos.

De forma a dar uma resposta concreta e objetiva às diversas contrariedades que vão surgindo, principalmente períodos de crise, a Administração Pública em Portugal, mais concretamente as autarquias locais, devem conter nos seus planos de organização e estratégico, uma função de auditoria e controlo interno, com o objetivo de reduzir o risco das suas atividades.

Neste sentido, o objectivo geral deste Relatório de Estágio é discutir a importância da existência de um Sistema de Controlo Interno, que é imposto pela legislação em vigor designadamente pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), bem como apresenta todos os documentos e diplomas legais, que permitem uma maior fiabilidade e transparência da informação autárquica.

Será dada maior ênfase à questão da implementação da Norma de Controlo Interno (NCI), documento onde estão incluídos e descritos todos os procedimentos e métodos de controlo interno de um município, sendo feita especial referência ao Município de Coimbra. De referir que durante o estágio proceder-se-á à revisão da NCI do Município de Coimbra, com o objectivo de a manter o mais possível atualizada e adaptada à realidade, contribuindo assim para a perseverança dos interesses de entidade face a ilegalidades, erros e fraudes.

Palavras-chaves: Auditoria Interna, Sistema de Controlo Interno, Controlo Interno, Norma de Controlo Interno, Município de Coimbra, POCAL

## **Abstract**

Nowadays, with the globalization and increased competitiveness, the success of organizations, regardless of being from the private or the public sector, is associated and directly related with the practice of a controlled and balanced management system, which permits a higher efficacy and efficiency in compliance with the proposed objectives.

In order to give a concrete and objective answer to the several emerging setbacks, especially in periods of crisis, the Public Administration in Portugal, more specifically the local authorities, must contain in their strategic and organizational plans, an audit and internal control function, in order to reduce the risk of their activities.

Accordingly, the general purpose of this report is to discuss the importance of having an Internal Control System, which is imposed by law namely by Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), as well as to present all the documents and legislation, that allow for greater reliability and transparency of local authorities information.

More emphasis will be given to the issue of the implementation of the Internal Control Norm (ICN), document in which all procedures and methods of internal control of a municipality are included and described. Special reference will be made to the Municipality of Coimbra in which, during the work experience, the ICN was reviewed with the aim of maintaining it as much as possible updated and adapted to reality, contributing to the perseverance of the entity interests in face of illegalities, errors and fraud.

**Keywords:** Internal Audit, Internal Control System, Internal Control, Internal Control Norm, Municipality of Coimbra, POCAL

## **Lista de Abreviaturas**

AMR – Atividades Mais Relevantes

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

CI – Controlo Interno

CCP – Código dos Contratos Públicos

CMC – Câmara Municipal de Coimbra

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

GAIQ – Gabinete de Auditoria Interna e Qualidade

GOP – Grandes Opções do Plano

IFAC – *International Federation of Accountants*

IIA – *The Institute of Internal Auditors*

LOPTC – Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas

NCI – Norma de Controlo Interno

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

PPI – Plano Plurianual de Investimentos

RAFE – Regime da Administração Financeira do Estado

SAP – *Statement on Auditing Procedure*

SCI – Sistema de Controlo Interno

SEE – Sector Empresarial do Estado

SMTUC – Serviços Municipalizados de Transportes Urbanos de Coimbra

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SPA – Sector Público Administrativo

TC – Tribunal de Contas



## 1. Introdução

Este relatório é decorrente do estágio curricular integrado no plano de estudos do Mestrado em Gestão na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, com vista à obtenção do grau de Mestre em Gestão.

O estágio foi realizado na Câmara Municipal de Coimbra, mais propriamente no Gabinete de Auditoria Interna e Qualidade, com uma duração de 20 semanas, entre os meses Novembro de 2014 e Abril de 2015. Nesta entidade foi permitido um contacto direto com o “mundo de trabalho” num contexto municipal, onde se permitiu aplicar as competências académicas até então adquiridas.

O grande objectivo da realização deste estágio, foi elaborar uma revisão da Norma de Controlo Interno do Município, que ainda se encontra em vigor. Este é um documento legal, onde estão redigidos todos os procedimentos e métodos de controlo interno do Município de Coimbra, com vista ao seu eficaz e eficiente funcionamento, atuando sobre e prevenindo possíveis erros, ilegalidades e fraudes.

Tendo em vista a prossecução do objetivo descrito, todo o relatório foi redigido seguindo uma determinada estrutura. Numa primeira parte, a do enquadramento teórico, o relatório subdivide-se em dois capítulos. Um onde se apresentam os diversos conceitos relacionados com o Controlo Interno e Sistema de Controlo Interno, seguido de um segundo capítulo em que se inicia uma particular referência ao contexto municipal, referente a todo o enquadramento legal geral, incluindo o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

Quanto à segunda parte do relatório, é também composta por dois capítulos. O primeiro onde se identifica e caracteriza a entidade de acolhimento, e onde também são descritas as tarefas desenvolvidas face ao plano de estágio proposto. O segundo capítulo é referente a todo o trabalho desenvolvido para a revisão da Norma de Controlo Interno, abordando-se a sua estrutura, conteúdo e implementação.

Por último, é apresentada uma análise crítica e uma conclusão a este trabalho.

## 2. Controlo Interno e Sistema de Controlo Interno

### 2.1 Conceito e objetivos do Controlo Interno

Controlo, de uma forma genérica, é definido pelo IIA (*Institute of Internal Auditors*, 2012: 20)<sup>1</sup> como sendo “qualquer acção empreendida pela gestão, pelo conselho e por outras entidades para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objectivos e metas da entidade”. Qualquer controlo, seja contabilístico, administrativo, interno, de gestão, etc. enquadra-se nesta definição mais genérica. Porém, como é óbvio, dependendo dos objetivos que se propõe atingir, cada tipo de controlo tem depois o seu próprio conceito definido.

Atualmente, o conceito de Controlo Interno (CI) tem diversas definições, todas elas muito semelhantes. O primeiro organismo a defini-lo foi o AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) em 1934, sendo que nos dias de hoje, e depois de algumas alterações e elaborada a nova estrutura das normas do AICPA, um dos conceitos mais conhecidos é o do modelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*).

Segundo COSO (2013), o CI é definido como

Um processo efectuado por pessoas da direcção, da gestão, e outro pessoal, designado para fornecer uma razoável certeza acerca do cumprimento dos objectivos, os quais se dividem em três categorias: Eficácia e eficiência das operações; Fiabilidade do relato financeiro; Conformidade com leis e regulamentos. (COSO, 2013: 1)<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Tradução livre do autor. No original “Any action taken by management, the board, and other parties to manage risk and increase the likelihood that established objectives and goals will be achieved” (Institute of Internal Auditors, 2012: 20).

<sup>2</sup> Tradução livre do autor. No original “ Internal Control is broadly defined as a process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: effectiveness and efficiency of operations; reliability of financial reporting; compliance with applicable laws and regulations” (COSO, 2013: 1).

Concretamente, e de acordo com a realidade praticada em Portugal, o Tribunal de Contas (TC), enquanto organização de competência e jurisprudência sobre as finanças e contas públicas, define CI como

Uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano 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. (Tribunal de Contas,1999: Volume 1: 47)

Como se pode ver, através da definição do conceito de CI, verifica-se que este se refere não apenas a questões relacionados com funções contabilísticas e financeiras, mas também a todos os aspectos que envolvem as operações de qualquer organização (Meneses, 2013).

De acordo com Morais e Martins (2013: 28), o CI surge como um meio para atingir um fim, porque:

- “A entidade precisa de ajuda na concretização dos objetivos estabelecidos;
- Os gestores precisam de ajuda na consecução dos objetivos estabelecidos;
- A gestão precisa de tomar decisões constantemente;
- A tomada de decisão tem por base a informação;
- A informação tem de ser fiável e credível;
- A evolução do ambiente económico e competitivo é muito rápida e a entidade precisa de estar preparada;
- As exigências e mudanças dos “clientes” são constantes e a estrutura da entidade precisa de se adaptar para assegurar o futuro”.

Para além das três grandes categorias de objetivos já mencionadas, na definição de conceito de CI por parte do COSO (2013), de acordo com o SATAPOCAL (2006: 164), são também definidos como objetivos fundamentais do CI:

- “A legalidade e regularidade na aplicação do sistema contabilístico, no ambiente informático e na elaboração, registo, execução e modificação dos respectivos documentos de suporte;
- A qualidade, fiabilidade e confiança das informações administrativas, financeiras e contabilísticas;
- A economicidade, eficácia e eficiência dos recursos;
- A conformidade com as políticas, planos e procedimentos, leis e regulamentos;
- A realização e optimização das operações, assegurando que os resultados correspondam aos objectivos definidos;
- A salvaguarda dos activos;
- A eficácia da gestão, o cumprimento das deliberações e decisões e a transparência e concorrência no âmbito dos mercados públicos”.

## 2.2 Tipos e áreas de Controlo Interno

O CI, com o intuito de ser o mais abrangente possível dentro das organizações, é subdividido em duas grandes áreas, sendo que, para cada uma delas, tem diferentes métodos de atuação: o controlo interno administrativo e o controlo interno contabilístico ou financeiro.

### De acordo com o SATAPOCAL (2006: 164) controlo interno administrativo

Compreende o controlo hierárquico, inclui o plano de organização e os procedimentos e registos normais e usuais relacionados com os processos de tomada de decisão, os quais conduzem à correspondente autorização pelos responsáveis, apresentando uma clara segregação de funções. (SATAPOCAL, 2006: 164)

### O controlo interno contabilístico

Compreende o controlo financeiro, inclui o plano de organização e os procedimentos normais e usuais relacionados com a protecção dos activos, com a fidedignidade (fiabilidade) dos registos contabilísticos e facilidade de revisão das operações financeiras. (SATAPOCAL, 2006: 164)

De uma forma mais específica, Morais e Martins (2013: 34), sugerem as seguintes áreas de atuação do CI:

- “Controlos administrativos: referem-se à estrutura orgânica, à descrição das tarefas, ao poder de decisão, ao exercício de autoridade;
- Controlos operacionais: referem-se ao planeamento, orçamentação, contabilização, documentação e políticas de empresa;
- Controlos de gestão de recursos humanos: referem-se ao recrutamento e selecção, há formação e desenvolvimento, à supervisão;
- Controlos de revisão e análise: referem-se à avaliação do desempenho, à análise das operações, à revisão externa;
- Controlo das instalações e equipamentos: referem-se à verificação do estado de conservação das instalações e dos equipamentos”.

Quanto aos diferentes tipos de controlo, Morais e Martins (2013: 32) identificam cinco tipos de controlo, que se classificam da seguinte forma:

- “Preventivos – servem para impedir que factos indesejáveis ocorram. São considerados controlos *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, produzir efeitos “positivos”, porque boas orientações previnem que as más aconteçam;
- Corretivos – servem para retificar problemas identificados;
- Compensatórios – servem para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas da entidade”.

### 2.3 Controlo Interno *versus* Sistema de Controlo Interno

Atualmente, os termos Sistema de Controlo Interno (SCI) e CI acabam por se confundir um pouco, devido ao facto de estarem fortemente associados. É difícil fazer uma diferenciação entre eles, dependendo, por vezes, do próprio contexto em que inserem.

