

• U

C •

FDUC FACULDADE DE DIREITO  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

# A importância do controlo interno na Administração Pública Portuguesa: o caso da Universidade de Coimbra

## The importance of internal control in the Portuguese Public Administration: the case of the University of Coimbra

Alexandre Filipe Silva Henriques

Relatório de Estágio apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º ciclo de Estudos em Administração Pública (conducente ao grau de Mestre), sob orientação do Professor Doutor Daniel Taborda.

Coimbra, 2016

# Agradecimentos

A todos que direta ou indiretamente, ao longo da vida acadêmica, contribuíram para que este relatório fosse exequível.

# Resumo:

O presente relatório de estágio visa analisar a importância da incorporação de práticas de gestão no setor público, em concreto, a implementação de sistemas de controlo interno nas instituições públicas. A gestão pública é permanentemente objeto de escrutínio público, pelo que é relevante estudar a utilização dos instrumentos ao seu dispor analisando as práticas internacionais sobre os controlos internos e o percurso legislativo em Portugal, bem como a implementação do sistema de controlo interno numa instituição de referência – a Universidade de Coimbra.

**Palavras-chave:** controlo interno; sistema de controlo interno; gestão pública; setor público; Universidade de Coimbra

# Abstract:

The present internship report aims to analyze the importance of incorporating management practices in the public sector, in particular, the implementation of internal control systems in public institutions. Because public management is permanently object of public scrutiny, it is relevant to study the use of instruments at its disposal by analyzing international practices on internal controls and the legislative process in Portugal and the implementation of the internal control system in a reference institution - the University of Coimbra.

**Keywords:** internal control; internal control system; public administration; public sector; University of Coimbra

# Lista de siglas e abreviaturas

AP – Administração Pública

AICPA – American Institute of Certified Public Accounts

CCP – Código dos Contratos Públicos

CI – Controlo Interno

CPA – Código do Processo Administrativo

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CPV – Vocabulário Comum para Contratos Públicos

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DCA – Divisão de Compras e Aprovisionamento da UC

IFAC – International Federation of Accountants

IIA – The Institute of Internal Auditors

ISA – International Standard on Auditing

NPD – Número de processo de despesa

NPM – New Public Management

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

POCE – Plano Oficial de Contabilidade de Educação

SAP – Software utilizado de apoio à gestão da UC

SAS – Statement on Auditing Standards

SEC – Securities and Exchange Commission - Bolsa de New York.

SCI – Sistema de Controlo Interno

SGF – Serviço de Gestão Financeira

SOX – Sarbanes-Oxley Act

TC – Tribunal de Contas

UC- Universidade de Coimbra

# Lista de figuras e tabelas

TABELA 1 - OS CINCO COMPONENTES DO COSO .....	20
TABELA 2 – MISSÃO E VISÃO DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA .....	31
TABELA 3 - TRABALHADORES DA UNIVERSIDADE DE COIMBRA.....	31
TABELA 4 - VALÊNCIAS DA ADMINISTRAÇÃO DA UC.....	32
TABELA 5 - PROCEDIMENTOS DE COMPRAS PÚBLICAS .....	37
IMAGEM 1 – O CUBO COSO .....	15
IMAGEM 2 - ORGANOGRAMA REDUZIDO DA UC .....	30
IMAGEM 3 - CIRCUITO DOS PROCEDIMENTOS DE COMPRA.....	45

# Índice

1	Introdução.....	1
2	Considerações teóricas .....	3
2.1	Contextualização histórica .....	3
2.2	Conceitualização: os controlos internos .....	8
2.3	Controlo Interno: a sua conceção.....	10
2.4	Componentes do Controlo Interno.....	15
2.4.1	Ambiente de Controlo .....	16
2.4.2	Processo de Avaliação do Risco.....	16
2.4.3	Atividades de Controlo.....	17
2.4.4	Informação e Comunicação.....	18
2.4.5	Monitorização dos Controlos .....	19
2.5	Os controlos internos no âmbito da Administração Pública Portuguesa .....	21
3	O Objeto de Estudo .....	28
3.1	Considerações metodológicas.....	28
3.2	Caraterização da instituição .....	29
3.3	Caraterização geral das funções.....	32
3.4	Descrição do <i>modus operandi</i> .....	39
3.4.1	Ajuste direto simplificado .....	43
3.4.2	Compras ao abrigo dos contratos.....	43
3.4.3	Ajuste Direto com convite a uma entidade.....	43
3.4.4	Ajuste direto com convite a duas ou mais entidades .....	44

3.4.5	Outras considerações relativas ao processo de compra .....	45
3.5	Outras funções realizadas .....	46
3.6	Propostas de melhoria no âmbito do controlo interno .....	47
4	Conclusão .....	53
5	Bibliografia.....	i



# 1 INTRODUÇÃO

---

Depois de um período expansionista e de uma intensa participação do Estado na economia, a partir dos anos 70, o papel do Estado na sociedade reconfigurou-se por questões económico-financeiras e também ideológicas. Várias medidas foram implementadas, desde cortes orçamentais, privatização de empresas públicas, abertura da concorrência aos setores até então monopolizados pelo Estado e a aproximação da gestão pública às práticas privadas. Esta reconfiguração do Estado teve como objetivo torná-lo menos burocrático, mais eficiente, financeiramente mais sustentável e menos presente na economia. Todas as medidas enunciadas enquadram-se na abordagem que influenciou as reformas das administrações públicas europeias – a *New Public Management* (NPM).

Com a aproximação do setor público às práticas de gestão privada foram implementadas várias medidas que visavam melhorar a gestão pública, exemplo disso é implementação e formalização de sistemas de controlo interno (SCI) na Administração Pública (AP). Devido aos inúmeros escândalos financeiros que assolaram os Estados Unidos da América, no final do século passado e início deste, os controlos internos assumiram uma maior relevância nas organizações, contribuindo efetivamente para que os objetivos definidos pela gestão sejam concretizáveis. A garantia de cumprimento desses objetivos é razoável mas não é absoluta, porque associado à operacionalização dos controlos internos, por norma, estão seres humanos e há riscos associados à sua condição. Por esse motivo os controlos internos não valem por si, há cinco componentes que são fundamentais para o seu bom funcionamento: o ambiente de controlo (a importância dada ao controlo interno (CI) por toda a organização); avaliação do risco (todas as organizações funcionam sob riscos e é importante identificá-los e geri-los constantemente); atividades de controlo (o procedimento ou política que garante a operacionalidade de acordo com os objetivos da gestão); informação e comunicação (a forma como os dados das transações são registados e comunicados); monitorização (o acompanhamento que a organização faz dos controlos de internos).

Em Portugal o primeiro diploma que legisla sobre esta temática é o Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, que instituiu os sistemas de controlo interno na administração

financeira do Estado. Presentemente com a aprovação do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, as instituições públicas têm em mãos um desafio exigente com a adoção do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas a partir de janeiro de 2017. Este diploma vai concretizar algumas alterações relevantes no âmbito do CI que também serão abordadas no presente relatório.

O funcionamento das instituições públicas, por si só, é uma matéria que ao longo dos tempos suscita uma discussão alargada entre a sociedade civil e decisores políticos. Há uma permanente interrogação sobre a eficácia e eficiência da gestão pública e por esse motivo, torna-se vital compreender qual a relevância dada aos instrumentos de gestão disponíveis na Administração Pública Portuguesa e contribuir para o debate com propostas de melhoria que garantam um melhor funcionamento da AP. O presente relatório incide sobre o caso da Universidade de Coimbra onde são analisados os controlos internos na Divisão de Compras e Aprovisionamento da Universidade de Coimbra (DCA), de acordo com o trabalho desenvolvido ao longo do estágio curricular.

Em suma, o ensaio subdivide-se nos seguintes pontos: a introdução do tema em discussão; o desenvolvimento, que analisa a ascensão do controlo interno e os seus componentes essenciais, relacionando os mesmos com a introdução de medidas legislativas e, por fim, a análise da importância dos controlos internos na gestão pública incidindo sobre o caso de estudo; finalmente, a conclusão do trabalho e respetiva bibliografia.

## 2 CONSIDERAÇÕES TEÓRICAS

---

### 2.1 CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA

No final do século XVIII e início do século XIX algumas das motivações dos movimentos revolucionários que desencadearam a revolução Francesa, foram as necessidades de libertar a produção e o lucro dos poderes intervencionistas do Estado Absolutista (Vaz, 1998). Estas necessidades colocaram a classe Burguesa na primeira linha pela libertação dos poderes do Príncipe, exigindo a participação nos negócios estaduais e reclamando o reconhecimento e a garantia dos Direitos Humanos, designadamente a liberdade e propriedade individual. Com o triunfo do Iluminismo<sup>1</sup>, o modelo económico assente no mercado, na livre concorrência e na capacidade do mercado se autorregular vingou.

No modelo liberal *laissez-faire*<sup>2</sup> - tendo Locke, Adam Smith e David Ricardo como economistas mais entusiastas – a intervenção do Estado na economia é mínima. Encontrando-se manietado pela passividade financeira e abstenção económica, o Estado, quando confrontado com os problemas da concentração urbana, do trabalho infantil, do número excessivo de horas de trabalho, do baixo nível salarial e da ausência de um serviço social de saúde e de reformas (Prada, 1973), não foi capaz de oferecer uma resposta assertiva a estes problemas da sociedade. Os valores sociais começaram a ganhar ênfase perante o individualismo liberal e, assim, as críticas ao modelo económico liberal emergiram. Inicialmente com economistas alemães<sup>3</sup> a liderarem as reações antiliberais e posteriormente acompanhados por Socialistas que também rejeitavam este modelo.

---

<sup>1</sup> Como demonstra Azevedo (2008), “com o triunfo do iluminismo e a separação das esferas pública e privada, a nova ordem instalada e, bem assim, a ideologia que a promoveu e sustentou trouxeram um sopro emancipatório que alterou profundamente a imagem (...)”.

<sup>2</sup> Expressão utilizada por Economistas Liberais para salientar a necessidade do mercado funcionar livremente.

<sup>3</sup> “Facilmente convertidos aos princípios do liberalismo, os economistas alemães cedo concluíram pela inadequação do modelo liberal à economia alemã, ainda fundamentalmente agrícola”, como defende António Sousa Franco, Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro, (1992:226).

Com as sucessivas crises económicas e consequentemente as duas Guerras Mundiais, estávamos perante o fracasso dos ideais liberais. A resposta a este fracasso foi dado através de um Estado Intervencionista (*Welfare State*). O papel central que o Estado passou a assumir originou um aumento significativo da qualidade de vida das populações, fruto da utilização de dinheiros públicos para as políticas de bem-estar – por exemplo em Portugal: “(...) em 1970, apenas 50% da população estava coberta com sistemas de saúde. Em 1976, a cobertura é de 100%” (Mozzicafreddo, 1992: 66), esta melhoria justifica-se com a criação do Serviço Nacional de Saúde. Os serviços públicos no âmbito da saúde, segurança social, educação, entre outros, concretizaram o progresso do bem-estar geral. Estes anos de progresso social foram acompanhados de uma economia em crescimento, bem como do fortalecimento das estruturas sociais, do serviço público e da melhoria dos índices de qualidade de vida (com a educação pública, com as políticas de proteção social, o acesso à saúde etc.). Devido à participação constante do Estado, inevitavelmente, a sua presença era sentida na maioria dos setores da economia sendo que o setor público absorvia “entre 30% a 50% do rendimento nacional” (Franco, 1992: 63).