Assim, convém lembrar que o CI deve ser tomado como um processo, levado a cabo por todos os agentes duma organização, que visa dar uma garantia razoável da concretização dos objetivos (Araújo, 2013).

Já o SCI, é entendido pela *International Federation of Accountants (IFAC, 2001)* *apud* Meneses (2013: 20) como,

O plano que compreende a existência de políticas e procedimentos adoptados pela Administração de uma entidade para auxiliar a atingir o objectivo da gestão, bem como assegurar a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, a salvaguarda dos activos, a prevenção e detenção de erros e fraudes, a exactidão dos registos contabilísticos e uma informação fidedigna e atempada (Meneses,2013: 20).

De acordo com Costa (2010), o SCI é um plano que compreende a existência de políticas e todos os procedimentos adoptados pela gestão de uma entidade, que contribuem para a obtenção dos objectivos da gestão de assegurar a conduta ordenada e eficiente do seu negócio. Traduz-se portanto, em manuais onde se transcrevem os objectivos do CI, bem como a forma de concretizar esses objectivos.

Pode-se concluir então que o SCI, de acordo com Ladeira (2013: 13), “corresponde a um conjunto de normas, técnicas e instrumentos adotados numa entidade, tendo como objetivo assegurar que as atividades ocorram com o planeado, procurando a eficiência, eficácia e a efetividade das operações”

## 2.4 Controlo Interno *versus* Auditoria Interna

De acordo com diversos autores (Morais e Martins, 2013 e Costa, 2010), existem dois tipos de auditoria: auditoria interna e auditoria externa. A primeira é conhecida por ser efetuada por quadros da entidade, normalmente organizados num departamento, nomeados pelo próprio órgão de gestão. Já a segunda é efetuada por profissionais externos, não subordinados à entidade e nomeados pela Assembleia Geral (Araújo, 2013).

Pradas (1995) *apud* Costa (2008) define auditoria interna como

Uma actividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão, de risco, controlo e segurança (Pradas, 1995 *apud* Costa, 2008: 8)

Comparando então, os conceitos de CI já mencionados, com o de auditoria interna, pode-se perceber que existe uma relação entre os dois, já que todo o objecto de estudo do CI, é avaliado de uma forma permanente pela auditoria interna.

Toda a actividade de auditoria interna, segundo Costa (2008) desempenha uma importante função de apoio às decisões de gestão, sempre por consideração aos objectivos de maximização de economia, eficiência, eficácia, procurando dar resposta às diversas necessidades.

Deste modo, conforme refere Fachada (2014: 22), destacam-se algumas diferenças entre CI e auditoria interna:

- “A auditoria interna é uma atividade de consultadoria, enquanto o CI verifica os procedimentos;
- A auditoria interna interpreta, avalia e efectua recomendações sobre o objecto da sua acção, enquanto o CI se limita a verificar e validar dados, processos, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- A auditoria interna utiliza como fonte de informação os dados provenientes do CI e avalia e controla os processos e procedimentos do CI”.

Concluindo, pode-se inferir que o processo de auditoria interna é um processo mais lato que o CI, mas nunca esquecendo que o CI é a base que fixa o ponto de partida dos trabalhos a serem realizados pelo auditor (Meneses, 2013).

## **2.5 Características e requisitos do Sistema de Controlo Interno**

O SCI é composto por um grupo de cinco características que lhe dão consistência, consideradas como elementos fundamentais. De acordo com o Tribunal de Contas (1999), são definidas por:

- Segregação de funções;
- Definição de autoridade e responsabilidade;
- Controlo das operações;
- Competência do pessoal;
- Registo dos factos.

“A segregação, separação ou divisão de funções, tem como finalidade evitar que sejam atribuídas à mesma pessoa duas ou mais funções incompatíveis entre si, com o objetivo de impedir ou dificultar a prática de erros ou irregularidades ou a sua dissimulação” (Tribunal de Contas, 1999: Volume 1: 47). Por exemplo, a função contabilística e a função operacional devem estar separadas, para que não seja a mesma pessoa responsável pelo controlo físico de um ativo e simultaneamente pelos registos contabilísticos a ele inerentes (Teixeira e Correia, 2000).

Em relação à definição de autoridade e responsabilidade, de acordo com Costa (2010) esta tem como objetivo fixar e limitar dentro do possível, as funções de todo o pessoal, sendo que deve ser definida e identificada a autoridade funcional de cada elemento e atribuída a responsabilidade inerente a cada função.

Quanto ao controlo das operações, consiste na sua verificação ou conferência que, em obediência ao princípio da segregação de funções, deve ser feita por pessoa ou pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo (Tribunal de Contas, 1999). Por outras palavras, este controlo tem como propósito assegurar a sequência das



operações, ou seja, que o ciclo autorização/aprovação/execução/registo/custódia seja cumprido (Teixeira e Correia, 2000).

Outra das características é a competência do pessoal, que diz respeito às “habilitações literárias e técnicas necessárias e à experiência profissional adequada ao exercício das funções que lhe são atribuídas” (Tribunal de Contas, 1999: Volume 1: 50). Importa referir que normalmente o desempenho de ações do CI dentro de uma organização, por vezes não é muito bem aceite, sendo que quem as executa deverá possuir determinadas competências, de forma a conseguir lidar com situações imprevistas (Fachada, 2014).

Por último, temos o registo dos factos, que segundo o Tribunal de Contas (1999: Volume 1: 50), é uma medida de controlo que está relacionada “com a forma como as operações são relevadas na contabilidade que deve ter em conta a observância das regras contabilísticas aplicáveis e os comprovantes ou documentos justificativos”. Este princípio “também se destina a assegurar uma conveniente verificação da ligação entre os diferentes serviços, a acelerar o processo de registo das operações e a fornecer com rapidez, precisão e clareza aos responsáveis os elementos informativos de que carecem no exercício da sua actividade gestora” (Tribunal de Contas, 1999: Volume 1: 50).

Em relação aos requisitos, de acordo com Marçal e Marques (2011: 16), para que o CI seja satisfatório pressupõe:

- “Um organograma que proporcione uma adequada distribuição de responsabilidades;
- Um conjunto de normas e procedimentos que garanta um controlo razoável sobre os activos, passivos, receitas e despesas;
- Uma descrição das funções que assegure o integral cumprimento dos deveres e responsabilidades de cada uma das unidades de funcionamento que compõem o organograma;
- Pessoal adequadamente treinado e preparado em função das tarefas e responsabilidades que lhes estão cometidas;

- Uma boa segregação de funções, implica separação de funções incompatíveis entre si;
- Rotação de funcionários, reduz a oportunidade de fraudes, erros de forma, e ainda possibilita o surgimento de novas ideias de trabalho, eliminando a rotina;
- Que cada funcionário conheça os limites das suas obrigações e direitos;
- Controlo das operações, a verificação e/ou conferência das operações deve ser efectuada por pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo;
- Registo metódico dos factos, o registo das operações deve observar as regras aplicáveis e basear-se em documentação adequada e fidedigna”.

## **2.6 Importância e limitações do Sistema de Controlo Interno**

A existência de um SCI numa organização constitui uma ferramenta de grande importância e utilidade, já que desempenha um enorme papel na supervisão da gestão e, na deteção de erros e irregularidades, fraudes e ineficiências.

De acordo com Valente (2014), nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua actividade operacional sem ter implementado um SCI, ainda que rudimentar.

Ernst & Young (2010) afirma que quanto melhor for a qualidade do CI, maior a probabilidade de a organização minimizar os riscos que encara, sendo que a melhor forma de se garantir que as expectativas são alcançadas, é estabelecer um SCI adequado.

Muitos problemas e contratempos poderiam ser evitados nas organizações, se estas mantivessem um SCI ativo. Tal como o COSO (2013) defende, é importante a aplicação e monitorização de um SCI eficaz, que ajude uma entidade a evitar surpresas ao longo do caminho.

Por outro lado, não se pense que por si só, um SCI pode assegurar o sucesso de uma entidade (Costa, 2008). Nem todos os sistemas são perfeitos e infalíveis, em parte porque todos os SCI também têm as suas limitações.

Existem, na realidade, diversos fatores que limitam o SCI (Costa, 2010: 232), como por exemplo:

- “Não interesse por parte do órgão de gestão na manutenção de um bom sistema de controlo interno – por vezes, acontece ser o próprio órgão de gestão a não se sentir motivado a implementar integralmente um bom sistema de controlo uma vez que pretende que não seja atingido um dos objectivos do mesmo: a confiança e a integridade da informação ;
- A dimensão da empresa – a implementação de um bom sistema de controlo interno é mais difícil numa empresa com pouco pessoal do que numa outra onde o número de trabalhadores seja significativamente maior;
- A relação custo/benefício – a implementação de qualquer sistema de controlo interno implica necessariamente que a Empresa incorra em custos, os quais se avolumarão à medida que se pretender refinar o sistema;
- A existência de erros, humanos, conluio e fraudes – se as pessoas que trabalham numa Empresa (e sobretudo aquelas que exercem funções de maior responsabilidade) não forem razoavelmente competentes e moralmente íntegras, o sistema de controlo interno, por mais sofisticado que seja, será forçosamente falível;
- As transacções pouco usuais – um sistema de controlo interno é geralmente implementado para prever transacções correntes. Assim sendo, acontece muitas vezes que as transacções pouco usuais escapam a qualquer tipo de controlo (exemplo: venda de sucata);
- A utilização da informática – a crescente utilização de meios informáticos, com a eventual possibilidade de acesso directo a ficheiros, constitui importante factor a ter em consideração aquando da implementação de um sistema de controlo interno”.

O Tribunal de Contas (1999: Volume 1: 52), destaca também algumas limitações do SCI:

- “A segregação de funções dificulta mas não pode evitar o conluio ou a cumplicidade;

- Os poderes de autorização de operações por parte daqueles a quem os mesmos foram confiados podem ser usados de forma abusiva ou arbitrária;
- A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua selecção e formação;
- A própria direcção do organismo pode em muitos casos ultrapassar ou ladear as técnicas de controlo por si implantadas;
- O controlo interno tem em vista geralmente operações correntes, não estando preparado para as transacções pouco usuais;
- Por último, a própria existência do controlo só se justifica quando a relação custo/benefício é positiva, isto é, quando o custo de determinado procedimento não desproporcionado relativamente aos riscos que visa cobrir”.

## **2.7 Avaliação do Sistema de Controlo Interno**

A fim de garantir a sua integridade e eficácia, o SCI de qualquer entidade, deve ser explicado nos seus diversos aspectos (Valente, 2014).

A avaliação do SCI, tem como grandes objetivos (Tribunal de Contas, 1999) determinar o seu grau de confiança, bem como a profundidade dos procedimentos.

O primeiro ponto pode-se concretizar examinando a segurança e a fiabilidade da informação, bem como o grau de eficácia do sistema na prevenção e na deteção de erros e de irregularidades. Já o segundo, contempla a profundidade que um auditor interno deve adoptar na condução dos procedimentos de controlo interno.

Este processo de avaliação, é subdividido em duas grandes avaliações, a avaliação preliminar e a avaliação definitiva. De acordo com o Tribunal de Contas (1999: Volume 1: 53):

- “A avaliação preliminar do sistema de controlo interno inicia-se na fase da identificação dos tipos de operações mais relevantes, dos principais fluxos de processamento das operações e das áreas-chave do controlo;

- A avaliação definitiva do controlo interno só é factível depois do auditor dispor de uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos que lhe permitam conhecer os pontos fortes e fracos do controlo e concluir se os objectivos específicos do controlo interno foram atingidos”.

Consideram-se pontos fortes aqueles que, no caso de auditorias financeiras, permitam ou assegurem a validade das operações e a exatidão do seu processamento, ou que, no caso de auditoria de resultados, assegurem o funcionamento eficaz do organismo. Quanto aos pontos fracos, são aqueles que podem originar, no caso de auditorias financeiras, o risco de aparecimento de erros e irregularidades ou, no caso de auditorias de resultados, debilidades na economia, eficiência ou eficácia (Tribunal de Contas, 1999).

Todo este processo de avaliação, deve estar como que incluído e fazer parte do próprio SCI, já que as organizações, ao adquirirem capacidade de monitorização, vão permitir que se introduzam diversas alterações de melhoria (Fachada, 2014).

### **3. Sistema de Controlo Interno no Sector Público: particular referência ao contexto municipal**

#### **3.1 Enquadramento legal geral**

O sector público em Portugal, e mais concretamente as autarquias locais, desempenham um papel fundamental na satisfação das necessidades colectivas. Estas necessidades têm vindo a aumentar com o passar do tempo, sendo que a responsabilidade por parte das autarquias, acaba por ser também cada vez maior (Meneses, 2013).

De acordo com Sousa Franco (2001), o sector público é definido como

O conjunto das actividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, Associações e Instituições Públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrata e da desconcentração por eficiência (Sousa Franco, 2001: Volume 1: 143).

Atualmente o sector público é dividido em dois grandes grupos: o Sector Público Administrativo (SPA) e o Sector Empresarial do Estado (SEE). O SEE é composto pelas empresas públicas, enquanto que o SPA é composto pela Administração Central, a Segurança Social, a Administração Regional e a Administração Local (Araújo, 2013).

O SPA e o SEE, a nível contabilístico devem-se diferenciar, já que têm objetivos e finalidades completamente distintas. Pode-se dizer que o SPA segue as regras de contabilidade da Administração Pública, pois procura prestar o melhor serviço possível com os recursos disponíveis, e não a obtenção de lucro. Enquanto que o SEE, rege-se pelas regras de contabilidade das empresas privadas (Sistema de Normalização Contabilística - SNC), tendo uma orientação virada para a obtenção do lucro (Araújo, 2013).

De uma forma geral, de acordo com Meneses (2013), a contabilidade pública tem vindo a centrar os seus objectivos no controlo dos organismos da Administração Pública, no que toca aos recursos que têm à sua disposição, bem como na obediência às diversas regras orçamentais.

Tendo em vista a melhoria de todo este tipo de controlo, com a finalidade de um aumento da qualidade dos serviços do Estado, ao longo dos tempos foram sendo publicadas diversas leis, como a nova Lei do Enquadramento do Orçamento de Estado (Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto), a Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro) e o novo Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE) (Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho).

O RAFE veio estabelecer quais os regimes de contabilidade a aplicar aos serviços e organismos pertencentes SPA, bem como veio conferir uma maior autonomia de todos os serviços (Araújo, 2013). De referir, que veio também estabelecer ao nível do controlo orçamental, os diferentes tipos e as formas de controlo.

Foi desta forma que se encaminhou para a definição de um conjunto de princípios e regras no domínio da contabilidade pública. Sendo então criado e aprovado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), através do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro.

O principal objetivo do POCP seria a

Criação de condições para a integração de diferentes aspectos – contabilidade, patrimonial e analítica – numa contabilidade moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades pública e à sua avaliação (Almeida, e Correia, 1999: 25).

De acordo com Meneses (2013), o POCP veio realçar a introdução de um quadro de contas que permite a execução da contabilidade orçamental e da contabilidade patrimonial de uma forma articulada e organizada, tendo como alicerces a estabilidade protagonizada pelo então POC.

É de referir que o POCP é de aplicação obrigatória

A todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à Segurança Social. É também aplicável às organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente proveniente do Orçamento do Estado (Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro: Art.º 2.º).

Foi na sequência da criação do POCP, que surgiram também os diversos planos de contabilidade sectoriais. Através do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, foi

publicado o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), o qual se irá desenvolver mais à frente.

Ainda no âmbito da reforma da Administração Pública, tendo como ênfase o reforço e a revisão do controlo financeiro (Costa, 2008), foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, o Sistema Nacional de Controlo Interno (SCI).

Este decreto veio determinar um modelo estruturado em três níveis de controlo, permitindo assim uma melhor coordenação dos diversos intervenientes no sistema, bem como uma melhor utilização dos recursos afetos à função de controlo (Meneses, 2013).

De referir que o SCI da Administração Financeira do Estado, compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, e é integrado pelas Inspeções Gerais, a Direcção Geral do Orçamento, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e os órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização que tenham como função o exercício de controlo interno.

Os três níveis de controlo mencionados acima, são designados por controlo operacional, sectorial e estratégico, e conforme o art.º 4º do Decreto-Lei n.º 166/98:

- 1º nível, Controlo Operacional

Consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrado sobre decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de acções, é constituído pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respectiva unidade

- 2º nível, Controlo Sectorial

Consiste na verificação, acompanhamento e informação perspectivados preferentemente sobre a avaliação do controlo operacional e sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa e respectivo sistema de gestão, nos planos globais de cada ministério ou região, sendo exercido pelos órgãos sectoriais e regionais de controlo interno

- 3º nível, Controlo Estratégico

Consiste na verificação, acompanhamento e informação, perspectivados preferentemente sobre a avaliação do controlo operacional e controlo sectorial, bem como sobre a realização das metas traçadas nos instrumentos provisionais,



designadamente o Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e Orçamento do Estado.

As ações realizadas pelos órgãos de controlo de cada um dos níveis referidos, devem ser planeadas e avaliadas de forma articulada, de modo a assegurar o funcionamento coerente e racional do sistema, baseado nos seguintes princípios de coordenação (art.º 5º):

- Suficiência – “o conjunto de ações realizadas deve assegurar a inexistência de áreas não sujeitas a controlo ou sujeitas a controlos redundantes”,
- Complementaridade – “a actuação dos órgãos de controlo deve verificar-se no respeito pelas áreas de intervenção e pelos níveis em que se situam, com a concertação entre eles quanto às fronteiras a observar e aos critérios e metodologias a utilizar nas intervenções”,
- Relevância – “o planeamento e realização das intervenções devem ter em conta a avaliação do risco e a materialidade das situações objecto de controlo”.

Para garantir todo o funcionamento do Sistema, foi criado o Conselho Coordenador Nacional do SCI, composto por inspectores-gerais, pelo Director Geral do Orçamento, pelo presidente do conselho directivo do Instituto de Gestão Financeira e Segurança Social e pelos demais titulares de órgãos sectoriais e regionais de controlo interno (art.º 6º).

### **3.2 O papel do Tribunal de Contas na auditoria ao SCI das entidades públicas**

O controlo e a auditoria na Administração Local em geral (administrativa e empresarial) é exercido por diversas entidades e órgãos, destacando-se o papel do Tribunal de Contas (TC).

O TC é, descrito nos termos do art.º 214 da Constituição da República Portuguesa (CRP), como o “órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe”. A sua atividade encontra-se regulada pela Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto, designada por Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).

É no art.º 1º da LOPTC, onde se decreta e estabelece que “O Tribunal de Contas fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efectiva responsabilidades por infracções financeiras”.

Por outras palavras, “o TC é um órgão do Estado, independente e autónomo, que assume, no contexto do sistema nacional de controlo, a posição de órgão supremo de controlo externo” (Tribunal de Contas, 1999: Volume 1: 8), que integra nas suas competências poderes jurisdicionais e poderes de controlo financeiro. O poder de jurisdição, permite-lhe julgar infracções financeiras que envolvam dinheiros ou valores públicos. Já o poder de controlo financeiro, de acordo com o n.º1 do art.º 44 da LOPTC, refere-se a três tipos de controlo:

- Controlo Prévio – Controlo que desponta antes da efectivação dos actos de gestão pública. Na sua perspectiva, o TC investiga se os actos, contractos ou outros instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras directas e indirectas, estão em conformidade com as leis vigentes e se os respectivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria
- Controlo Concomitante – Controlo que se assume durante a efectivação dos actos de gestão pública. Aqui, o TC acompanha toda a actividade financeira desenvolvida antes do encerramento do respectivo ciclo de gerência. Como por exemplo, o desenrolar de actos, contractos, orçamentos, programas e projectos.
- Controlo Sucessivo – Controlo à posteriori. No seu âmbito, o TC verifica as contas das entidades sujeitas a controlo, avalia os respectivos Sistemas de Controlo Interno, bem como a legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira

De acordo com Sousa (1998) *apud* Meneses (2013), é de referir que o SCI, para além do seu grande papel de solidificar e tornar eficiente e eficaz toda a gestão de uma entidade, tem também uma ação secundária mas não menos importante. O SCI através da recolha de informação económico-financeira, está a facilitar o trabalho que o TC irá ter posteriormente, já que se irá tornar mais fácil para o TC acompanhar as entidades que estão sujeitas ao seu controlo.

### **3.3. O Controlo Interno no POCAL**

#### **3.3.1 Enquadramento do Sistema de Controlo Interno**

Como referido, em 1999, surge o POCAL, que se encontra regulamentado no Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro, pelo Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro, e pelo Decreto-Lei 84-A/2002, de 5 de Abril. Constitui uma das principais reformas da administração financeira e das contas das autarquias locais, sendo aplicável a todas as autarquias locais e entidades equiparadas.

O principal objetivo do POCAL, à semelhança do POCP, é o da integração da Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos, numa Contabilidade Pública moderna, alterando assim o sistema de contabilidade autárquica, bem como o sistema de informação de gestão, sendo que, ao mesmo tempo, estabelece a normalização e uniformização dos sistemas contabilísticos (Teixeira e Correia, 2000).

O POCAL foi considerado um regime de contabilidade completamente inovador para as autarquias locais, dado integrar, num único sistema, os princípios orçamentais e contabilísticos, os documentos previsionais, o plano de contas, o sistema contabilístico e o de controlo interno, os documentos de prestação de contas e os critérios e métodos específicos (Meneses, 2013).

Segundo o Preâmbulo do POCAL, este é descrito como um “instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais”, e que permite:

- “O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos;
- O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais;
- Atender os princípios contabilísticos definidos no POCP;
- Ter em consideração os princípios de uma utilização racional das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria, no âmbito da execução orçamental;
- Uma melhor uniformização de critérios de previsão;

- A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local”.

A aplicação do POCAL obriga as entidades a ele sujeitos à aprovação de um SCI, sendo que a sua aplicabilidade deve basear-se na conformidade às leis e regulamentos, na fiabilidade das informações produzidas e na realização e otimização das operações.