Após estes anos dourados, houve um abrandamento da economia e consecutivamente uma perda de receitas fiscais e sucessivos desequilíbrios orçamentais. Perante este cenário, o Estado aumenta a carga fiscal para suportar a sua volumosa despesa. Com o aumento fiscal começa a questionar-se a intervenção e dimensão do Estado na economia e, consecutivamente, o modelo socioeconómico vigente. A partir da década de 70 o denominado Estado Social entra em crise, suscitando-se críticas à dimensão e omnipresença do mesmo. Por causa do abrandamento do crescimento económico, do envelhecimento da população, da queda da natalidade, da consecutiva insustentabilidade da segurança social e da queda das receitas fiscais, os governos ocidentais procuraram novas soluções para AP, sendo que as governações de Ronald Reagan e Margareth Thatcher (sob influência da ideologia *New Right*) lançaram severos ataques à ideia de um Estado de bem-estar social (Araújo, 2007). As influências desta linha de pensamento tiveram um enorme impacto nos governos ocidentais, mudando profundamente o pensamento vigente em relação ao papel do Estado na sociedade e ao serviço público.

Para Bevir e O'Brien (2001), o Estado de bem-estar social estava na origem de três problemas. Primeiro, o elevado nível de gastos públicos prejudicava a economia e

conduzia a elevadas taxas de inflação. Em segundo lugar, o nível de gastos era exagerado e insustentável o que acelerava o esgotamento do modelo. Argumentava-se que parte da despesa pública era utilizada para alimentar uma elite burocrata ineficiente e que esta elite poderia ser substituída pelo mercado. Em terceiro e último lugar, a acusação da permissividade do sistema que não disponibilizava incentivos para a utilização eficiente dos recursos. Vários setores da sociedade reclamavam uma AP mais eficiente, mais célere e responsável e que, essencialmente, respondesse às necessidades de uma sociedade dinâmica e às exigências dos agentes económicos.

A abordagem da NPM surge como a “grande resposta aos problemas da Administração Pública, partindo da crença que a gestão do setor privado era superior à gestão no setor público” (Araújo, 2007: 3), esta perspetiva inspirada nos modelos empresariais de organização e gestão privada serviu de base às várias reformas no âmbito da AP.

A NPM vem desta forma alterar o paradigma da AP, criando um modelo administrativo que se sobrepunha e que progressivamente eliminava o modelo tradicional da Administração – o modelo burocrático. Esta mudança justificava-se pela necessidade de a AP “promover (em vez de entravar) o desenvolvimento e porque a gestão pública tinha de promover a eficiência dos seus serviços e também de criar condições para que os cidadãos exercessem reais capacidades de escolha, com reflexos positivos na qualidade e adequação dos serviços prestados e a autonomia das pessoas” (Moreira, Jalali e Alves, 2008: 105). Esta doutrina administrativa, a partir da década de 70, dominou a reforma da AP de vários países.

No caso Português, desenvolveu-se uma reforma por etapas (Laguna, 2009) e há vários elementos que caracterizam a NPM. De acordo com Hood (1991), Pollit (1991) e Denhardt e Denhardt (2000), os traços identificadores da incorporação da NPM pelas Administrações Públicas tradicionais são:

- i. A integração de gestores profissionais que provêm do setor privado na AP indo ao encontro da profissionalização da gestão em detrimento de gestores públicos com vínculo político-partidário;

- ii. A introdução de medidas e padrões de avaliação de desempenho para responsabilizar cada agente público de forma inequívoca;
- iii. A necessidade de controlar os resultados e proceder à avaliação do custo/benefício da ação pública, primando pelos resultados face aos processos da ação;
- iv. A fragmentação de grandes estruturas em unidades mais pequenas com gestão própria, unificando e individualizando a gestão, possibilitando a responsabilização dos gestores;
- v. A introdução de mecanismos de mercado que impelem à concorrência (por exemplo na contratação), garantindo um serviço de qualidade e também uma redução de custos;
- vi. A adoção de medidas e práticas do setor privado que flexibilizavam a gestão de modo a definir uma estratégia individualizada e adequada ao objeto final;
- vii. Finalmente, a preocupação com o condicionamento e parcimónia na aplicação de recursos, procurando uma utilização eficiente dos recursos e redução de custos.

Em síntese este modelo é uma gestão profissional, não no sentido da gestão dos profissionais, mas na profissionalização da gestão do setor público; explicita medidas de desempenho; dá ênfase aos resultados; fragmenta grandes unidades administrativas; cria competição entre agências; adota estilos de gestão empresariais e insiste na necessidade de fazer mais com menos dinheiro (Hood, 1991). Independentemente da introdução de medidas fundamentais para a AP surgiram várias vozes críticas em relação a este modelo, assentes no facto de a NPM levantar vários problemas e contradições. De um ponto de vista mais prático e analisando o impacto da implementação da NPM (Pollit, 2000), verifica-se que, na generalidade, a documentação produzida pelos governos (referente ao modelo burocrático) é pura retórica. Em resultado deste modelo, assistiu-se a um “efeito

*downsizing*<sup>4</sup>” e, em muitos casos, houve um acréscimo de eficiência, sendo também “inconsistente a correlação entre a implementação da NPM e o desempenho macroeconómico” (Pollit, 2000: 195). Sucintamente, Hood (1991) aponta as seguintes falhas:

- i. A *New Public Management* não tem qualquer conteúdo teórico, para o autor é uma “roupagem” vazia de conteúdo;
- ii. A consequência da sua implementação tem sido o aumento do controlo orçamental e de desempenho, não existindo qualquer melhoria nos serviços públicos;
- iii. Embora o novo modelo se apresente como um promotor do bem comum, tem servido de veículo para interesses individuais, criando uma elite de gestores públicos com privilégios superiores aos dos antigos administradores;
- iv. E por fim, a dificuldade de exportar um modelo com matriz Britânica para outras estruturas e culturas administrativas.

Embora recentemente tenham surgido novas perspetivas e abordagens teóricas para a gestão pública (Osborne et al., 2013), a NPM, foi o modelo preponderante nas reformas da Administração Pública Portuguesa. Indissociável deste modelo é o conceito da *accountability*, que surge da necessidade de prestar informação (financeira ou não) e de prestar contas sobre os resultados obtidos da atividade da Administração Pública, baseando-se entre outros na “transparência, na prestação de contas e na existência de órgãos com capacidade de fiscalização e atuação” (Saraiva et. al., 2016: 6). De acordo com Sanusi *et. al.* (2015: 161; tradução livre do autor), “o sistema de controlo interno desempenha um papel importante para garantir a eficácia das boas práticas da entidade”, o que revela a existência de uma relação entre a qualidade dos CI e a fiabilidade da informação prestada pela entidade fruto das suas boas práticas. Nesse sentido e fruto das boas práticas das instituições, os controlos internos são cruciais para prevenir distorções

---

<sup>4</sup> “*Downsizing* é um plano de eliminação de cargos ou empregos, foi um fenómeno que afetou centenas de empresas e milhões de trabalhadores desde o final de 1980” (Cascio, 1993:95)

significativas nas organizações e para garantir a fiabilidade dos atos administrativos, tornando, assim, o SCI um instrumento fundamental para o reconhecimento da *accountability*.

Os controlos internos assumiram um papel importante no início do século XXI por força dos inúmeros escândalos financeiros que assolaram os Estados Unidos da América – por exemplo “o escândalo da Enron” (Pereira, 2006: 13). Em virtude destes escândalos, é aprovada neste país em 2002 uma legislação importante no âmbito dos controlos internos - a Lei Sarbanes-Oxley (SOX). Nas secções 302 e 404 da referida Lei é onde se centram as preocupações das empresas que procuram instituir CI em conformidade com a SOX, as secções são relativas “à avaliação pela gestão do sistema de controlo interno existente” (Santos, 2013:14). Na secção 404<sup>5</sup> surge a exigência para que os órgãos de gestão das empresas de valores mobiliários avaliem as deficiências do CI das suas organizações e emitam um relatório como parte integrante do relatório financeiro para acionistas e reguladores (Cheh, Lee e Kim, 2010). Em Portugal, a CMVM é a entidade que regula o mercado de instrumentos financeiros e, de acordo com o Regulamento 3/2008, de 2008, no capítulo dos deveres de informação as empresas têm que realizar um relatório de avaliação - neste relatório são identificadas as deficiências detetadas e que ainda não foram corrigidas pelo SCI. No referido regulamento, a CMVM enaltece a realização deste relatório por considerar “o controlo interno um processo contínuo e intrínseco aos objetivos estratégicos da gestão uma vez que as políticas, procedimentos, mecanismos de conferência e outros aspetos que o constituam devem contribuir para estabelecimento de uma cultura de cumprimento e de gestão de riscos”.

## **2.2 CONCEITUALIZAÇÃO: OS CONTROLOS INTERNOS**

Independentemente da natureza pública ou privada da organização a sistematização dos controlos internos é fundamental para a sua operacionalidade. A sistematização consiste no plano da organização e de todos os procedimentos adotados pela gestão da entidade que auxilie a atingir os seus objetivos, assegurando, tanto quanto praticável, a metódica e eficiente conduta da sua atividade (IFAC, 2012). Não se esgota

---

<sup>5</sup> De acordo com Sun (2016: 280), “o principal objetivo da secção 404 é proporcionar a divulgação de informação útil sobre a eficácia dos controlos internos nas empresas, protegendo dessa forma os acionistas ao prevenir práticas fraudulentas”.



na garantia da fiabilidade da informação financeira, uma vez que se consubstancia no conjunto de políticas e procedimentos que visam responder aos riscos da atividade e cumprir os objetivos definidos pela gestão (Taborda, 2015). De acordo com Baptista da Costa (2014) para uma empresa ou entidade exercer a sua atividade operacional é fundamental implementar um SCI.

Segundo Morais e Martins (2013), a primeira organização a conceitualizar o termo CI foi a *American Institute of Certified Publics Accounts*, em 1934, com a seguinte definição, posteriormente também utilizada pela SEC e SAS:

*“O controlo interno compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adoptadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de activos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão”.*

Depois desta primeira definição de CI várias organizações e autores têm vindo a desenvolver o conceito ao longo do tempo. O *Institute of Internal Auditors* (2012:20) define o CI como “qualquer ação que aperfeiçoe a gestão do risco e aumente a possibilidade da organização alcançar as metas e objetivos definidos pela gestão”. Outra organização que tem assumido um papel relevante é o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). Esta organização privada, que se dedica ao melhoramento do relato financeiro através da qualidade da implementação de controlos internos adequados e eficazes à governação das entidades, define o CI como uma ação com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objetivos: eficácia e eficiência dos recursos; fiabilidade da informação; cumprimento das leis e normas estabelecidas (COSO, 2013).

Já a *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (2001), entende o CI como um processo contínuo que é implementado pela entidade para lidar com os riscos e providenciar uma garantia razoável na prossecução na sua missão. Sulaiman *et al.* (2008) defende que um SCI adequado promove a eficiência e eficácia das operações da organização e garante, razoavelmente, a concretização dos objetivos da entidade.

No contexto Europeu houve uma clara influência dos Estados Unidos da América no caminho legislativo percorrido. Neste âmbito, destaca-se o Plano de Ação sobre a Modernização do Direito das Sociedades e a Melhoria do Governo das Sociedades da União de 2003 em que surgiram várias medidas de reforço da qualidade e eficácia do SCI. Em relação ao setor público Português, o conceito CI, surge no Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, o qual veio estruturar o SCI na administração financeira do Estado. De acordo com o artigo 2.º do presente Decreto-Lei, o controlo interno compreende “a verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei”. Por fim, o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas (artigo 214.º da CRP) – o Tribunal de Contas (1999), define o CI como uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere.

É relevante que todas as medidas de CI implementadas se adequem às atividades das organizações e assumam preponderância na sua consolidação organizacional, assegurando a fiabilidade dos registos contabilísticos e da informação financeira e a concretização dos objetivos operacionais definidos pela gestão, prevenindo e evitando a ilegalidade das ações, erros e fraudes. Todas as entidades necessitam de um CI adequado e de uma gestão dos riscos pró-ativa e prospetiva, que transmita aos gestores uma segurança razoável no controlo efetivo dos riscos que afetam a concretização dos seus objetivos (Dănescu *et. al.*, 2014). Assim, o CI assume uma maior relevância no contexto do setor público dada a obrigação de prestar contas aos cidadãos que contribuem para o seu funcionamento.

### **2.3 CONTROLO INTERNO: A SUA CONCEÇÃO**

No amplo debate teórico sobre os controlos internos consolidaram-se dois tipos de controlos (Hayes *et al.*, 1999; AICPA, 1972): os controlos administrativos e os controlos contabilísticos.

Para Batista da Costa (2014:234) o CI administrativo é “aquele que se inclui, embora não se limitando, ao plano da organização e aos procedimentos e registos que se relacionam com os processos de decisão que conduzem à autorização das transações pelo órgão de gestão”. No âmbito do CI administrativo há dois tipos de autorizações: a global e a específica. A autorização global é usual e não envolve quantias avultadas e não se integra em situações específicas. Já a autorização específica ocorre quando a operação está sujeita a uma autorização devido à sua natureza e às implicações legais e financeiras que podem advir da mesma. Para garantir a eficácia do controlo interno administrativo é fundamental que haja uma clara definição das funções, das responsabilidades e dos níveis de autoridade de cada interveniente na organização. Corretamente definido, o controlo administrativo é o alicerce para um controlo contabilístico fiável (Tribunal de Contas, 1999).

Já o controlo interno contabilístico compreende o “plano da organização e o registo e procedimentos que se relacionam com a salvaguarda dos ativos e com a confiança que inspiram os registos contabilísticos” (Batista da Costa, 2014: 234). Garante-se, assim, que as transações são executadas com uma autorização geral ou específica; que as ações são registadas produzindo demonstrações financeiras em conformidade com os princípios contabilísticos e o controlo dos ativos da instituição; que o acesso aos ativos é apenas permitido com autorização superior; e finalmente, que os registos contabilísticos são periodicamente comparados. Para o Tribunal de Contas (1999), os registos contabilísticos são em simultâneo meio de controlo e de prova.

Segundo Morais e Martins (2014: 33), os CI classificam-se em:

- i. *“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 (exemplo: obrigar a duas assinaturas em todos os pagamentos);*
- ii. *Detetivos – servem para detetar ou corrigir factos indesejáveis que já tenham ocorrido. São considerados controlos à posteriori (exemplo: efetuar contagens físicas);*

- iii. *Diretivos ou Orientativos – servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, isto é, para produzir efeitos “positivos”, porque boas orientações previnem que as más aconteçam (exemplo: criar regulamentos internos na entidade);*
- iv. *Corretivos – servem para retificar problemas identificados (exemplo: relatórios de artigos obsoletos);*
- v. *Compensatórios – servem para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas da entidade (exemplo: cruzar a informação sobre o valor das entradas em armazém e os registos da contabilidade)”*

Independentemente da sua funcionalidade, certo é que nenhuma organização funciona normalmente sem implementar controlos internos. Mesmo quando não está formalizado ou articulado sistematicamente, o CI é significativo para o cumprimento dos objetivos da gestão. De acordo com Arens *et al.* (2014:290; tradução livre do autor) os controlos internos são implementados tendo em conta os seguintes objetivos:

- i. *“Zelar pela confiança do relato financeiro, sendo que a administração é a responsável pela elaboração das demonstrações financeiras para os investidores, credores e utilizadores dentro da responsabilidade legal e profissional logo, a existência dos CI têm que garantir que estes dados são fidedignos e confiáveis.*
- ii. *Devem garantir a eficácia e eficiência das operações, os controlos dentro de uma organização têm que estimular a utilização eficaz e eficiente dos recursos da organização para otimizar a concretização dos objetivos.*
- iii. *Por fim, devem caucionar o cumprimento das leis e regulação, salientando o papel desempenhado pela Seção 404 que obriga todas as organizações a integrar nas demonstrações financeiras um relatório sobre a estrutura dos controlos internos e procedimentos”.*

Para que os objetivos sejam atingidos com sucesso é importante respeitar certos princípios na construção dos controles internos. De acordo com Marçal e Marques (2011) a segregação de funções, o controle de operações, a definição de autoridade e de responsabilidade, a competência do pessoal e os registros dos dados são os princípios essenciais para assegurar o funcionamento mínimo do CI.

Há dois conceitos a ter em conta quando da formalização do SCI: a confiança razoável e as limitações inerentes do SCI chaves (Arens *et al.*, 2014:291).

Todos os controles internos formalizados permitem apenas assegurar que haja uma confiança razoável nas demonstrações financeira e sobre as operações desenvolvidas pela instituição, razoável mas não absoluta porque todos os controles envolvem uma série de tarefas e operações e, portanto, com o risco e fiabilidade inerente à condição humana (Taborda, 2015). O conceito de segurança razoável consente a existência de falhas que não são prevenidas ou detetadas em tempo útil pelo SCI implementado. Por exemplo, “o funcionamento de um controlo pode não ser eficaz, como acontece quando a informação produzida para efeitos de CI (por exemplo, um relatório de exceções) não for usada eficazmente, porque o indivíduo responsável por rever a informação não compreende a sua finalidade ou não toma medidas apropriadas” (ISA 315: A46).

A garantia não absoluta da eficácia do CI está interrelacionada com o segundo conceito, as limitações inerentes de cada controlo. Independentemente da qualidade da conceção e implementação do SCI, a sua total eficácia depende da envolvência, competência e confiança de quem operacionaliza os controlos. Por exemplo, se num procedimento de contagem de inventários efetuado por dois funcionários (segregação de funções), nenhum deles entender as instruções dadas ou se ambos são descuidados ao realizar a contagem, os resultados finais serão sempre desfasados face à realidade. Mesmo quando a contagem é realizada corretamente, a administração pode instruir os empregados para sobreavaliarem a contagem e melhorar assim os seus resultados. Da mesma forma que os dois empregados podem exagerar a contagem intencionalmente de forma a encobrir um roubo de inventário por um ou por ambos. Este ato de conspiração de dois ou mais empregados para roubar ativos e deturpar registos é o chamado conluio (Arens *et al.*, 2014). Todos os controlos são falíveis por três razões: a incompetência de quem executa os controlos; o conluio entre dois ou mais empregados; ou por derrogação

superior – administração (Taborda, 2015). Além das limitações resultantes da condição humana, há circunstâncias organizacionais que contribuem para a ineficácia do CI.

De acordo com Batista da Costa (2014) a relação custo/benefício da implementação do SCI por vezes pode ser uma limitação porque o custo pode ser superior ao benefício que dele se espera obter. As transações pouco habituais também podem escapar a qualquer controlo porque o SCI é implementado maioritariamente para as operações recorrentes da organização. A dimensão da empresa também é um fator que contribui para a eficácia do SCI. Numa instituição com poucos trabalhadores é difícil promover uma boa segregação das funções a exercer; em contraste, a supervisão por parte da gestão é muito mais eficaz numa organização pequena. Esta supervisão pode compensar as oportunidades limitadas da segregação de funções (ISA 315: A49). Por fim, a dependência da utilização das tecnologias de informação pode limitar o CI porque os dados informáticos são facilmente acedidos ilegitimamente.

Para além do acesso ilegítimo aos dados há outros riscos associados à utilização das tecnologias de informação (TI) como: “a possibilidade de o pessoal de TI ter privilégios de acesso para além dos necessários para executar as suas funções, em violação da segregação de funções; alterações não autorizadas a dados em ficheiros de base; alterações não autorizadas a sistemas e programas; não introdução de alterações necessárias em sistemas ou programas; intervenção manual inapropriada; perda potencial de dados ou incapacidade de aceder a dados quando necessário.” (ISA 315: A56). A utilização das tecnologias de informação tem riscos associados como qualquer outra atividade, mas, no âmbito geral, a utilização das tecnologias de informação é importantíssima na implementação do SCI das organizações porque possibilita: a aplicação de forma consistente das regras de negócio predefinidas e a execução de cálculos complexos no processamento de grandes volumes de transações ou de dados; o aumento da oportunidade, disponibilidade e rigor da informação; a facilitação da análise de informação; o aumento da capacidade de monitorizar o desempenho das atividades da entidade e das suas políticas e procedimentos; a redução do risco de que os controlos sejam contornados; o aumento da capacidade de atingir a segregação eficaz de funções através da implementação de controlos de segurança nas aplicações, bases de dados e sistemas operativos (ISA 315, A55).

Reconhecendo a existência de limitações e problemas na implementação de todos os sistemas de controlo interno, na AP é essencial que o SCI garanta, razoavelmente, a fiabilidade atos da administração com a mitigação de erros, de fraudes e de eventuais ilegalidades das ações e que o SCI seja construído com base no princípio da eficiência administrativa não burocratizando ainda mais as operações. A rigidez da atividade operacional do setor público é uma oportunidade que deve contribuir para garantir uma maior eficácia do SCI. No seio da AP importa proteger os cidadãos e o dinheiro público, garantindo a transparência dos atos administrativos e uma maior e mais fiável prestação de contas a todos os cidadãos. Em suma, é necessário mitigar os riscos próprios das atuações das Administrações Públicas com a implementação de SCI, uma vez que existe uma “relação inversa entre a qualidade dos controlos e o nível de risco da organização” (Ernest & Young, 2015:15; tradução livre do autor).

## 2.4 COMPONENTES DO CONTROLO INTERNO

Como referido anteriormente, o COSO tem desempenhado um papel crucial no aperfeiçoamento dos controlos internos. Esta organização estipula cinco componentes essenciais para a conceção do SCI, como demonstrado no cubo *infra*: o ambiente de controlo; a avaliação do risco; as atividades de controlo; a informação e comunicação; a monitorização dos controlos.



Imagem 1 – O cubo COSO; Fonte: COSO (2013)

### **2.4.1 Ambiente de Controle**

O ambiente de controle é o componente essencial na concepção do SCI. Para Arens et al. (2014: 294), o ambiente de controle “*serves as the umbrella for other four components*”, porque se a gestão ou administração da organização não estiver comprometida com a importância que os controles internos assumem nas organizações, os intervenientes diretos no controle interno [trabalhadores] não darão a relevância devida e comprometem assim a sua eficácia. Como referem Dănescu, T., Prozan e Prozan, R., (2015: 592; tradução livre do autor), “a boa gestão influencia o grau de adequação do CI na organização, o desempenho da liderança influencia a sua eficácia”.

O ambiente de controle inclui todas as “funções de governação e de gestão e as atitudes, sensibilização e ações dos encarregados da governação e da gerência no que respeita ao controle interno da entidade e à sua importância” (ISA 315: A69). Cabe às administrações proporcionarem um ambiente de controle que influencie positivamente a organização para a importância da boa operacionalização dos controles, assentando em sete princípios que consolidam o ambiente de controle: “a integridade e valores éticos; compromisso com a competência; a participação da administração; filosofia de gestão e estilo operacional; estrutura organizacional e política e práticas de recursos humanos” (Arens et al., 2014:295; tradução livre do autor).

No essencial, as lideranças são fundamentais para preservar a eficácia e promover a consciencialização dos CI nas organizações porque as lideranças fortes mobilizam e influenciam os comportamentos das pessoas. Por esse motivo, não basta uma liderança formal, é necessário que os trabalhadores lhe reconheça carisma, competência, capacidade de coordenação e dedicação em relação ao grupo porque “a falta de liderança, mesmo no nível departamental, cria um ambiente de indefinição e de incerteza com consequências nefastas nos trabalhadores, provocando alheamento e indiferença relativamente às políticas da organização” (Taborda, 2015: 115).