O POCAL, no seu ponto 2.9, apresenta as considerações sobre o CI, bem como o SCI previsto e a adotar pelas autarquias locais. Este é apresentado da seguinte forma:

Engloba, designadamente, o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos, que contribuam para assegurar o desenvolvimento das actividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exactidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável (ponto 2.9.1)

O SCI segundo o POCAL é composto por um conjunto de elementos, designadamente:

- Norma de Controlo Interno – Deve conter instruções relativas aos procedimentos de gestão financeira, assim como os métodos de controlo (definições das funções de controlo, identificação das responsabilidades funcionais, e circuitos documentais e definição dos correspondentes pontos ou verificação de controlo);
- Plano de Organização – Deve incidir sobre a integração de todas as funções financeiras consideradas no POCAL, definição e segregação das funções, criação de um serviço de controlo interno e a centralização e controlo das compras;
- Regulamentos – Deve incluir Regulamento dos Inventários, Regulamento dos Fundos de Maneio e Regulamento de Utilização dos Meios Informáticos;
- Manuais de Procedimentos – Deve existir um Manual de Procedimento Contabilísticos (que inclua as instruções relativas aos procedimentos

contabilísticos, a definição dos circuitos obrigatórios dos documentos e modelos de documentos contabilísticos) e um Manual de Procedimentos de Cadastro;

- Manual de Auditoria Interna;
- Plano de Contas.

### **3.3.2 Plano de organização e políticas de Controlo Interno**

No ponto 2.9.1 do POCAL está compreendido o plano de organização e políticas de controlo interno a adoptar pelas autarquias locais. Atendendo à missão e aos objetivos da organização, o plano de organização tem em vista o aproveitar ao máximo os recursos disponíveis, obter índices crescentes de prestação de serviços e dignificar e valorizar o profissionalismo dos recursos humanos (SATAPOCAL, 2006).

De acordo com Fernandes (2005), o plano de organização é o modo como todo o SCI está organizado, onde estão definidos também os objetivos da organização. Já na estrutura organizacional deve transparecer uma adequada segregação de funções, onde se definem quais as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis de actividade.

### **3.3.3 Objetivos dos métodos e procedimentos de controlo**

Em relação aos objetivos dos métodos e procedimentos de controlo, o ponto 2.9.2 do POCAL estabelece que, visam assegurar:

- “A salvaguarda da legalidade e regularidade no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;
- O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respectivos titulares;
- A salvaguarda do património;
- A aprovação e controlo dos documentos;

- A exactidão e integridade dos registos contabilísticos e a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- O desenvolvimento da eficiência das operações;
- A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- O controlo das aplicações e do ambiente informático;
- A transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos;
- O registo oportuno das operações pela quantia correcta, nos documentos e livros apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais”.

### **3.3.4 Aprovação e acompanhamento da Norma de Controlo Interno**

Enquanto elemento fundamental do SCI, a Norma de Controlo Interno (NCI) é o documento onde são reunidos todas as instruções relativas a procedimentos e métodos de controlo interno na entidade, nomeadamente sobre funções e documentos associados às várias áreas operacionais, com consequências na sua gestão orçamental, financeira e patrimonial.

Descrito no ponto 2.9.4 do POCAL, o processo de aprovação e acompanhamento da NCI é feito pelo órgão executivo do município, que também tem como objetivo manter em funcionamento um SCI adequado às atividades da autarquia (ponto 2.9.3 do POCAL). Sendo a NCI um documento onde se descrevem os procedimentos e métodos de controlo, esta difere de autarquia para autarquia, já que deve adequar-se à própria estrutura organizacional, bem como ajustar-se às diversas competências e atribuições e respetivas responsabilidades funcionais (Fernandes, 2005).

A NCI constitui um documento de grande importância para a organização e funcionamento dos sistemas administrativos, contabilísticos e operacionais, devendo configurar a estrutura de um normativo legal com capítulos, seções e artigos (Teixeira e Correia, 2000).

É também de referir que, conforme o estabelecido no ponto 2.9.9 do POCAL, após 30 dias da aprovação da NCI, o órgão executivo da autarquia local cujas contas são enviadas a julgamento do TC, deve remeter à Inspeção-Geral das Finanças, bem como ao próprio TC (Resolução nº 04/2001 – 2ª Secção) cópia da NCI, bem como todas as suas alterações.

### **3.3.5 Os procedimentos da Norma de Controlo Interno**

No ponto 2.9.10, o POCAL apresenta o conjunto de métodos e procedimentos obrigatórios que deverão constar da NCI. Constituem um instrumento de apoio a todos os funcionários e dirigentes com responsabilidades funcionais na área da contabilidade autárquica. Estão divididos em quatro áreas distintas:

- Controlo das Disponibilidades;
- Controlo de Terceiros;
- Controlo de Existências;
- Controlo de Imobilizado.

De forma mais geral, para não estar a descrever os pontos que podem ser consultados no POCAL, são consideradas Disponibilidades para os quais há que definir métodos de procedimentos de controlo:

- a) Os meios de pagamento, tais como notas de banco e moedas metálicas de curso legal, cheques e vales postais nacionais ou estrangeiros;
- b) Os meios monetários atribuídos como “fundo de manei” a responsáveis pelos serviços;
- c) Os meios monetários atribuídos como “fundos de caixa” aos responsáveis por postos de cobrança;
- d) Os depósitos em instituições financeiras, ou seja, os meios de pagamento existentes em contas à ordem em instituições financeiras.

Quanto ao controlo de Terceiros os métodos e procedimentos, têm como finalidade permitir:

- a) O controlo das dívidas de clientes, utentes e contribuintes, bem como das entidades devedoras de transferências para a autarquia local;
- b) Que os cabimentos e compromissos se encontram devidamente suportados pelos documentos de despesa;
- c) Que as faturas ou documentos equivalentes, inerentes às aquisições, se encontram corretamente contabilizadas;
- d) O controlo das dívidas a pagar aos fornecedores e outros.

Sobre as Existências, estas são todos os bens suscetíveis de armazenamento, destinados ao consumo ou venda. Normalmente em armazém encontram-se quantidades estritamente indispensáveis ao normal funcionamento dos serviços da autarquia, visando o custo/benefício associado às existências a deter em armazém, de forma a evitar desperdícios. Sendo que os métodos e procedimentos respeitantes às Existências, incidem em diversos aspectos desde o local de armazenagem correto, ao manuseamento, preenchimento de fichas de armazém, bem com a existência de uma inventariação física periódica

Por último, quanto aos métodos e procedimentos de controlo do Imobilizado, estes visam estabelecer os princípios gerais de inventário e cadastro, nomeadamente aquisição, afetação, valorimetria, registo, seguros, transferência, cessão, alienação e abate dos bens móveis e imóveis da autarquia, bem como as responsabilidades dos diversos serviços envolvidos na gestão do património.

Foi precisamente sobre estes quatro capítulos considerados primordiais para uma NCI, que foi elaborada uma revisão do documento, que irá ser explicada na secção “Conteúdo da Norma de Controlo Interno” no capítulo seguinte. De referir que esta revisão foi realizada tendo sempre como base a estrutura da NCI em vigor.



#### **4. O Estágio na Câmara Municipal de Coimbra**

##### **4.1 Caracterização da entidade, competências, serviços e estrutura organizacional**

Coimbra é uma cidade portuguesa, capital do Distrito de Coimbra, da Região Centro de Portugal, da sub-região do Baixo Mondego e da Beira Litoral com cerca de 143 396<sup>3</sup> (2011) habitantes. Sendo o maior núcleo urbano, é centro e referência na região das Beiras, com mais de dois milhões de habitantes.

Banhada pelo rio Mondego, Coimbra é sede de um município com 319,4 km<sup>2</sup>, subdividido em 18 freguesias<sup>4</sup> (2013): Almalaguês, Antuzede e Vil de Matos, Assafarge e Antanhol, Brasfemes, Ceira, Coimbra (Sé Nova, Santa Cruz, Almedina e São Bartolomeu), Eiras e São Paulo de Frades, Santa Clara e Castelo Viegas, Santo António dos Olivais, São João do Campo, São Martinho de Árvore e Lamarosa, São Martinho do Bispo e Ribeira de Frades, São Silvestre, Souselas e Botão, Taveiro, Ameal e Arzila, Torres do Mondego, Trouxemil e Torre de Vilela. O município é limitado a norte pelo município da Mealhada, a leste por Penacova, Vila Nova de Poiares e Miranda do Corvo, a sul por Condeixa-a-Nova, a oeste por Montemor-o-Velho e a noroeste por Cantanhede.

A organização do Município de Coimbra tem por suporte a existência de duas estruturas - uma política e outra administrativa inter-relacionada - no desenvolvimento da actividade municipal, com o objetivo conjunto de procura de satisfação dos seus munícipes, bem como a melhoria contínua da qualidade dos seus serviços. Os órgãos do município de Coimbra decompõem-se em Assembleia Municipal (órgão deliberativo) e Câmara Municipal (órgão executivo).

A Câmara Municipal de Coimbra (CMC), órgão executivo é constituído por onze membros (1 Presidente e 10 Vereadores) a quem compete, num quadro de delegações previamente estabelecido, a responsabilidade pela definição de estratégias e políticas municipais, bem como as decisões mais relevantes sobre as atividades do Município.

No âmbito deste órgão destaca-se, assim, através do mecanismo de delegações e subdelegações de competências, um “Corpo Executivo” constituído pelo Presidente da Câmara e os Vereadores investidos de responsabilidades na área de gestão, que têm a

---

<sup>3</sup> Lei n.º 75/2013, de 12 de Setembro – Estabelece o regime jurídico das autarquias locais

<sup>4</sup> Lei n.º 11-A/2013, de 28 de Janeiro – Reorganização administrativa do território das freguesias

seu cargo a supervisão direta das atividades desenvolvidas ao nível dos serviços municipais para consecução dos objetivos que materializam as políticas definidas.

Actualmente, a estrutura política do Executivo Municipal e respetiva distribuição de funções que se passa a apresentar.

Presidente:

- Manuel Augusto Soares Machado, com os pelouros:

Relações Externas e Comunicação; Apoio ao Investidor; Apoio às Freguesias; Auditoria; Planeamento e Estruturação Urbana; Planeamento e Controlo Financeiro e de Inovação Organizacional; Proteção Civil; Centro Histórico; Mobilidade e Gestão do Espaço Público; Gestão de Obras Municipais.

Vereadores com funções atribuídas:

- Rosa Maria dos Reis Marques Furtado de Oliveira, com os pelouros:

Recursos Humanos; Relações com o Município; Apoio Jurídico; Contra-ordenações e Execuções Fiscais; Contabilidade e Finanças; Património e Aprovisionamento; Sistemas de Informação; Informação Geográfica; Projetos, Cadastros e Solos.

- Carlos Manuel Dias Cidade, com os pelouros:

Gestão Urbanística; Fiscalização; Atividade Física e Desporto; Ambiente, Parques e Jardins.

- Jorge Manuel Maranhães Alves, com os pelouros:

Educação, Acção Social e Família; Polícia Municipal; Companhia de Bombeiros Sapadores.

- Carina Gisela Sousa Gomes, com os pelouros:

Turismo, Juventude, Acção Cultural; Gestão de Espaços Culturais.