### **2.4.2 Processo de Avaliação do Risco**

O processo da avaliação do risco consiste na identificação, análise, avaliação e resposta aos riscos que derivam de todas as atividades relevantes para as organizações. O Instituto de Gestão de Risco de Londres (2002) defende que a gestão de risco é o processo



que ajuda a organização a enfrentar os riscos inerentes da sua atividade e a aumentar a probabilidade do seu sucesso. Fundamental é que as organizações reconheçam a existência de riscos inerentes à sua atividade e que influenciam negativamente o seu relato financeiro, os quais estão em constante mutação (novas tecnologias; novos trabalhadores; novos regulamentos etc.) e devem ser geridos permanentemente. Hussein (2008) classifica três tipos de risco:

- i. Riscos relacionados com as ameaças do ambiente empresarial em que a entidade opera, como os riscos decorrentes da atuação da concorrência, políticos, legais ou das entidades reguladoras, financeiros ou de procura.
- ii. Riscos relacionados com o processo de negócio e dos seus ativos, concretamente as ameaças ao negócio da organização pelos concorrentes ou perdas de ativos (físicos ou financeiros).
- iii. Riscos relacionados com a informação disponível, designadamente as ameaças decorrentes da má qualidade das informações disponíveis para o processo de tomada de decisão e fornecimento de informações a terceiros.

Todas as organizações lidam diariamente com novos riscos relacionados, diretamente ou indiretamente, com o seu ambiente operacional e, por esse motivo, devem ser convenientemente monitorizados e acautelados.

### **2.4.3 Atividades de Controlo**

As atividades de controlo são o terceiro componente e consistem nos “procedimentos e políticas (atividades) que permitem complementar os outros quatro componentes de controlo e que garantem que são tomadas as ações necessárias para enfrentar os riscos na concretização dos objetivos da entidade” (Arens *et al.*, 2014: 298; tradução livre do autor). As atividades de controlo mais usuais são:

- i. A adequada segregação e rotatividade<sup>6</sup> de funções – quem tem controle físico sobre os ativos não pode realizar o controle contabilístico;
- ii. A devida autorização para as transações e atividades – se todos os trabalhadores pudessem adquirir produtos seria o caos completo na organização;
- iii. Documentos e registos adequados – todas as informações que sustentam as ações da organização devem ser arquivadas (as TI desempenham um papel facilitador no processamento e preservação da informação);
- iv. Controle físico e registo dos ativos – a contabilização dos ativos é fundamental para a sua proteção de forma a prevenir roubos, perdas ou danos.
- v. Avaliação e acompanhamento da aplicação das atividades de controle – é necessário verificar o cumprimento dos procedimentos e políticas estabelecidas. (Arens *et al.*, 2014).

#### **2.4.4 Informação e Comunicação**

O sistema de informação consiste no sistema contabilístico e no conjunto de procedimentos e registos efetuados no âmbito das operações da organização, sendo que todas as informações pertinentes devem ser identificadas, capturadas e comunicadas para que todos possam assumir as suas responsabilidades (COSO: 2013). Já a comunicação é o processo de dar a conhecer as funções e responsabilidades individuais de cada trabalhador relativamente ao CI, sendo “desejável que esta comunicação se realize através da criação de um manual de controlo interno” (Taborda, 2015: 117). Uma comunicação permanente entre a gestão e os trabalhadores tem uma dupla funcionalidade: se por um lado envolve os trabalhadores na organização consciencializando-os para a importância

---

<sup>6</sup> “A ausência de segregação de funções cria um ambiente propício à ocorrência de erros e fraudes, em virtude da simpatia do erro (quem comete tem dificuldade em descobri-lo) e da ocultação da fraude por quem a comete. (...) Em caso de conluio, a segregação de funções é ineficaz, daí a pertinência da rotatividade dos colaboradores.” (Taborda, 2015: 118)

das suas tarefas, por outro, valoriza o trabalhador enquanto elemento da organização. O resultado é um maior sucesso do SCI e uma maior motivação do trabalhador.

#### 2.4.5 Monitorização dos Controlos

O último componente é a monitorização, que é o “processo que lida com a avaliação permanente da qualidade do desempenho do controlo interno” (Hayes *et al.*, 2004: 258). A monitorização permanente dos controlos internos é relevante para prevenir possíveis deficiências e implementar medidas corretivas. Por exemplo, a realização de conciliações bancárias assiduamente ou a realização de indagações pontuais sobre os procedimentos de compra são algumas medidas que permitem monitorizar a execução dos controlos internos. Por norma, quando as organizações têm uma divisão de auditoria interna a monitorização é da sua responsabilidade.

A tabela *infra* resume sinteticamente os componentes do CI:

#### COSO: COMPONENTES DE CONTROLO

<u>COMPONENTES</u>	<u>Descrição do componente</u>	<u>Subcomponente (se aplicável)</u>
AMBIENTE DE CONTROLO	Ações, políticas e procedimentos que refletem os subcomponentes do ambiente de controlo: a atitude do topo da gestão e proprietários sobre a importância do controlo interno	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Valores e integridade e ética;</li> <li>• Compromisso com a competência;</li> <li>• Participação da administração;</li> <li>• Filosofia e estilo operacional;</li> <li>• Estrutura organizacional;</li> <li>• Políticas de recursos humanos e práticas de gestão</li> </ul>
AVALIAÇÃO DE RISCO	A gestão identifica e analisa os riscos relevantes para a elaboração das demonstrações financeiras.	Processos de avaliação do risco: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificar os fatores que afetam os riscos;</li> <li>• Avaliar a significância dos riscos e a probabilidade de ocorrência;</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Determinar ações necessárias para gerir os riscos;</li> </ul>
ATIVIDADE DE CONTROLO	Políticas e procedimentos que a gestão estabelece para cumprir os seus objetivos para o relato financeiro.	<p>Tipos específicos de atividades de controlo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Adequada separação de funções;</li> <li>• Autorizações para as transações e atividades;</li> <li>• Documentos e registos adequados;</li> <li>• Controlos físicos e registos sobre os ativos;</li> <li>• Verificações periódicas sobre o desempenho.</li> </ul>
INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO	Métodos utilizados para iniciar, registar, processar e reportar transações da entidade e preservar a responsabilização sobre os ativos relacionados.	<p>Objetivos da transação que devem ser satisfeitos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Garantir que todas transações são devidamente registadas e relatadas;</li> <li>• Guardar e processar os dados;</li> <li>• Integridade e precisão dos dados;</li> </ul>
MONITORIZAÇÃO	Avaliação contínua e periódica da qualidade do desempenho dos controlos internos e determinar, se necessário, a modificação dos controlos.	Não aplicável

Tabela 1 - Os cinco componentes do COSO; Fonte: adaptada de Arens et al. (2014: 303)

Cada componente não vale por si só, é importante que haja uma articulação forte entre todos os componentes, porque todos são necessários para prevenir, detetar e corrigir atempadamente possíveis distorções materiais dos CI (COSO, 2006). Essa articulação só é exequível se existir compromisso da gestão para implementar um SCI que funcione plenamente, destacando-se assim o ambiente de controlo como o elemento chave para todo o processo de CI. Como refere Yurniwati e Rizaldi (2015: 846; tradução livre do autor), “ a gestão desempenha o papel mais importante na criação de controlos eficazes. Se a gestão acreditar que os controlos internos são extremamente importantes, então toda a organização [trabalhadores] vai sentir a mesma coisa”.

## **2.5 OS CONTROLOS INTERNOS NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA PORTUGUESA**

Denomina-se de setor público o conjunto de atividades económicas exercidas por entidades públicas (Estado, associações e instituições públicas) assentes na representatividade e descentralização democrática ou resultado da funcionalidade-tecnocrática e da desconcentração por motivos de eficiência (Franco, 2012). Segundo dados da *Pordata*, no ano de 2014 havia cerca de 655.620 mil postos de trabalho na Administração Pública (Central, Regional, Local e Fundos de Segurança Social) o que demonstra a sua amplitude e importância na atividade económica Portuguesa. Ao longo dos tempos, o setor público tem sido alvo de várias reformas no qual se destaca a introdução de práticas de gestão privada no setor. Em virtude destas reformas, a gestão pública e os seus gestores têm melhorado a sua performance porque dispõem de informação mais fiável e objetiva sobre os serviços que gerem, permitindo assim, a possibilidade de apoiar, analisar e avaliar as decisões e de implementar medidas corretivas (Teixeira, 2009). A implementação de sistemas de controlo interno nas instituições do setor público é uma prática que contribui decisivamente para a melhoria dos resultados da gestão pública.

O processo da reforma administrativa e financeira do Estado em Portugal iniciou-se a partir de 1990. Com a aprovação da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, estabeleceu-se a lei base da contabilidade pública que se aproximava do sistema utilizado por empresas privadas. No que diz respeito aos serviços e organismos com autonomia administrativa, o artigo 10.º da referida Lei estabelece que tem que existir um controlo sistemático e

sucessivo da gestão orçamental, o que inclui a fiscalização da conformidade legal e regularidade financeira nas despesas efetuadas. Já o artigo 12.º prevê que os serviços e organismos deverão dispor de meios de fiscalização interna tecnicamente independentes dos órgãos e direção. Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, estabeleceu um novo sistema de controlo de gestão. O artigo 53.º instituiu três formas de controlo: o autocontrolo pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos; o CI sucessivo e sistemático da gestão através de auditorias e o controlo externo a exercer pelo Tribunal de Contas.

Também no âmbito da reforma da AP surgiu a regulamentação que instituiu o SCI na administração financeira do estado e a criação do Conselho Coordenador do SCI – O Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho. O artigo 4.º do diploma define três níveis de CI:

- i. *“O controlo operacional consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrado sobre decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de ações é constituído pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respetiva unidade.*
- ii. *O 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 respetivo sistema de gestão, nos planos globais de cada ministério ou região, sendo exercido pelos órgãos sectoriais e regionais de controlo interno.*
- iii. *O 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 o Orçamento do Estado.”*

A criação de três níveis de controlo visava assegurar o racional e coerente funcionamento do sistema nacional de controlo interno e previa a existência de três princípios de coordenação, de acordo com o artigo 5.º: primeiramente o princípio da suficiência dos controlos, em que todas as ações estão sujeitas ao controlo; em segundo

lugar a complementaridade, que supõe a atuação em concertação dos diferentes órgãos de controlo; em último lugar a relevância dos controlos tendo em conta a avaliação de risco e materialidade das situações de controlo. Essencialmente, a legislação incorpora a necessidade dos próprios órgãos de gestão realizarem um acompanhamento operacional dos seus atos. Habitualmente na AP o controlo era efetuado por entidades exteriores, tais como o Tribunal de Contas, as delegações de contabilidade pública, as Inspeções Gerais dos Ministérios em que a preocupação era essencialmente com a forma (não com o conteúdo) e era um controlo de legalidade com uma maior preocupação sancionatória do que pedagógica (Baptista *et al.*, 2004). Com a introdução de SCI na AP, o ênfase recai na verificação, acompanhamento, avaliação e informação das operações das entidades públicas e, conseqüentemente possibilita um melhoramento contínuo do funcionamento das organizações.

No seguimento da reforma da administração financeira do Estado e face às necessidades do Estado promover uma reforma profunda na contabilidade pública vigente, foi aprovado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (Marques, 2002)<sup>7</sup>. O Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, foi o passo fundamental na reforma da administração financeira do Estado e das contas públicas, denotando-se “uma clara influência do modelo de normalização da contabilidade privada, quer em aspetos formais quer de conteúdo; uma notável orientação conceptual, sobretudo desde 1990; e uma metodologia eminentemente dedutiva na elaboração das normas contabilísticas” (Teixeira, 2009: 13). Também no âmbito contabilístico existiu uma absorção das práticas da gestão privada para melhorar o desempenho financeiro do Estado.

Posteriormente, surgiram vários planos setoriais de contabilidade: o plano oficial das autarquias locais; o plano oficial de contabilidade das instituições do sistema de solidariedade e segurança social; o plano oficial de contabilidade das instituições do ministério da saúde; o plano oficial de contabilidade para o setor da educação. O subsistema POC-E foi instituído através da Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, e visava “reforçar a eficiência das políticas educativas e constituir um importante desafio e simultaneamente uma oportunidade de mudança nas instituições do setor” (Marques, 2003: 1). O POC-E é obrigatoriamente aplicável, de acordo com o artigo 2.º, “a todos os

---

<sup>7</sup> A Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro estabeleceu as bases para a criação de um novo regime financeiro do Estado.

serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública” e também a “ organizações de direito privado sem fins lucrativo cuja atividade principal seja a Educação ou que dependam, direta ou indiretamente, das entidades referidas anteriormente, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado e/ou dos orçamentos privativos destas entidades”.

O POC-E institui a obrigatoriedade de as organizações adotarem Sistemas de Controlo Interno que englobe o plano da organização interna, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo de forma a garantir:

- i. *A salvaguarda dos ativos;*
- ii. *O registo e atualização do imobilizado da entidade;*
- iii. *A legalidade e a regularidade das operações;*
- iv. *A integralidade e exatidão dos registos contabilísticos;*
- v. *A execução dos planos e políticas superiormente definidas;*
- vi. *A eficácia da gestão e a qualidade da informação;*
- vii. *A imagem fiel das demonstrações financeira.” (número 2.9 da Portaria n.º 794/2000).*

O legislador também especifica os princípios básicos que sustentam o SCI: a segregação de funções; o controlo das operações; a definição de autoridade e de responsabilidade; o registo metódico dos factos. Com a introdução de sistemas de controlo internos nas organizações do setor da educação potenciou-se a aplicação eficaz dos fundos públicos, possibilitando uma gestão mais preventiva e a implementação, se necessário, de medidas corretivas na organização.

Com o avanço do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) no setor privado assente nas normativas internacionais e, por outro lado, com a manutenção de um sistema



contabilístico baseado em normas nacionais no setor público convivem, atualmente, dois sistemas contabilísticos - um baseado maioritariamente em regras (POCP) e outro em princípios (SNC). Esta coexistência provocou a fragmentação e inconsistência na contabilidade pública porque há entidades que adotam o SNC (empresas públicas etc.) e entidades que adotam os diferentes planos setoriais. Face à situação exposta surge aprovação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, no Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que vem uniformizar os procedimentos contabilísticos e aumentar a fiabilidade da consolidação de contas. Este diploma que vem revolucionar a contabilidade pública também produz alterações no âmbito do sistema de CI das instituições públicas.

Na nova legislação, o SCI engloba o plano da organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo que visem assegurar “o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável”. A necessidade de monitorizar os controlos que assegurem a respetiva adequação e eficácia em todas as áreas de intervenção (artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 192/2015) também está previsto na legislação.

Concomitantemente, os objetivos (nr.º 3, do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 192/2015) do CI sofreram mutações nesta iniciativa legislativa, vejamos:

- i. “A salvaguarda da legalidade e da regularidade da elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, da elaboração das demonstrações orçamentais e financeiras e do sistema contabilístico como um todo;*
- ii. O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;*
- iii. A salvaguarda do património;*
- iv. A aprovação e o controlo de documentos;*

- v. *A exatidão e a integridade dos registos contabilísticos, bem como a garantia da fiabilidade da informação produzida;*
- vi. *O incremento da eficiência das operações;*
- vii. *A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;*
- viii. *O controlo das aplicações e do ambiente informático;*
- ix. *O registo oportuno das operações pela quantia correta, em sistemas de informação apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito pelas normas legais aplicáveis;*
- x. *Uma adequada gestão de riscos”*

Esta nova legislação, que entra em vigor em janeiro de 2017, trará uma mudança paradigmática na ótica da gestão pública, todavia, ao nível dos controlos internos e embora reconhecendo uma aproximação à literatura internacional, os mesmos poderiam ser tratados com mais importância. A responsabilidade das instituições públicas em agregar valor ao dinheiro dos contribuintes, com uma maior transparência nos seus atos, com uma maior responsabilização e com resultados de melhor qualidade, justificam, a necessidade de o Estado atribuir um papel de destaque ao SCI.

A legislação sobre esta matéria não é exaustiva sobre a sua aplicação, apenas define em linhas gerais os objetivos a atingir com a implementação dos CI e acrescenta também a necessidade de monitorizar os controlos internos nas instituições públicas. A inexistência de vinculação legislativa sobre o *modus operandi* dos controlos internos origina que a sua implementação no setor público assente nos manuais de boas práticas existentes e, nesse sentido, a competência de quem realiza a sua implementação é fundamental. Assim, a qualidade dos sistemas de controlo interno deriva da competência de cada ator e conseqüentemente há uma heterogeneidade na qualidade dos CI na AP Portuguesa.

Reconhecendo a importância que o SCI assume nas organizações e os vários níveis de qualidade dos CI na AP Portuguesa, é pertinente que as instituições públicas tenham acesso a formação complementar com apoio especializado nesta área, possibilitando assim, uma maior harmonização na qualidade dos CI em toda a AP. A obrigatoriedade de inclusão no relatório e contas da instituição de um relatório com a estrutura dos controlos e procedimentos também contribui para a transparência das instituições. E, por fim, recomenda-se uma maior incorporação do modelo do COSO<sup>8</sup> - o ambiente de controlo é o fator chave para o sucesso do SCI no setor público, ancorando as atividades de controlo numa perspetiva de avaliação e gestão permanente do risco operacional e prestando contas assiduamente sobre os resultados da sua atividade. São estes os desafios para o CI na AP de forma a otimizar os recursos públicos, melhorar a qualidade dos serviços, minimizar os desvios e riscos das irregularidades, motivar os trabalhadores, aumentar a eficiência e melhorar a imagem do serviço público.

---

<sup>8</sup> Nomeadamente no ambiente de controlo, comunicação e monitorização.

## 3 O OBJETO DE ESTUDO

---

### 3.1 CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

A UC por ser uma instituição pública de referência é o objeto de estudo desta investigação, mais concretamente a Divisão de Compras e Aprovisionamento da Universidade Coimbra. Partindo do contexto organizacional da UC, o presente relatório de estágio visa analisar a implementação dos controlos internos na AP Portuguesa, compreender as suas vantagens e contribuir teoricamente para o aperfeiçoamento da sua operacionalização no caso de estudo<sup>9</sup> utilizado. De acordo com Erskine, Leenders e Mauffette-Leenders (1981:10) “um caso [de estudo], é a descrição de uma situação administrativa recente, comumente envolvendo uma decisão ou um problema prático. Normalmente é escrito sob o ponto de vista daquele que está envolvido com a decisão”.

Numa primeira fase da investigação foram identificados os aspetos teóricos relevantes para o tema, sendo que é importante procurar na literatura específica a contribuição de outros que se detiveram no mesmo objeto de dissertação (Santos, 2004). Numa segunda fase fez-se uma recolha de informação utilizando vários métodos: observação participante<sup>10</sup> em virtude da realização do estágio curricular, recolha de dados secundários da organização, análise documental da organização e a realização de entrevistas não-estruturadas a vários atores chave da instituição. Por fim, na análise de dados foi adotada uma postura crítica e interventiva, participando no decurso do estágio curricular em grupos de trabalho que visavam propor melhorias no funcionamento da DCA. O facto do caso de estudo incidir sobre apenas uma instituição é, decerto, uma limitação para análise dos CI. Numa futura investigação é pertinente analisar casos múltiplos e durante um período mais duradouro.

---

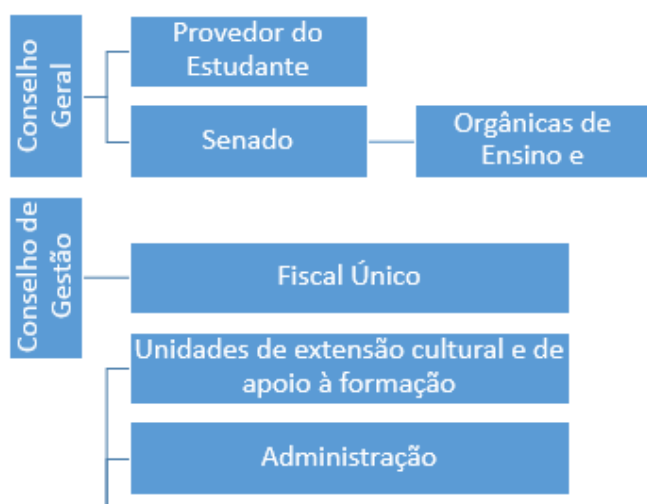
<sup>9</sup> O caso de estudo difere do estudo de caso. O primeiro, por norma, é baseado na observação e na descrição de um caso partindo de um contexto organizacional concreto. O segundo utiliza uma metodologia mais científica (tratamento de dados qualitativamente ou quantitativamente), como demonstra Yin (2009:18) “(...) o estudo de caso é composto por um inquérito empírico que investiga fenómenos contemporâneos inseridos num contexto da vida real.”

<sup>10</sup> Foi utilizado um bloco de notas para retirar anotações relevantes no decurso do estágio curricular.

### 3.2 CARATERIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO

De acordo com o artigo n.º 1 dos Estatutos da Universidade de Coimbra, esta foi fundada por D. Dinis e confirmada através da Bula do Papa Nicolau IV em 9 de agosto de 1290, tornando-a assim, na Universidade Portuguesa mais antiga e uma das mais antigas da Europa. É uma pessoa coletivo de Direito Público que goza nos termos da Constituição, Lei e Estatutos de autonomia estatutária, científica, pedagógica, cultural, patrimonial, administrativa, financeira e disciplinar (artigo 2.º dos EUC).