- Francisco José Pina Queirós, com os pelouros:

Promoção e Reabilitação de Habitação; Gestão de Parque de Habitação; Gabinete Médico-Veterinário

Vereadores sem funções atribuídas:

- João Paulo Barbosa de Melo
- José António Raimundo Mendes da Silva
- José António Pinto Belo
- Paulo Jorge Carvalho Leitão
- José Augusto Moreira Ferreira da Silva

Quanto à Assembleia Municipal, durante a realização deste trabalho, apresentava 33 deputados eleitos, de acordo com a seguinte disposição:

- 13 Deputados eleitos pelo Partido Socialista (PS)
- 10 Deputados eleitos pela “Coligação por Coimbra” (PPD-PSD – PPM-MPT)
- 5 Deputados eleitos pela “Coligação Democrática Unitária” (CDU)
- 4 Deputados eleitos pelo “Cidadãos por Coimbra”
- 1 Deputado eleito pelo Partido Popular (CDS)

De acordo com os documentos previsionais, constituídos pelas Grandes Opções do Plano (GOP), que se subdividem em Plano Plurianual de Investimento (PPI) e Actividades Mais Relevantes (AMR), e pelo Orçamento, a arquitectura organizacional da Câmara Municipal de Coimbra apresenta diversas unidades orgânicas nucleares e serviços, conforme se lista na Tabela 1.

Nestes departamentos e serviços o Município emprega actualmente 1400 trabalhadores.

<b>Unidades Orgânicas Flexíveis (não integradas em Unidades Nucleares)</b>	<b>Unidades Orgânicas Nucleares</b>
Serviço Médico Veterinário (SMV)	Departamento de Planeamento e Gestão Urbanística (DPGU)
Gabinete de Protocolo e Comunicação (GPC)	Departamento de Obras Municipais (DOM)
Gabinete de Apoio ao Investidor (GAI)	Departamento de Desenvolvimento Social e Ambiente (DDSA)
Gabinete de Apoio às Freguesias (GAF)	Departamento da Cultura, Turismo e Desporto (DCTD)
Gabinete de Auditoria Interna e Qualidade (GAIQ)	Departamento de Administração Geral (DAG)
	Departamento Financeiro e de Inovação Organizacional (DFIO)

**Tabela 1 - Serviços da CMC**

**Fonte – CMC (Despacho n.º 6321/2014)**

Para além da estrutura dos serviços municipais, a autarquia tem uma influência dominante (detenção da maioria do capital social ou dos direitos de votos, ou outros processos de controlo de gestão) de um conjunto de entidades, em especial:

- Serviços Municipalizados de Transportes Urbanos de Coimbra (SMTUC);
- A.C. – Águas de Coimbra, E.M.;
- Coimbra iParque – Parque de Inovação em Ciência e Tecnologia e Saúde, E.M., S.A.

Relativamente à estrutura hierárquica dos serviços da autarquia apresentada na Figura 1, esta teve por base o Regulamento da Estrutura Orgânica Nuclear e o Regulamento da Estrutura Orgânica Flexível<sup>5</sup>, conforme o estipulado no Decreto-Lei n.º 305/2009 de 23 de Outubro, que estabelece o regime jurídico da organização dos serviços

<sup>5</sup> Ambos aprovados em Reunião da Câmara e Assembleia Municipal, a 29 de Abril de 2014, e publicados na 2.ª Série, n.º 57 do Diário da República, respetivamente pelo Despacho n.º 6321/2014 e pela Deliberação n.º 1199/2014 do Município de Coimbra.

das autarquias locais, e a Lei n.º 49/2012, de 29 de agosto, que aprova o estatuto do pessoal dirigente dos serviços e organismos da administração central, regional e local do Estado.

Tendo dado origem à seguinte estrutura organizacional:

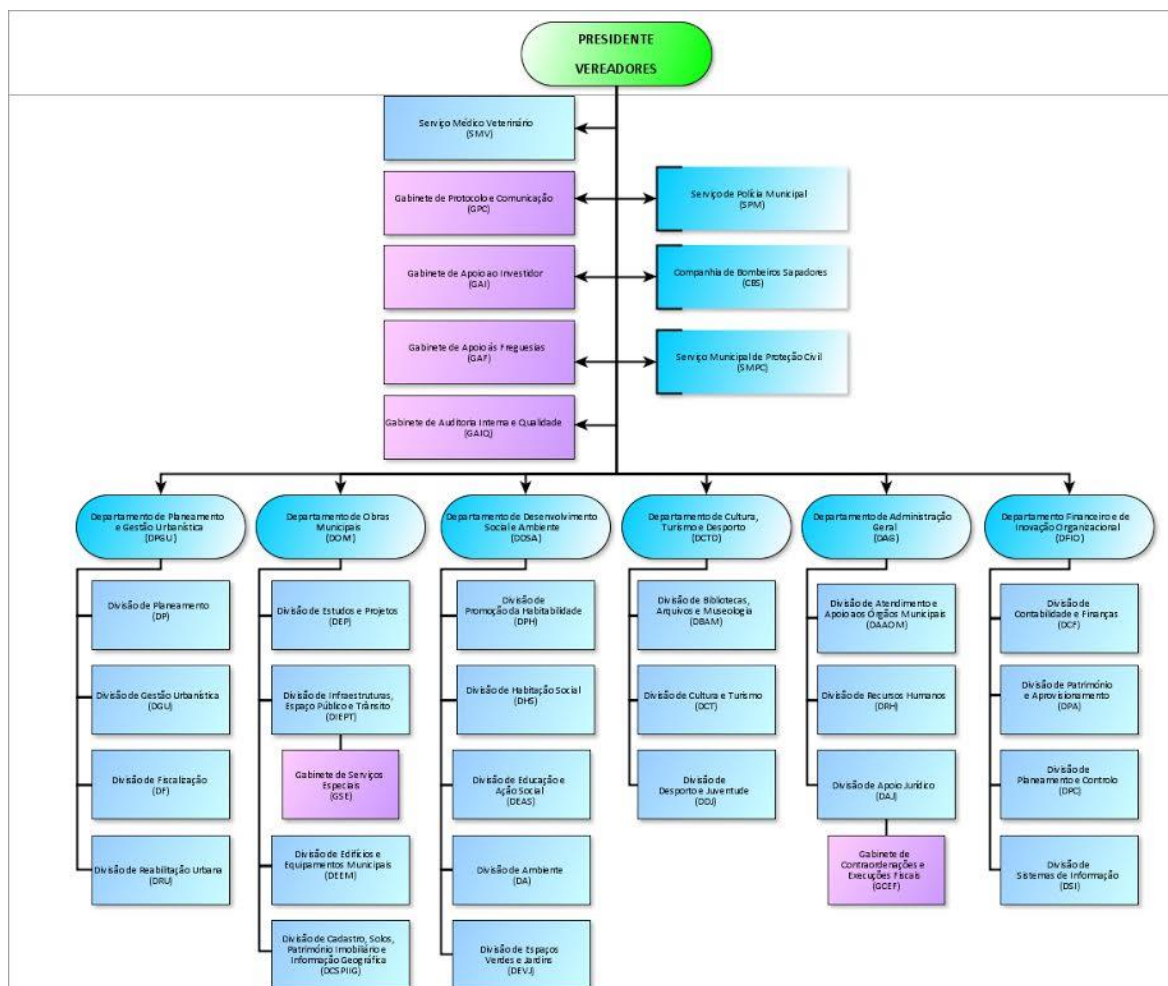


Figura 1 - Organograma dos serviços CMC

Fonte: CMC (Despacho n.º 6321/2014)

Foi no Gabinete de Auditoria Interna e Qualidade (GAIQ) que decorreu o estágio. O GAIQ, apesar de não estar integrado numa unidade orgânica nuclear, está diretamente relacionado com o Departamento Financeiro, das quais fazem parte diversas divisões como a de contabilidade e finanças ou a de património e aprovisionamento.

De acordo com a Estrutura Orgânica Flexível da Câmara Municipal de Coimbra (2014), o GAIQ é responsável e tem como competências (sobre orientação do Presidente da Câmara):

- a) Elaborar, implementar e acompanhar o Plano Anual de Auditoria, que contemple as vertentes de realização de despesa, arrecadação de receita e gestão patrimonial, na componente financeira, operacional e de sistemas de informação do universo municipal (serviços municipais, municipalizados e empresas municipais);
- b) Executar o Plano de Auditoria ou outras ações que lhe sejam atribuídas, segundo critérios de economia, eficácia e eficiência, evidenciando desvios e recomendando medidas preventivas e ações corretivas, sempre que possível, com recurso à bolsa de auditores internos;
- c) Acompanhar auditorias externas e organizar a elaboração de contraditórios;
- d) Acompanhar a implementação de ações corretivas e melhorias identificadas nas auditorias realizadas;
- e) Desenvolver, implementar e acompanhar o sistema de controlo interno do Município, assegurando a regularidade e legalidade das operações e a salvaguarda de ativos;**
- f) Desenvolver e monitorizar o Plano de Prevenção de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas;
- g) Sensibilizar os serviços municipais para as melhores práticas em matéria de auditoria e controlo interno, promovendo e monitorizando a implementação no universo municipal;**
- h) Proceder à auscultação das necessidades e satisfação dos munícipes e efetuar o tratamento e divulgação dos dados;
- i) Planear, implementar, gerir e monitorizar o sistema de gestão da qualidade;
- j) Implementar sistemas, após aprovação, de modelos organizacionais;
- k) Elaborar os relatórios de gestão da qualidade;

- I) Propor iniciativas de divulgação dos conceitos e práticas da qualidade e ações e formações de sensibilização junto dos trabalhadores do Município

## **4.2 O Estágio no Gabinete de Auditoria Interna e Qualidade**

### **4.2.1 Objetivos e plano**

O objetivo da realização do estágio foi relacionado com o desenvolvimento, implementação e acompanhamento do SCI, mais concretamente, com a elaboração uma proposta de alteração da NCI, que contemple as preocupações dos vários departamentos da CMC e as várias técnicas de controlo interno, pertinentes para a actividade municipal.

Neste sentido, foi definido o seguinte plano de atividades:

1. Enquadramento do estagiário na Instituição e na unidade orgânica (Gabinete de Auditoria Interna e Qualidade - GAIQ);
2. Apresentação ao estagiário das noções, legislação e ferramentas de base inerentes à Gestão Autárquica;
3. Consulta de legislação e documentação diversa, adequada aos objetivos do estágio e das atividades a desenvolver;
4. Inclusão do estagiário nos trabalhos em curso no GAIQ, na área de finanças públicas;
5. Compilação, organização e sistematização de documentação com vista a:
6. Identificar os requisitos essenciais à Norma de Controlo Interno (NCI), do ponto de vista da eficácia e da eficiência que o documento deve ter;
7. Redigir uma proposta de NCI para o Município de Coimbra, considerando a sua atual estrutura.
8. Contacto com outros gabinetes e divisões do Município que possam contribuir para o objetivo do estágio;
9. Participação / acompanhamento de atividades internas do GAIC que ao momento estejam em curso (por ex., seminários, apoio a outras unidades orgânicas, etc.);
10. Elaboração de um relatório final

Seguindo este plano foi então elaborado o seguinte cronograma:

Atividades	Novembro	Dezembro	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						
10						

#### 4.2.2 Tarefas Realizadas

Considerando o plano de trabalho definido, durante o estágio, foram realizadas diversas tarefas. Inicialmente houve um período de integração na entidade e particularmente na unidade orgânica (GAIQ), onde foram apresentadas ao estagiário diversas noções contidas em documentação e legislação relevante, bem como as ferramentas legais de base inerentes à Gestão Autárquica.