A Universidade de Coimbra integra dez unidades orgânicas de ensino e investigação, sendo elas: Direito, Letras, Medicina, Farmácia, Economia, Ciências do Desporto e Educação Física, Psicologia e Ciências da Educação, Ciências e Tecnologia, Colégio das Artes e o Instituto de Investigação Interdisciplinar, por fim, o Instituto de Ciências Nucleares Aplicadas à Saúde e o Tribunal Universitário Judicial Europeu que são as duas unidades de investigação. Além destas unidades orgânicas, existem variadas unidades de extensão cultural e de apoio à formação (Biblioteca Geral, Arquivo, Imprensa, Museu da Ciência, Centro de Documentação 25 de Abril, Teatro Académico de Gil Vicente, Estádio Universitário, Jardim Botânico da UC e Biblioteca Ciências da Saúde) que integram o organograma da Universidade de Coimbra, vejamos:



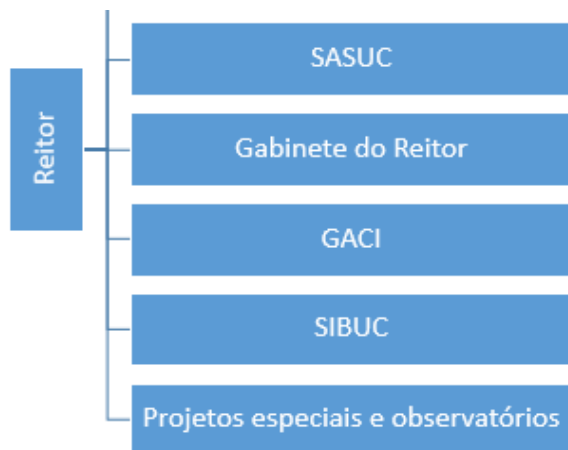


Imagem 2 - Organograma reduzido da UC

Todo o funcionamento da Universidade de Coimbra incorpora a visão estratégica definida no Plano Estratégico da UC e que vai ao encontro da missão definida estatutariamente:

<b>Missão - Estatutos da UC</b>	<b>Visão - Plano Estratégico da UC 2015 - 2019</b>
<p>A compreensão pública das humanidades, das artes, da ciência e da tecnologia, promovendo e organizando ações de apoio à difusão da cultura humanística, artística, científica e tecnológica, disponibilizando os recursos necessários a esses fins;</p> <p>O desenvolvimento de atividades de ligação à sociedade, designadamente de difusão e transferência de conhecimento, assim como de valorização económica do conhecimento científico;</p>	<p>A afirmação da Universidade de Coimbra como a melhor universidade de língua portuguesa protagonista de grandes avanços do conhecimento, capaz de atrair os melhores estudantes e professores e contribuindo decisivamente para o progresso e bem-estar da sociedade.</p>

Promover a mobilidade efetiva de docentes e investigadores, estudantes e diplomados, tanto a nível nacional como internacional, designadamente no espaço europeu de ensino superior e no espaço da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa.	
--	--

Tabela 2 – Missão e visão da Universidade de Coimbra

Relativamente aos Recursos Humanos da UC e conforme o Relatório e Contas da UC, em 2014 a UC tinha cerca de 2387 trabalhadores e cerca de 455 colaboradores (bolseiros e avençados):

	<b>FEMININO</b>	<b>MASCULINO</b>	<b>TOTAL</b>
<b>DOCENTES</b>	627	909	1536
<b>NÃO DOCENTES</b>	588	263	851

Tabela 3 - Trabalhadores da Universidade de Coimbra

O número de trabalhadores de apoio à docência é considerável, estando distribuídos pelas variadas Unidades Orgânicas, pelo Gabinete do Senhor Reitor, Gabinete de Auditoria e Controlo Interno<sup>11</sup>, Projetos Especiais e Administração. Uma parte relevante destes trabalhadores integram o serviço de apoio central à governação – a Administração da Universidade de Coimbra. A Administração da Universidade de Coimbra possui os seguintes serviços:

<sup>11</sup> Unidade essencial de avaliação da conformidade legal e regulamentar e de interface com os órgãos de tutela inspetiva ou de controlo jurisdicional.

## Administração da UC

Gabinete Técnico de Apoio	Gestão de Recursos Humanos	Gestão Académica;
Gestão Financeira	Gestão do Edifício, Segurança e Ambiente	Gestão de Sistemas e Infraestruturas de Informação e Comunicação
Apoio e Promoção da Investigação	Projetos e Atividades	Planeamento, Gestão e Desenvolvimento
Avaliação e Melhoria Contínua	Relações Internacionais;	Inovação e Transferência do Saber

Tabela 4 - Valências da Administração da UC

O estágio curricular realizou-se no Serviço de Gestão Financeira, concretamente, no grupo responsável pela aquisição de bens da DCA.

### 3.3 CARACTERIZAÇÃO GERAL DAS FUNÇÕES

Como referido anteriormente, o estágio curricular realizou-se no grupo responsável pela aquisição de bens da DCA. Esta divisão integra o Serviço de Gestão Financeira e de acordo com o Despacho n.º16420/2013, do Reitor da Universidade de Coimbra, é responsável por elaborar e executar planos de compras conjuntas na sequência da identificação de necessidades comuns de aquisição de bens e serviços; elaborar, organizar e conduzir todos os procedimentos de contratação pública, designadamente de aquisição de bens, serviços e de empreitadas, assegurando a conformidade legal dos procedimentos pré-contratuais e contratuais; gerir os contratos de fornecimento, prestação de serviços e de aprovisionamento, garantindo o cumprimento das obrigações contratuais e direitos protegidos da UC e do fornecedor ou prestador; por fim, assegurar a



confirmação da entrega dos bens e da prestação de serviços e gerir a relação de compra e venda entre a UC e os fornecedores.

Nas instituições públicas a gestão de compras é uma atividade fundamental para assegurar uma gestão eficaz, garantido por um lado a aquisição dos serviços ou bens necessários para o cumprimento dos objetivos da instituição e, por outro, garantindo compras economicamente vantajosas e de acordo com o Código dos Contratos Públicos (CCP). Numa estrutura com a dimensão da Universidade de Coimbra, as necessidades da comunidade académica são grandes e díspares, variando de acordo com a área do saber dos requerentes. Esta dimensão e multidisciplinariedade de processos de compra exigem uma resposta célere e adequada do gestor de compra, contribuindo dessa forma para a prossecução dos fins da comunidade académica ao qual a DCA responde.

A simplificação, celeridade e agilização do processo de compra é auxiliado pela utilização da plataforma de comunicação digital da UC e pela sensibilidade dos dirigentes que dão enfoque na necessidade de planear as compras (pela DCA e Unidades Orgânicas) para satisfazer as necessidades sistemáticas<sup>12</sup>. Nesse seguimento é importante proceder ao alargamento da abrangência dos contratos fruto do planeamento de compra e continuar o processo de simplificação da submissão do pedido de compra de forma a garantir informação que fundamente legalmente a compra<sup>13</sup> e que retire trabalho administrativo aos requerentes<sup>14</sup> e gestores de compra. Se a simplificação e celeridade são fundamentais no processo de compra, não menos importante é garantir a legalidade do processo de compra incorporando em todo o processo os princípios do CCP. Para “garantir a legalidade do procedimento pré-contratual, não basta atuar em conformidade com as regras, com a lei, mas também com os princípios da contratação pública” (Oliveira, 2008:54). Os princípios da contratação pública consagrados<sup>15</sup>, especialmente aplicáveis, são o da transparência, igualdade e da concorrência (nr.º 4, do art.º 4º, do CCP).

---

<sup>12</sup> Exemplo disso são os vários contratos de aprovisionamento que permitem responder às necessidades básicas das várias unidades orgânicas.

<sup>13</sup> De acordo com Freitas do Amaral (2001, 352), “a fundamentação de um ato administrativo consiste na enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse ato ou a dotá-lo de certo conteúdo”, conforme o nr.º 1, do art.º 154.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

<sup>14</sup> Neste sentido e no âmbito das reuniões de trabalho promovidas pelos dirigentes, realizei propostas de melhoria que foram aceites com entusiasmo pelos dirigentes.

<sup>15</sup> De acordo com Pedro Costa Gonçalves (2015:137), “Sem prejuízo da aplicação dos demais princípios gerais de Direito Administrativo, o legislador identificou três princípios, certamente por entender que os mesmos conhecem uma relevância particular ou específica no âmbito da contratação pública. Claro que

O princípio da igualdade de tratamento garante que todos os concorrentes têm um tratamento igualitário e não podem, em circunstância alguma, ser discriminados por qualquer razão arbitrária (por exemplo a sua nacionalidade, entre outras). O princípio da igualdade “tem incidência quanto ao acesso aos procedimentos de adjudicação, bem como quanto ao tratamento dos participantes nesses procedimentos” (Gonçalves, 2015:145). Inerentemente, o princípio da igualdade de tratamento implica o cumprimento dos princípios da transparência e da concorrência porque não há concorrência plena e muito menos transparência nos atos administrativos públicos se um dos concorrentes for tratado de forma diferenciada, há sim uma “concorrência fictícia” (Fernandes, 2012:13). O segundo princípio consagrado é o da concorrência, a que o Direito Europeu dá particular ênfase por causa do mercado único europeu. O princípio da concorrência surge “como a expressão concretizada pela primazia da igualdade, em concreto, como exigência, reclamada à AP, de um tratamento igualitário de todos os operadores económicos: o princípio da concorrência funciona aqui, na contratação, como cânone ou critério normativo que adstringe a entidade adjudicante a usar procedimentos de adjudicação abertos a todos os operadores económicos interessados (igualdade de acesso), impondo-lhe ainda a obrigação de tratar igualmente os participantes (igualdade de tratamento” (Gonçalves, 2015: 138). O apelo à concorrência, no âmbito das compras e contratação pública, é vital numa ótica de escassez de recursos onde importa garantir os serviços/bens ao melhor preço possível<sup>16</sup> de forma a reduzir a onerosidade orçamental das instituições públicas. Por fim, o princípio da transparência, que não se esgota no cumprimento do CCP devendo interiorizar-se em todas as ações administrativas numa perspetiva de valorização da ação pública. Este princípio destina-se a “garantir a ausência de risco de arbitrariedade por parte da entidade adjudicante (cf. Acórdão do TJ de 16/04/2015, SC Enterprise Focused Solutions SRL, Proc. C- 278/14). Numa área sensível<sup>17</sup> como as compras e contratação pública, é crucial publicitar a vontade de contratar (apelar à concorrência), estabelecer regras claras para o procedimento, definir explicitamente os critérios para a adjudicação e garantir a tramitação legalmente exigida para o procedimento, assegurando assim a máxima transparência em todo o processo de compra.

---

essa circunstância não diminui a importância de outros princípios gerais, nem tão-pouco põe em causa a vigência dos princípios mais específicos relacionados com os procedimentos de adjudicação”.

<sup>16</sup> É preciso ter em consideração as opções apresentadas no CCP (art.º 74): “economicamente mais vantajosa” e o “mais baixo preço”.

<sup>17</sup> Há inúmeros casos retratados publicamente de opacidade no âmbito das compras e contratação pública.

O cumprimento integral da legislação e princípios estipulados no CCP é essencial para atingir os objetivos das instituições públicas e, nesse sentido, importa clarificar quais os procedimentos definidos no Código *supra* mencionado:

<b>PROCEDIMENTO</b>	<b>TIPOLOGIA</b>	<b>PEÇAS DO PROCEDIMENTO</b>	<b>OBSERVAÇÕES</b>
<b>AJUSTE DIRETO</b>	Simplificado	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dispensa qualquer formalidade;</li> <li>- Valor inferior a 5000€.</li> <li>- Limite trienal previsto no n.º 2 do artigo 113.º (75.000€);</li> </ul>
	Convite a um interessado	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Convite à apresentação de propostas;</li> <li>- Caderno de Encargos</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Limite trienal previsto no n.º 2 do artigo 113.º;</li> <li>- Limite do valor contratual de bens e serviços 75 000€;</li> <li>- Não se aplica qualquer critério de adjudicação (apenas se o valor corresponde ao estipulado no CE);</li> </ul>

	Convite a vários interessados		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Designação de júri;</li> <li>- Aplica-se o critério de adjudicação definido na CE;</li> <li>- Limite do valor contratual de 75 000€;</li> </ul> <p>Limite trienal previsto no n.º 2 do artigo 113.º;</p>
	Critérios materiais		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Não há limitação do preço a contratualizar;</li> <li>- Não interfere com os limites previstos no n.º 2 do artigo 113.º.</li> </ul>
<b>CONCURSO PÚBLICO</b>	Normal	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Programa de procedimento;</li> <li>- Caderno de Encargos</li> </ul>	- Publicitação prévia – Internacional ou Nacional (consoante o preço base).
	Urgente		- Certos procedimentos que são dispensados (art.º 156 do CCP);
<b>CONCURSO LIMITADO POR PRÉVIA QUALIFICAÇÃO</b>		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Programa do procedimento;</li> <li>- Convite à apresentação de propostas;</li> </ul>	- Artigo 162.º e seguintes do CCP;

		- Caderno de Encargos	
<b>PROCEDIMENTO DE NEGOCIAÇÃO</b>		- Programa do procedimento; - Convite à apresentação de propostas; - Caderno de Encargos	- Artigo 194.º do CCP e seguintes;
<b>DIÁLOGO CONCORRENCIAL</b>		- Programa do procedimento; - Convite à apresentação das soluções; - Convite à apresentação das propostas; - Memória descritiva - Caderno de Encargos	- Artigo 204.º do CCP e seguintes;

Tabela 5 - Procedimentos de compras públicas

A DCA utiliza todos os procedimentos contemplados no CCP, mas naturalmente que há procedimentos que são utilizados usualmente<sup>18</sup> e outros apenas pontualmente. O ajuste direto com convite a uma ou mais entidades e o ajuste direto simplificado são os procedimentos legais que habitualmente são utilizados e, por esse motivo, serão abordados ao longo deste relatório de estágio.

Como ponto de partida importa clarificar os dois procedimentos e quais as exigências legais que lhes são inerentes: o procedimento do ajuste direto simplificado dispensa qualquer formalidade, basta a apresentação de uma fatura ou documento equivalente para comprovar a aquisição. Este procedimento tem apenas três limitações na sua utilização:

- i. O valor do contrato de aquisição e locação de bens móveis ou aquisição de serviços não pode ultrapassar os 5.000€;
- ii. A duração máxima permitida para o período de vigência é de um ano;
- iii. Não podem ser convidadas a apresentar propostas entidades a quem já se tenha adjudicado no ano económico em curso e nos dois anteriores (na sequência de ajuste direto<sup>19</sup>), o valor de 75.000€.

Relativamente ao procedimento ajuste direto regime normal e de acordo com o artigo 112.º do CCP, “o ajuste direto é o procedimento em que a entidade adjudicante convida diretamente uma ou várias entidades à sua escolha a apresentar proposta, podendo com elas negociar aspetos da execução dos contratos a celebrar”, sendo que o número 1 do artigo 114.º menciona que “a entidade adjudicante pode, sempre que o considere conveniente, convidar a apresentar proposta mais de uma entidade”. Este é o procedimento que possui uma “geometria mais variável” (Cabral, 2007:16), já que cabe à entidade adjudicante definir se convida uma ou mais entidades ou se negocia ou não (artigos 115.º, n.º2, e 118.º, n.º2 do CCP). Embora se reconheça, que pela sua natureza, o ajuste direto é por princípio concorrencialmente menos apelativo do que outros

---

<sup>18</sup> Como é natural os procedimentos que envolvem valores diminutos são utilizados mais vezes.

<sup>19</sup> O ajuste direto fundamentado por critérios materiais não está incluído.

procedimentos<sup>20</sup>, esse facto não deve suscitar um clima de suspeição sobre este procedimento. Desde que se cumpra integralmente a tramitação definida no CCP este procedimento é tão legal como um concurso público e, por vezes, apela mais à concorrência do que outros procedimentos do CCP.

### **3.4 DESCRIÇÃO DO *MODUS OPERANDI***

Todos os procedimentos de compra iniciam-se com uma decisão de contratar da comunidade académica, essa manifestação de necessidades de recursos é realizada através da criação de um pedido Lugas<sup>21</sup> (doravante designado de pedido de compra ou pedido) que pode ser realizado por um docente, investigador ou colaborador da UC<sup>22</sup>. Ao longo do processo de compra, a comunicação entre a DCA, os requerentes e autorizadores da despesa, realiza-se através de uma plataforma digital. Cada processo de compra inicia-se com a submissão de um pedido pelo requerente onde preenchem um formulário com dados essenciais para todo o processo de compra:

- i. A definição do orçamento<sup>23</sup> que sustenta a despesa – quando o requerente não é o responsável pelo orçamento, é enviada uma notificação ao responsável para que que autorize ou não a despesa (esta validação é obrigatória).
- ii. Fundamentação legal que justifica a despesa – o pedido de compra tem que responder às seguintes questões: O porquê da despesa? Para quê? Para quando? E onde?
- iii. Descrição dos materiais a adquirir – além da descrição do material, os requerentes anexam habitualmente o fornecedor e o orçamento (proposta do fornecedor) ao pedido. A exceção dá-se quando a compra é realizada ao abrigo dos contratos de fornecimento ou quando o requerente solicita a consulta ao mercado pelo gestor de compra.

---

<sup>20</sup> No senso comum há alguma desconfiança pela utilização de procedimentos como o ajuste direto porque envolve uma escolha sobre as entidades a convidar.

<sup>21</sup> O Lugas é uma plataforma de comunicação digital utilizada para agilizar o processo de compra da Comunidade Académica.

<sup>22</sup> Neste âmbito o pedido pode ser realizado pela própria DCA – se for um pedido de compra planeada ou pedido de aprovisionamento efetuado pela Unidade de Património.

<sup>23</sup> O orçamento pode ser de gestão, de orgânica ou de projetos ou atividades.

- iv. Dados para a entrega dos materiais – o local de entrega e o contato referência para a entrega do material.

Após a validação do orçamento e do preenchimento dos dados necessários, o requerente submete o pedido de compra para o grupo geral das compras. Nesta primeira fase a DCA (a cada trabalhador são atribuídas várias Unidades Orgânicas<sup>24</sup>) efetua um tratamento inicial, denominada “triagem”.

A triagem consiste na verificação dos seguintes requisitos:

- i. Se o pedido de compra cumpre o dever de fundamentação previsto no CPA, com particular importância nos projetos cofinanciados que devem evidenciar em que medida a aquisição contribui para os objetivos do projeto ou atividade que sustentam a despesa. A obrigatoriedade do dever de fundamentação nos pedidos deve responder às seguintes questões: Para quê? Porquê? Onde?
- ii. Se o pedido de compra estiver relacionado com um bem imobilizado, o pedido deve mencionar o número do imobilizado;
- iii. Validar se a informação facultada no pedido Lugas é suficiente, nomeadamente se o objeto de compra e o orçamento que suporta a despesa são perceptíveis;
- iv. Por fim, verificar se o orçamento proposto pelo requerente tem saldo orçamental que permita prosseguir com o procedimento de compra.

Quando o pedido Lugas não cumpre alguma das alíneas mencionadas anteriormente, o pedido é reformulado pelo gestor de compra para que o requerente complemente ou altere a informação facultada. Se o pedido de compra cumprir os requisitos e se o pedido for feito no âmbito de projeto de investigação é realizado um pedido de elegibilidade<sup>25</sup> à Divisão de Projetos e Atividades da UC e, posteriormente, é

---

<sup>24</sup> Cada Unidade Orgânica é atribuída anualmente aos trabalhadores.

<sup>25</sup> A Divisão analisa se o pedido de compra do bem ou serviço é elegível no âmbito desse projeto ou atividades.



reencaminhado para o grupo responsável pela aquisição. Quando o pedido não se insere no âmbito de um projeto ou atividade e cumpre os requisitos segue diretamente para o grupo responsável pela aquisição<sup>26</sup>.

No âmbito do tratamento dos pedidos de compra podemos dividir o mesmo em três fases: a) criação da requisição de compra; b) tramitação processual e legal; c) comunicação da autorização de compra ao fornecedor. É importante referir que o gestor de compra é o único responsável por todas as fases processuais de cada pedido.

#### Fase 1:

A primeira fase inicia-se com a seleção dos pedidos de compra onde o critério definido para a seleção é a sua antiguidade. Depois de selecionado(s) o(s) pedido(s) há três cenários possíveis:

- i. Se a necessidade manifestada se inserir no âmbito dos contratos estabelecidos, o gestor de compra consulta as condições contratualmente definidas, trata os materiais e cria uma requisição de compra com um único pedido<sup>27</sup>;
- ii. Se ao pedido de compra não estiver associado nenhuma proposta de orçamento ou fornecedor, o gestor de compra realiza uma consulta ao mercado consoante os critérios previamente definidos<sup>28</sup>. Depois da consulta (via e-mail) do mercado e respetiva resposta dos fornecedores é selecionada a proposta com o mais baixo preço e validada junto do requerente para assegurar que corresponde às expectativas do mesmo.
- iii. Quando ao pedido de compra está associado um orçamento e um fornecedor<sup>29</sup> proposto pelo requerente, o tratamento é realizado de acordo com os seguintes critérios:
  - a. Se não existir outro pedido de compra com necessidades comuns (não faz sentido comprar exatamente o mesmo produto a fornecedores diferentes e

---

<sup>26</sup> A Divisão de Compras e Aprovisionamento divide-se em quatro grupos: Serviços, Bens, Viagens Alojamentos e Outros Serviços e o Planeamento de Compra.

<sup>27</sup> A cada pedido de compra corresponde uma requisição de compra.

<sup>28</sup> Consulta aos fornecedores que obtiveram as melhores classificações no âmbito da avaliação a fornecedores.

<sup>29</sup> Sugerido pelo requerente ou após a consulta do mercado pelo gestor de compra.

com preços distintos) ou com o mesmo fornecedor, a compra é realizada isoladamente;

- b. Se existir um ou mais pedidos de compra com necessidades ou fornecedores comuns é realizada a agregação de compras<sup>30</sup> sob as seguintes orientações:
1. Se os pedidos de compra estiverem com prioridade crítica não são passíveis de agregação;
  2. A agregação de pedidos de compra é realizada de acordo com os seguintes grupos: bens, serviços, viagens ou alojamentos e outros serviços;
  3. A agregação só pode realizar-se perante orçamentos do mesmo fornecedor;
  4. A agregação de compras prevalece sobre o fornecedor proposto no pedido de compra de forma a reduzir os custos administrativos dos processos;

Depois da seleção do/s pedido/s de compra, os materiais a adquirir são tratados<sup>31</sup> e é criado no Sistema de Informação um número de processo de despesa com a fundamentação legal, avaliação do fornecedor e as condições de execução do contrato. De acordo com o tratamento dos materiais e o número de processo de despesa, é criada uma requisição de compra *online* onde se submete o processo de compra para cabimento prévio.

#### Fase 2:

Depois de garantido o cabimento prévio, o gestor de compra assegura a legalidade do ato administrativo de acordo com o CCP e CPA. Como descrito anteriormente, o CCP prevê a adoção de inúmeros procedimentos legais para as compras públicas mas apenas me debruçarei sobre os procedimentos habitualmente utilizados: o ajuste direto

---

<sup>30</sup> A agregação consiste no agrupamento de vários pedidos de compra numa única requisição e nota de encomenda.

<sup>31</sup> O tratamento dos materiais é realizado em Lugas e implica: criar o material no Sistema de Informação; incluir o preço da compra c/IVA; imobilizar o material se necessário etc.

simplificado; compras ao abrigo dos contratos e o ajuste direto regime normal com convite a uma ou mais entidades.

### **3.4.1 Ajuste direto simplificado**

Quando o valor do procedimento de compra não ultrapassa os 5.000€ o regime adotado é o ajuste direto simplificado. Depois de assegurado o cabimento prévio e a legalidade da ação, o gestor de compra realiza a nota de encomenda<sup>32</sup> de acordo com as condições estipuladas na proposta de orçamento e cria o compromisso com o montante correspondente ao processo de compra. Depois de cabimentado e comprometido (o gestor de compra pode realizar ajustes manuais) o gestor cria uma proposta de compra *online*<sup>33</sup> para que o órgão responsável pela despesa autorize ou rejeite a mesma. Antes do envio da proposta para o órgão, a proposta de compra é reencaminhada obrigatoriamente para um trabalhador da Divisão<sup>34</sup> que analisa a sua legalidade e submete digitalmente para autorização do órgão competente.

### **3.4.2 Compras ao abrigo dos contratos**

Quando o pedido de compra se enquadra nos contratos de aprovisionamento estipulados, a nota de encomenda é realizada de acordo com os valores contratualizados e o compromisso é criado manualmente pelo gestor de compra. Neste procedimento não há autorização do órgão superior uma vez que está salvaguardada quando do estabelecimento do contrato.