De uma forma resumida, para além dos documentos como a NCI, o Relatório de Gestão, e todos os documentos previsionais (como as GOP e Orçamento da CMC), também foram dados a conhecer:

- O Despacho n.º 6321/2014 que, de acordo com os termos e para os efeitos previstos no n.º 6 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 305/2009 de 23 de Outubro, torna público as Estruturas Nucleares da CMC e dos SMTUC, estando descrita a organização de todos os serviços;



- A Deliberação n.º 1199/2014 que, de acordo com os termos e para os efeitos previstos do n.º 6 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 305/2009 de 23 de Outubro, da Lei n.º 49/2012 de 29 de Agosto, e da alínea b) do n.º 1 do artigo 35.º da Lei n.º 75/2013, torna público as Estruturas Flexíveis da CMC e dos SMTUC, estando descritas todas as unidades orgânicas.

Outro tipo de documentação e legislação referente a toda a Administração Pública de uma forma mais geral, foi também consultada como:

- O Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de Janeiro, que aprova o Código dos Contratos Públicos (CCP), estabelecendo a disciplina aplicável à contratação pública e o regime substantivo dos contratos públicos que revistam a natureza do contrato administrativo;
- O Decreto-Lei n.º 127/2012 de 21 de Junho, que visa estabelecer, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 14.º da Lei n.º 8/2012 de 21 de Fevereiro – Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso (LCPA), os procedimentos necessários à aplicação da mesma e à operacionalização da prestação de informação;
- A Lei n.º 8/2012, de 21 de Fevereiro, que aprova as regras aplicáveis à assunção de compromissos e aos pagamentos em atraso das entidades públicas.

Feito o primeiro contacto e enquadramento, e depois de dominados as competências necessárias à concretização do único e principal objetivo do estágio, foi elaborada uma compilação, organização e sistematização de toda a documentação, com vista a identificar quais os requisitos essenciais à NCI, do ponto de vista da eficácia e eficiência que o documento deve ter.

A partir deste momento, começou a ser redigida a proposta de alteração da NCI para o Município de Coimbra, sempre considerando e tendo por base a sua atual estrutura, que acabou por sofrer algumas alterações durante a sua revisão. Ao longo deste trabalho de elaboração de uma nova NCI, foram contactados diversos gabinetes e

outras divisões do Município, de forma a poderem dar sugestões do trabalho até então realizado, bem como para partilharem o conhecimento acerca do Município.

Como referido o grande objetivo ao longo das 20 semanas de estágio no GAIQ, foi a revisão da actual NCI da CMC, que até ao momento, ainda se encontra em vigor. Todo o trabalho elaborado durante o estágio foi muito específico e teve em vista auxiliar o GAIQ na elaboração de uma NCI praticamente nova, que irá ser proposta à Assembleia Municipal para aprovação em Outubro de 2015.

Depois de feita a introdução a todo o sistema de trabalho e modo de funcionamento da CMC, começou então a elaboração da revisão da NCI.

Esta revisão inicialmente estava prevista realizar-se de uma forma faseada e planeada, onde iria haver presencialmente um contato prévio com os vários departamentos da CMC, durante um determinado número de dias, através do qual se iria recolher o máximo de informação, para que depois posteriormente se pudesse fazer a revisão da NCI, alterando os pontos que se achassem mais relevantes, como já foi mencionado anteriormente.

Este processo iria repetir-se ao longo do estágio, de forma a poder contactar com todos os responsáveis e com os intervenientes que lidassem directa ou indirectamente com os procedimentos e métodos de controlo já mencionados. Por razões alheias ao GAIQ, não foi possível prosseguir com o planeado, sendo que se acabou por optar por outro modo de actuação e operação.

Optou-se então por se iniciar a revisão da NCI primeiramente com o estudo intensivo da actual NCI, sendo que ao mesmo tempo foram consultadas outras NCI de diversas autarquias locais do país (Porto, Lisboa, etc). Desta forma, fazendo algum benchmarking, permitiu tirar rapidamente algumas conclusões ao nível do conteúdo a ter em conta para a revisão, que irão ser elaboradas nos capítulos seguintes.

### **4.2.3 Trabalhos desenvolvidos para a revisão da Norma de Controlo Interno da CMC**

#### **4.2.3.1 Estrutura da Norma de Controlo Interno**

A atual NCI da CMC, que ainda se encontra em vigor, e que foi durante a realização do estágio, revista de forma a estar adequada com a realidade atual do Município, está estruturada por capítulos e artigos, como é habitual no que toca a toda a documentação legal.

A NCI começa com um capítulo introdutório, o das Descrições Gerais, onde está descrito o objeto e o âmbito da aplicação da NCI, como também as competências para a sua implementação e divulgação. Os dois capítulos seguintes são os da Contabilidade Patrimonial e Orçamental, onde estão os procedimentos de controlo relacionados com os lançamentos contabilísticos ou o apuramento e contabilização de provisões para cobrança duvidosa, e o da Contabilidade Analítica.

O quarto capítulo, Regras de Execução do Orçamento e das GOP, abrange procedimentos em redor da execução orçamental tanto da despesa como da receita. De seguida, o capítulo designado de “Empresas do Sector Empresarial Local e SMTUC”, onde se abordam temas como o financiamento de empresas do sector empresarial local.

Com a designação de “Acompanhamento da Execução das Grandes Opções do Plano/Plano Plurianual de Investimentos”, e “Modificações Orçamentais” estão os seguintes capítulos.

Entre vários capítulos, a actual NCI, conta no total, com 17 capítulos, onde de uma forma rigorosa e minuciosa, mas nem sempre objetiva, estão descritos os diversos procedimentos a ter em conta para o correcto funcionamento de todos os serviços do Município, de uma forma eficiente e eficaz.

Como já mencionado ao longo do relatório, de acordo com o POCAL, a NCI tem de obrigatoriamente incluir apenas os métodos e procedimentos de controlo referentes às Disponibilidades, Terceiros, Existências e Imobilizado. Depois de elaborada a consulta de diversas NCI de outras autarquias locais, concluiu-se que nem sempre se cumpre esta estrutura de uma forma tão rigorosa.

Em relação à estrutura da NCI da CMC, pode-se concluir que se encontra um pouco confusa. A NCI é um documento que já foi elaborado há diversos anos, sendo necessário com o passar do tempo, sofrer algum tipo de actualização. Por exemplo, devido a alterações e revisões da própria legislação, foram sendo adicionados diversos capítulos e artigos há NCI original, que a tornaram um pouco dispersa e pouco funcional para quem necessita de lidar com um tipo de documento destes no seu dia-a-dia. Passou-se então a ter em conta ao longo da revisão, que a NCI devia ser elaborada de forma a que o documento fosse fácil e “amigável” de consultar.

#### **4.2.3.2 Conteúdo da Norma de Controlo Interno**

Continuando com a revisão da NCI, agora com enfoque mais propriamente no seu conteúdo, outro ponto importante, foi o facto de a NCI não estar muito concordante com outro tipo de documentos da CMC, nomeadamente com os procedimentos desenhados no âmbito do sistema de gestão da qualidade. A NCI, como facilmente se percebe, é um documento que deve ser objetivo, o que, por vezes, pode levar a que o seu conteúdo não consiga explicar na totalidade de determinado procedimento. Para estas situações existe um dossier, que contempla os mais diversos procedimentos e instrumentos de trabalho, os quais possuem um fluxograma com todos os pontos de controlo interno, onde estão explicados muito mais pormenorizadamente determinadas situações em comparação com a NCI. Devendo então passar a existir (depois da revisão) nos diversos capítulos e artigos da NCI, uma referência aos diferentes procedimentos de trabalho nos casos relevantes.

Uma outra conclusão, ainda tendo em conta a questão do conteúdo da NCI, foi o facto de esta possuir determinados capítulos e artigos que não são obrigatórios estarem presentes no documento. Relembre-se, que de acordo com o POCAL, a NCI deve obrigatoriamente referir-se quanto aos procedimentos e métodos de controlo interno no que toca a Disponibilidades, Terceiros, Existências e Imobilizado. Os restantes assuntos devem ser discutidos internamente, sendo que posteriormente a autarquia decide, se os

deve incluir ou não na NCI. Dado este facto, pôs-se a dúvida de que se era viável criar dois tipos de documento para a CMC em separado:

- A Norma de Controlo Interno, documento relacionado apenas com o que a legislação obriga; e
- O Manual de Controlo Interno, documento que englobasse todos os restantes assuntos.

Esta questão, acabou por se discutir numa das diversas reuniões, que se realizaram ao longo do estágio entre o GAIQ e os responsáveis de alguns departamentos, onde se decidiu que apenas deveria existir um documento, que seria a NCI, pois seguindo a lógica de tornar toda esta informação mais “amigável” de consultar, não faria sentido uma mudança demasiado profunda e radical, considerando que a maior parte dos trabalhadores e funcionários da CMC, estão habituados e têm enraizado determinada forma de trabalhar, esperando-se resistências à mudança.

Desta forma definiu-se então que a NCI deveria continuar a ser um documento no qual se mencionavam todos os procedimentos e métodos de controlo interno para além dos referidos no POCAL, bem como possuir diversos capítulos com informação relativa a outros temas importantes para o funcionamento eficaz e eficiente da CMC, como são os casos:

- Da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica
- Da gestão processual e documental
- Da gestão de recursos humanos
- Das aplicações e ambiente informático
- Da gestão de viaturas e máquinas

Como já foi referido, no início deste capítulo, o trabalho realizado durante o estágio, apesar de ter incidido de uma forma global em toda a NCI, foi mais direccionado na revisão dos procedimentos e métodos de controlo, sendo esse o tema de mais interesse e mais relacionado com as competências que foram adquiridas ao longo da licenciatura e do mestrado em Gestão.

O modo de atuação na revisão para cada uma das áreas críticas de controlo (Disponibilidades, Terceiros, Existências e Imobilizado), foi muito similar, podendo-se resumir a três pontos:

- A nível de estrutura: perceber se os artigos e os capítulos presentes na NCI estariam de alguma forma, mal estruturados;
- A nível de conteúdo: confirmar se todos os pontos mencionados no POCAL e restante legislação relevante estariam presentes na NCI;
- A nível de requisitos: concluir se a NCI englobaria e explicaria os procedimentos de controlo dos pontos críticos mais comuns a cada uma das áreas.

Começando pela área das Disponibilidades, relativamente à NCI em vigor, a nível de estrutura dos artigos não foi proposta nenhuma alteração significativa, nem ao nível do seu conteúdo, já que foram confirmados que todos os pontos na NCI estavam de acordo com o previsto no POCAL. De forma a poder confirmar tudo isto, foram então revistos aqueles que são considerados os pontos críticos mais comuns nesta área, de onde poderão surgir algum tipo de violação aos procedimentos.

Os pontos críticos que mais se destacam nesta área, de acordo com Marçal e Marques (2011: 59) são:

- “A existência em caixa de montantes muito elevados, face às necessidades diárias, provocando riscos desnecessários ao responsável;
- Não raras vezes, os cheques em branco encontram-se na posse do tesoureiro, uma vez que ele é um dos elementos com poderes para movimentar a conta;
- Grande parte das receitas cobradas diariamente por serviços diferentes da tesouraria, não são depositados diariamente;
- As reconciliações bancárias, não são feitas mensalmente, em dia surpresa e por funcionários que não estejam ligados à tesouraria;
- O apuramento de responsabilidade do tesoureiro não é feito de surpresa, nem quando a lei o determina;

- Nem sempre as condições de segurança das instalações de guarda dos valores são adequadas e apropriadas e, as respectivas chaves, encontram-se geralmente, na posse de vários funcionários;
- Por vezes, o tesoureiro não se encontra caucionado ou este mostra insuficiente, bem como os seguros contra riscos de manuseamento e transporte;
- Verifica-se por regra, a inexistência de um regulamento de fundo maneiio que discipline o seu funcionamento e utilização”.

Feita esta análise mais minuciosa, aos pontos críticos descritos, concluiu-se relativamente aos procedimentos e métodos de controlo das Disponibilidades, que a NCI tem descrito tudo o que é necessário para o seu bom funcionamento. De referir, que foi impossível na prática lidar com a unidade orgânica da CMC responsável por esta área, sendo que a conclusão retirada é apenas uma suposição, baseada no que está escrito na NCI em vigor, não tendo sido possível perceber se realmente todos estes pontos críticos estão a ser controlados.

Quanto à área de Terceiros, sendo esta uma área abrangida pelos mais diversas assuntos, devido ao tempo limitado de duração do estágio, foi revista apenas a parte relacionada com as Compras. Concretamente, foram revistos os procedimentos a ter em conta para a formação de contratos de empreitadas de obras públicas, locação e aquisição de bens e serviços, estando estes procedimentos relacionados com o Código dos Contractos Públicos (CCP).

A nível de estrutura dos artigos não houve nada a alterar, quanto a nível de conteúdo foi adicionado ao actual artigo 19º da NCI o seguinte procedimento:

- Quando esteja em causa a aquisição de serviços abrangidos pelo artigo 5º do CCP, devem ser seguidos os princípios da transparência, da igualdade e da concorrência e adoptados procedimentos de consulta ao mercado, adequados ao valor do contrato a celebrar

A nível dos requisitos que a NCI deve conter, foram tidos em conta os pontos críticos mais comuns nesta área, que de acordo com Marçal e Marques (2011: 58) são os seguintes:

- “Por vezes, as compras são adquiridas sem respeito pelo regime jurídico das aquisições de bens e serviços, bem como sem observância da regularidade financeira e da necessária competência para autorizar as despesas;
- Em geral, verifica-se a inexistência de um local para recepção dos bens e serviços, diferente do sector das compras, onde devem ser conferidas física, qualitativa e quantitativa, observando-se assim uma correcta segregação de funções”.

Uma vez mais, a NCI atual mostrou estar de acordo com o previsto no POCAL como também prevê as situações mais comuns que possam surgir e que tenham necessidade de controlo. A revisão da área de Compras, foi devidamente acompanhada pelo seu responsável, tendo sido realizadas diversas reuniões ao longo do estágio, onde se chegou à conclusão que apenas devia ser adicionado à atual NCI o artigo 19º acima descrito.

Passando para a área das Existências, a nível da estrutura e de conteúdo pode-se dizer que tudo foi alterado. Na atual NCI apenas existia um artigo designado “Sistema de Inventário”, onde estavam descritos todos os procedimentos, tendo este sido dividido em dois artigos, um sobre inventário e gestão de existências, e outro sobre controlo e reconciliação de existências.

Foram também adicionados, os seguintes procedimentos que se encontravam em falta:

- A entrega de materiais pelo armazém deve ser conferida pelo requisitante, que deve assinar a guia de saída. O armazém deve comunicar via correio electrónico ruptura de stock relativamente a materiais pedidos pelas unidades orgânicas.
- O reaprovisionamento de existências é da competência dos armazéns municipais e só será efetivado após parecer devidamente fundamentado pelos serviços requisitantes/consumidores, tendo cinco dias úteis para se pronunciarem, caso



contrário não será realizada a compra. O armazém deve informar sobre o histórico de consumo dos materiais a reaprovisionar, devendo dar preferência a aquisições por fornecimentos contínuos.

Todas as alterações realizadas foram posteriores a uma visita presencial ao armazém principal da CMC, a qual teve como objetivo conhecer e perceber o funcionamento, de um modo geral, do armazém, bem como em trabalho conjunto com a Divisão de Património e Aprovisionamento. Assim, o capítulo das Existências ficou mais completo passando a englobar os procedimentos que previnem e evitam os diversos pontos críticos mais comuns mencionados por Marçal e Marques (2011: 57):

- “Raramente, um local de armazenagem corresponde um único espaço, com uma única entrada e com um único responsável;
- As entradas e saídas de armazém nem sempre são suportadas em guias de entrada e saída, devidamente autorizadas;
- Nem sempre as quantidades constantes das fichas de stocks do armazém coincidem com as existências físicas;
- O registo das fichas de stocks é geralmente efectuado pela mesma pessoa que controla e manuseia fisicamente as existências em armazém;
- Durante o decorrer do ano, raramente são feitos inventários periódicos parciais, não se procedendo, em devido tempo, às respectivas regularizações contabilísticas;
- Em caso de quebras ou faltas significativas e anormais, muito esporadicamente se procede ao apuramento de responsabilidades, mediante instauração de competente processo disciplinar;
- Raramente são desenvolvidas verificações ao estado e às condições dos stocks para se aferir sobre o seu estado de obsolescência, deterioração ou danificação;
- Os critérios adoptados na valorização de existências, à entrada e saída em armazém, nem sempre estão conforme os fixados legalmente”.

Por último, a área do Imobilizado que, a par da área das Existências foi a que mais tempo teve dedicado, sendo uma área conhecida por diversos problemas que foram ocorrendo nos últimos anos no Município de Coimbra.

A nível de estrutura a NCI em vigor possui 7 artigos, que acabaram por ser modificados e compilados em apenas cinco:

- Bens de imobilizado;
- Responsabilidade, gestão e controlo de registo do imobilizado;
- Abates;
- Património Imobiliário;
- Reconciliações.

De forma a NCI englobar e prevenir os pontos mais críticos desta área, descritos mais à frente, foram então adicionados alguns dos seguintes procedimentos:

- A gestão dos bens do imobilizado é realizada de acordo com o regulamento de inventário e cadastro do património municipal, em vigor.
- A conservação e manutenção dos bens, é da responsabilidade das direcções, departamentos, divisões e outras unidades orgânicas aos quais os bens estejam afetos.
- Todas as alterações aos bens móveis (transferências, estado de conservação, furtos, extravios, sinistros, etc...) devem ser documentadas, fundamentadas, visadas pelo respetivo dirigente e comunicadas no prazo máximo de cinco dias, ao serviço responsável pelo Património e Aprovisionamento, para actualização de registo no Cadastro.
- Nos casos de furtos, extravios ou incêndios, deverá ser lavrado um auto de ocorrência (anexando relação dos bens desaparecidos e respetivos números de inventário), sem prejuízo da participação às autoridades quando estejam esgotadas todas as possibilidades de resolução interna da ocorrência.
- Sempre que, pelo Município, seja adquirido um prédio rústico ou urbano, deve o serviço responsável pelo Património e Aprovisionamento, logo

após a outorga da escritura ou documento equivalente, promover a sua inscrição matricial e registo em nome da autarquia.

Os pontos mais críticos desta área de acordo com Marçal e Marques (2011: 56), são descritos da seguinte forma:

- “Nem sempre existem fichas de imobilizado, e caso existam, raramente se encontram actualizadas em virtude da inexistência de um “Serviço de Património”, que se ocupe da sua permanente actualização, pois é mais difícil manter um inventário actualizado, do que elaborá-lo;
- Por vezes, nas aquisições de imobilizado não é verificada a conformidade legal, a regularidade financeira, a economia, a eficiência e a eficácia, bem como os regimes jurídicos de empreitadas de obras públicas e de aquisição de bens e serviços, sendo facilmente constatadas, no seu âmbito, ilegalidades ou irregularidades;
- É vulgar existirem diferenças entre as fichas do imobilizado e os registos contabilísticos, motivadas pela falta de realização periódica de reconciliações entre aqueles dois tipos de registos;
- Raramente uma verificação física parcial e periódica coincide e confere com os registos das fichas de imobilizado, quer seja porque o bem foi abatido, está avariado ou mudou de instalações;
- Não são abatidos em devido tempo bens que já não se encontram funcionais/operacionais sobrecarregando o respectivo inventário;
- Raramente as obras realizadas por administração directa são valorizadas no âmbito de uma contabilidade analítica/custos;
- Nem sempre o valor dos seguros se encontra actualizado, de forma a permitir um grau de cobertura adequado;
- Quando se verificam grandes reparações, raramente se contabiliza o respectivo valor e se prolonga a vida útil do bem na respectiva proporção;

- O controlo da actividade das viaturas, máquinas e equipamentos é muito deficiente, dificultando a obtenção de elemento sobre a sua afectação, utilização e funcionamento;
- A alienação de imobilizado nem sempre é autorizada pela entidade/órgão competente, e se processa por hasta pública ou concurso público, conforme o previsto na lei;
- Raramente, as obras quando entram em exploração ou ficam operacionais, são transferidas atempadamente da conta do imobilizado em curso para a conta do imobilizado respectivo, começando a gerar o respectivo custo de amortização”.

De acordo com as alterações propostas, os pontos críticos nesta área descritos acima passaram a estar previstos na NCI, e desta forma podem ser controlados mais facilmente.

A revisão da NCI descrita ao longo deste capítulo, irá ser posteriormente analisada pelo GAIQ, bem como pelos diversos serviços da CMC, de forma a que todos os procedimentos e métodos de controlo adicionados sejam validados para que, em Outubro de 2015 em Assembleia Municipal a NCI seja aprovada, e de seguida implementada.

#### **4.2.3.3 Implementação da Norma de Controlo Interno**

O órgão executivo da CMC, para além da elaboração e implementação da ainda em vigor NCI, que define os procedimentos necessários a um adequado controlo da actividade da autarquia, assegura o seu acompanhamento e avaliação permanentes.

De forma a melhorar e apurar a implementação do POCAL, tendo em conta as preocupações inerentes a uma gestão económica, eficiente e eficaz das actividades desenvolvidas pela autarquia, torna-se necessário proceder à reorganização dos procedimentos internos.

Como já foi mencionado, a implementação de um SCI exigido pelo POCAL, apresentou-se como uma grande inovação no método de funcionamento e organização

das Autarquias Locais, uma vez que permite a implementação do método e sistemas de controlo até agora não utilizadas.

A NCI contém então os elementos necessários à implementação do CI na CMC, englobando os métodos e procedimentos necessários à organização e controlo dos diversos serviços, constituindo um sistema dinâmico de relacionamento entre atos administrativos das várias unidades orgânicas em sequências lógicas e eficazes, deixando em aberto o incremento de novos métodos e procedimentos que acompanhem a dinâmica evolutiva natural da estrutura da Câmara Municipal.

A NCI deve, desta forma, assegurar:

- O desenvolvimento das atividades inerentes à evolução patrimonial e orçamental, de forma ordenada, eficaz e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a integridade dos registos contabilísticos e a preparação de informação financeira e orçamental, conforme a legislação em vigor;
- A manutenção de um sistema de Contabilidade Analítica abrangente, compatível e integrado, que contribua para a prossecução de objetivos específicos, no quadro de um sistema de procedimentos de controlo que constam em outros documentos mas que devem também ser parte integrante da NCI:
  1. Delimitar o custo das funções, atividades e projetos municipais;
  2. Quantificar os custos e os proveitos, quando aplicável, dos serviços prestados e bens produzidos pelo Município;
  3. Determinar os custos das intervenções por administração direta;
  4. Quantificar a estrutura de custos das unidades orgânicas;
  5. Quantificar o custo das transferências para entidades terceiras (em numerário/valor e em espécie);
  6. Delimitar o custo com máquinas e viaturas (cálculo do custo hora/máquina e custo km/viatura).

Por outras palavras, a NCI deve permitir proceder a:

- Controlo administrativo, no qual compreende o controlo hierárquico dos procedimentos e registos relacionados com o processo de tomada de decisões, e portanto, com os planos, políticas e objetivos definidos pelos responsáveis; e
- Controlo contabilístico/financeiro, visando garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos ativos

## **5. Análise Crítica**

Com o decorrer do estágio, e à medida que tomava um maior conhecimento de todo o modo de funcionamento, em geral do Município de Coimbra, em especial do GAIQ, foi permitido chegar a diversas conclusões que serão discutidas neste capítulo.

Começando pelas competências e conhecimentos necessários durante as 20 semanas de trabalho, foram inicialmente sentidas algumas dificuldades na integração e na forma de organizar e lidar com todo o conteúdo legislativo relacionado com a Administração Pública em Portugal. Constata-se que, praticamente para cada tomada de decisão numa autarquia local como é a CMC, existe determinada legislação com a descrição pormenorizada dos pontos a ter em conta para a realização de cada atividade.

Perante o facto de estar mais familiarizado com o sector privado, e não tanto com o sector público, o que advém de ter sido aluno da Licenciatura e Mestrado em Gestão, e não por exemplo de uma licenciatura em Administração Pública, foi uma realidade um pouco diferente da qual estava habituado, sendo que o estágio veio preencher a falta de conhecimentos nesta área.

Foi neste seguimento, que foi então decidido que o trabalho realizado durante o estágio, apesar de ter incidido de uma forma global em toda a NCI, foi mais direccionado para a revisão do seu conteúdo, particularmente dos procedimentos e métodos de controlo das áreas referidas no POCAL, dado ser o tema de mais interesse e mais

relacionado com as competências que foram adquiridas ao longo da Licenciatura e do Mestrado em Gestão.

É também de referir que, para se trabalhar num local como o GAIQ, é necessário um conhecimento profundo da organização, já que se lida de uma forma geral com todo o funcionamento dos diversos departamentos e divisões da Câmara. Note-se que a CMC lidera um município que, nos termos do Anuário Financeiro dos Municípios, é considerado de grande dimensão, aproximando-se dos 150.000 habitantes, com todo um conjunto de serviços públicos locais que tal dimensão exige. Atualmente, os trabalhadores do GAIQ já passaram, ao longo dos anos, por diferentes postos de trabalho na CMC, mostrando uma enorme experiência com as diferentes problemáticas que foram surgindo.

Neste seguimento, é de notar que, para a realização do objetivo do estágio, a revisão da NCI, foi essencial uma aprendizagem a nível global da organização, para a que foi necessário também contactar e reunir com responsáveis de diversas áreas. Tal, nem sempre foi possível, por razões alheias ao próprio GAIQ, o que limitou o recolher informação presencialmente nas diferentes unidades orgânicas, tendo vindo a alterar e dificultar um pouco a realização das tarefas e o modo de atuação durante o estágio, para a concretização do objetivo.

Apesar da situação de não se ter conseguido uma plena interação com todos os intervenientes que eram importantes para a partilha de informação, de forma a melhorar a revisão da NCI elaborada, considera-se que o objetivo, em geral, foi alcançado, pelo que o desafio do estágio foi superado, tendo possibilitado a aprendizagem de diferentes conteúdos importantes para completar os conhecimentos e competências académicas até então conhecidas.

Por último, foi de notar durante o estágio, que na CMC existe alguma falta de interesse de alguns colaboradores, em relação à implementação e importância que a NCI tem para com o seu trabalho. Sendo que durante o estágio, principalmente aquando da revisão da NCI, teve-se em conta o facto de este documento passar a ser visto com mais utilidade dentro da CMC.

## 6. Conclusão

Depois de terminado o estágio e concluída a redação deste Relatório, facilmente se percebe que, ao longo dos últimos anos, as entidades da Administração Pública têm vindo a apostar e a desenvolver ferramentas e técnicas indispensáveis ao CI da sua atividade.

Hoje em dia é indispensável para uma autarquia local, a implementação de um SCI, sendo esta obrigatória nos termos do POCAL. A existência de um SCI adequado, pode contribuir não só, de um modo geral, para melhorar a fiabilidade de informação financeira e atuar na prevenção de determinados erros, ilegalidades e fraudes, como também ajudar a atingir os objetivos, ao cumprimento das leis e regulamentos e a melhorar os serviços prestados.

Fazendo parte integrante do SCI, a NCI é um documento de extrema importância, já que é usado diariamente nos diversos departamentos e divisões da autarquia local, onde se pode encontrar explícita e objetivamente todos os procedimentos e métodos de controlo referentes às Disponibilidades, Terceiros, Existências e Imobilizado, bem como outros temas (contabilidade orçamental e analítica, gestão de recursos humanos, gestão de viaturas e máquinas, etc.) inerentes às atividades da entidade, no caso em apreço, o município.

Importa finalmente referir que, sendo a NCI utilizada quase como “manual” para rapidamente se tirarem dúvidas acerca de determinado procedimento, esta deve ser rigorosamente analisada antes de ser aprovada pela respetiva Assembleia Municipal, prevendo-se alguma dinâmica para a sua revisão, de forma a estar permanentemente atualizada, não só de acordo com a legislação em vigor, como também com as práticas e modo de funcionamento interno de cada autarquia local, em cada momento.



## **Bibliografia**

Almeida, J. R. N., e Correia, A. P. (1999). *Manual de Contabilidade das Autarquias Locais*. Editora Rei dos Livros.

Araújo, Pedro L. S. (2013). *O Controlo Interno nas Juntas de Freguesia*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto.

Câmara Municipal de Coimbra (2014a). Norma de Controlo Interno.

Câmara Municipal de Coimbra (2014b). Grandes Opções do Plano e Orçamento.

Câmara Municipal de Coimbra (2013). Relatório de Gestão.

*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (2013). Internal Control – Integrated Framework. Acedido em 5 de Março de 2015, em <http://www.coso.org/documents/Internal%20Control-Integrated%20Framework.pdf>

Costa, Anabela M. C. (2008). *A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra.

Costa, C. B. (2010). *Auditoria Financeira – Teoria e Prática*. 9ª Edição, Editora Rei dos Livros. Lisboa.

Ernest & Young (2010). *Improving internal controls; the Ernest & Young guide for humanitarian aid organizations*. Acedido em 10 de Abril de 2015, em <http://www.ey.com/pt/en>.

Fernandes, Cidalina L. (2005). *O Sistema de Controlo Interno nos Municípios Portugueses: O caso da Câmara Municipal de Ansião*. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão. Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra.

Fachada, Francisco J. C. (2014). *Sistema de Controlo Interno na Administração Central do Estado: o caso dos organismos do Ministério das Finanças*. Dissertação de Mestrado em Gestão. Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra.

Institute of Internal Auditors (2012). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*. Acedido em 5 de Março de 2015, em <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>

International Federation of Accountants (2001). *Governance in the Public Sector: A Governing Body perspective*. International Public Sector Study.

Ladeira, Maria D.L. (2013). *A Avaliação da Implementação do Sistema de Controlo Interno no Município da Azambuja*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Escola Superior de Gestão e Tecnologia, Instituto Politécnico de Santarém.

Marçal, N. e Marques, F. L. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público*. 1ª Edição, Edições Sílabo. Lisboa.

Morais, G. e Martins, I. (2013). *Auditoria Interna Função e Processo*. 4ª edição, Áreas Editora. Lisboa.

Meneses, Nuno F. S. (2013). *O Controlo Interno e as Autarquias Locais*. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto.

Pradas, L. T. e Salvador, I. C. (1995). *Auditoria de entidades locais*. Instituto de Auditores – Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid

SATAPOCAL (2006). *Manual de apoio técnico à aplicação do POCAL – Regime Completo*. Estudos do CEFA

Sousa Franco, A. L. P. (2001). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Volume 1, 4ª Edição, Almedina. Coimbra.

Sousa, Alfredo José (1998). *Os Tribunais de Contas na melhoria da Administração Pública: a experiência portuguesa*. Revista do Tribunal de Contas da União, V.29, nº75. Brasília.

Teixeira, F.C. e Correia, J.C. (2000). *POCAL: O Sistema de Controlo Interno*. Ediliber, Editor de Publicações, Lda. Coimbra.

Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos*. Volume 1. Lisboa.

Valente, Liliana S.P (2014). *O contributo para um Sistema de Controlo Interno em uma Entidade do Setor Não Lucrativo – Estudo de caso de uma IPSS*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra.

## Legislação

- Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de Janeiro – Aprova o Código dos Contratos Públicos (CCP)
- Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro – Aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
- Decreto-Lei 84-A/2002, de 5 de Abril – Altera o POCAL no que respeita às regras previsionais
- Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de Junho – Regulamenta a LCPA
- Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho – Novo Regime da Administração Financeira do Estado (RAFE)
- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho – Aprovado o Sistema Nacional de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro – Cria e aprova o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)
- Decreto-Lei n.º 305/2009, de 23 de Outubro – Estabelece o regime jurídico da organização dos serviços das autarquias locais
- Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro – Segunda alteração ao Decreto-Lei n.º 54-A/99, que aprova o POCAL
- Deliberação n.º 1199/2014 do Município de Coimbra
- Despacho n.º 6321/2014 do Município de Coimbra
- Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública
- Lei n.º 8/2012, de 21 de Fevereiro – Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso (LCPA)
- Lei n.º 11-A/2013, de 28 de Janeiro – Reorganização administrativa do território das freguesias
- Lei n.º 49/2012, de 29 de agosto – Aprova o estatuto do pessoal dirigente dos serviços e organismos da administração central, regional e local do Estado
- Lei n.º 75/2013, de 12 de Setembro – Estabelece o regime jurídico das autarquias locais

- Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto – Lei do Enquadramento do Orçamento de Estado
- Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas
- Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro – Primeira alteração ao Decreto-Lei n.º 54-A/99, que aprova o POCAL
- Regulamento da Estrutura Orgânica Nuclear – Publicado na 2.ª série, n.º 57, do Diário da República
- Regulamento da Estrutura Orgânica Flexível – Publicado na 2.ª série, n.º 57, do Diário da República
- Resolução do Tribunal de Contas – Resolução nº 04/2001 – 2ª Secção