### **3.4.3 Ajuste Direto com convite a uma entidade**

O ajuste direto com convite a uma única entidade é realizado quando os valores da compra se situam entre 5.000€ e os 10.000€<sup>35</sup>. Depois do cabimento prévio e de

---

<sup>32</sup> Mesmo quando a requisição de compra corresponde a uma compra agregada é apenas criada uma única nota de encomenda. Por norma a cada pedido de compra da requisição corresponderá um endereço de entrega diferente, logo, na mesma nota de encomenda são criadas várias “secções” – quando os pedidos agregados despoletam Nota de Encomendas com dezenas/centenas de produtos.

<sup>33</sup> A proposta de compra inclui a fundamentação legal (NPD) e a nota de encomenda (descrição dos materiais).

<sup>34</sup> Cada técnico superior é responsável por verificar a legalidade das propostas de acordo com as Unidades Orgânicas que lhes estão atribuídas.

<sup>35</sup> É política interna convidar obrigatoriamente pelo menos três entidades quando o valor da compra ultrapassa os 10.000€.

garantir a legalidade da ação é criado o convite e o caderno de encargos<sup>36</sup> de acordo com os modelos existentes na plataforma digital e submetido o pedido de início de procedimento ao órgão responsável. O pedido de início de procedimento é verificado pelo superior hierárquico<sup>37</sup> que reencaminha para o órgão competente que autoriza ou rejeita. O convite e caderno de encargos são realizados de acordo com as condições propostas no pedido de compra. Se o início de procedimento é autorizado, o convite e o caderno de encargos são enviados para a entidade por correio eletrónico com os respetivos documentos. Recebida a proposta da entidade e estando de acordo com o caderno de encargos, é realizada uma proposta de adjudicação<sup>38</sup> *online* ao órgão autorizador (com a verificação do superior hierárquico como no início de procedimento). Posteriormente, é cumprida a tramitação legalmente exigida no CCP (comunicação da adjudicação, documentos de habilitação etc.), enviada a nota de encomenda ao fornecedor e publicado o procedimento *online*.

#### **3.4.4 Ajuste direto com convite a duas ou mais entidades**

O convite a mais do que a uma entidade é efetuado por sugestão<sup>39</sup> dos requerentes e obrigatoriamente quando o valor da compra ultrapassa os 10.000€<sup>40</sup>. O critério definido para o gestor de compra convidar as empresas a participar no procedimento é a classificação dos fornecedores de acordo com a avaliação anual. O procedimento é idêntico ao do ajuste direto com convite a uma empresa, mantendo-se o pedido de autorização para o início de procedimento e alterando-se apenas a tramitação legalmente exigida (relatório preliminar, relatório final, audiência prévia, júri do concurso etc.).

##### Fase 3:

Em relação à comunicação da adjudicação o procedimento é transversal a todos os procedimentos que carecem de autorização. Quando o órgão competente autoriza o procedimento (via plataforma *online*), o gestor de compra imprime o processo de

---

<sup>36</sup> Todos os documentos a utilizar são obrigatoriamente retirados da plataforma digital da UC, prevenindo possíveis erros replicáveis.

<sup>37</sup> Apenas os regimes simplificados são confirmados pelos colegas da DCA, todos os outros procedimentos são conferidos pelo superior hierárquico.

<sup>38</sup> A proposta de decisão inclui a informação do projeto de decisão, limites do CPV, entidade escolhida, nota de encomenda etc.

<sup>39</sup> Os requerentes podem sugerir as três empresas a contratar.

<sup>40</sup> As regras definidas internamente obrigam a consultar mais do que três entidades se o preço ultrapassar os 10.000€.

compra<sup>41</sup> e envia através do correio interno da Universidade de Coimbra o processo para assinatura. Em simultâneo, é enviada por correio eletrónico (através do correio eletrónico geral do serviço<sup>42</sup>) a nota de encomenda para o fornecedor a comunicar a decisão de contratar. Quando a fatura chega aos serviços por correio (eletrónico, interno ou externo) a fatura é conferida e os requerentes confirmam através da plataforma a execução ou entrega dos bens. Depois de confirmada, a fatura prossegue para registo contabilístico e respetivo pagamento. O circuito geral para todos os procedimentos é o seguinte:

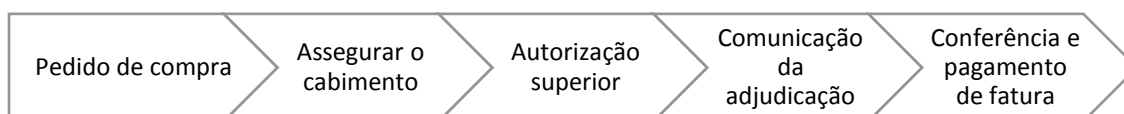


Imagem 3 - Circuito dos procedimentos de compra

Em suma, os processos de compras mais simples e eficientes são aqueles que se realizam ao abrigo dos contratos de fornecimento, o que demonstra a importância do planeamento de compras no contexto de compras centralizadas. Salienta-se também a adoção pela UC de procedimentos internos para o regime simplificado de forma a prevenir situações de descontrolo orçamental. Por fim, destaca-se a relevância que a UC dá à utilização das tecnologias de informação, o que possibilita a agilização de todo o processo de compra.

### **3.4.5 Outras considerações relativas ao processo de compra**

- i. Pré-pagamento: Se o pagamento for realizado através de pré-pagamento, o comprovativo de pagamento é enviado depois da autorização do órgão competente e apenas depois de a entidade apresentar a fatura.

---

<sup>41</sup> A proposta; a nota de encomenda; o compromisso e o cabimento.

<sup>42</sup> O e-mail utilizado para a comunicação da adjudicação é visível e utilizado por toda a DCA, permitindo em caso de ausência que os colegas possam inteirar-se do processo.

- ii. Notificação a fornecedores: Quando os prazos contratualizados para entrega dos produtos são ultrapassados, os gestores de compra são responsáveis por enviar notificações<sup>43</sup> a alertar os fornecedores para a necessidade de executar o contrato ou enviar a fatura em falta.
- iii. Informações técnicas: Caso surja alguma alteração ou lapso relativo ao processo de compra<sup>44</sup> são realizadas informações técnicas que são devidamente autorizadas pelo órgão competente.
- iv. Fichas de verificação: No âmbito do processo de compra são realizadas fichas de verificação em colaboração com a Divisão de Projetos.

### **3.5 OUTRAS FUNÇÕES REALIZADAS**

Outra atividade relevante que a DCA desenvolve é o planeamento de compra e consiste na compreensão e conhecimento das necessidades frequentes da comunidade académica (tinteiros; serviços de manutenção e reparação; material de limpeza, escritório ou de laboratório). Anualmente os dados do sistema de informação são reunidos e compilados permitindo assim a realização do planeamento de compra.

Numa estrutura com a dimensão da Universidade de Coimbra também é natural a existência de um número considerável de contratos em execução e, por esse motivo, urge a necessidade de realizar um acompanhamento rigoroso dos contratos em vigor – a gestão de contratos. Há três tipologias de contratos: i) Contratos de aprovisionamento; ii) Contratos de fornecimento de bens ou serviços; iii) Contratos de empreitadas e obras. Cada contrato em vigor é atribuído a um gestor de compra que monitoriza a sua execução, caso encontre alguma divergência na execução do contrato deve diligenciar junto da empresa e apurar as causas das divergências materiais ou potenciais e se se justificar implementar medidas corretivas/preventivas. A própria comunidade académica pode reclamar no canal de melhoria contínua da UC a execução do contrato e nesse caso as

---

<sup>43</sup> A notificação é realizada automaticamente através de uma transação informática.

<sup>44</sup> Por exemplo um lapso na análise das condições de pagamento (nas compras agregadas há uma maior probabilidade de erro).

reclamações são acompanhadas, processadas e geridas pelo gestor de compra que também dá uma resposta atempada ao reclamante.

O atendimento aos fornecedores é outra atividade desenvolvida na DCA e surge na perspetiva de valorização dos fornecedores por parte da Universidade de Coimbra que disponibiliza um atendimento adequado e de referência para a resolução de problemas relacionados com a conta corrente perante a UC. A equipa é composta em regime de rotatividade e regista as questões formuladas, indaga sobre elas e propõe soluções que as resolvam. A equipa tem como princípios:

- i. Rigor – a informação prestada é rigorosa e oportuna;
- ii. Conhecimento – a equipa detém competência e conhecimento para realizar consultas no sistema de informação de forma a resolver as exposições;
- iii. Foco no fornecedor – todos os problemas são resolvidos em tempo útil;
- iv. Abordagem multisserviço – todas as divisões, unidades e serviços são envolvidos contribuindo para a resolução de problemas e para o controlo preventivo.
- v. Fiabilidade – os dados expostos no sistema de informação de suporte à gestão operacional são sólidos e fiáveis.

O atendimento aos fornecedores é uma atividade importante porque efetua um controlo preventivo e corretivo sobre possíveis erros ou omissões na conta corrente dos fornecedores, sendo realizada pela via telefónica, presencialmente, ou por resposta escrita.

### **3.6 PROPOSTAS DE MELHORIA NO ÂMBITO DO CONTROLO INTERNO**

Independentemente da qualidade dos controlos internos administrativos na Divisão de Compras e Aprovisionamento da Universidade de Coimbra, com a permanente evolução da organização há a necessidade contínua de melhorar os controlos e garantir o

cumprimento eficiente dos seus objetivos. Nesse sentido surgem estas propostas de melhoria para organização:

**1) Melhoria no processo de aquisição de recursos não abrangidos pelos contratos de provisionamento:**

- a) Todos os processos de compra iniciam-se com a manifestação de necessidades de recursos dos requerentes através da submissão de um pedido de compra<sup>45</sup>.
- b) Todos os procedimentos contratuais devem respeitar os princípios da concorrência, igualdade e da transparência vertidos no CCP – em todos os processos de compra deve ser consultado o mercado, tratando todos os operadores económicos de forma igualitária e transparente.
- c) Nesse sentido e numa lógica de compras centralizadas é evidente que atribuir a consulta ao mercado aos interessados (requerentes) pela aquisição não faz sentido.
- d) A consulta do mercado deve ser realizada pelo gestor de compra, mas isso coloca alguns problemas:
  - i) No contexto de compras centralizadas são necessários muitos recursos humanos para realizar consultas ao mercado por cada processo de compra, tornando-se inoportuno financeiramente para as instituições;
  - ii) As consultas ao mercado colocam o gestor de compra numa posição delicada pela dificuldade de reunir informação que sustenta a decisão<sup>46</sup> e por não prevenirem situações que podem colocar o gestor numa situação de risco.
- e) Perante as dificuldades expostas propõe-se o desenvolvimento de uma plataforma interna de compras:
  - i) A plataforma de compras permite a interação entre requerentes, fornecedores e gestores de compra.
  - ii) O processo de compra inicia-se com a manifestação de necessidade do requerente na plataforma de compras (submissão de um pedido).
  - iii) Os fornecedores têm acesso aos pedidos de compra de toda a comunidade académica, tendo um prazo estipulado para participarem nos processos de compra.

---

<sup>45</sup> Como anteriormente descrito há vários cenários para o início de procedimento.

<sup>46</sup> Ter em conta a doutrina sobre a “*business judgment rule*”, vertida no n.º 2 do artigo 72.º do Código das Sociedades Comerciais.



- iv) Expirado o prazo concorrencial, o gestor de compra assegura a tramitação legal do processo de compra.
- v) Todas as validações são feitas através da plataforma digital: validação do orçamento pelo requerente; constituição do júri; aprovação das peças procedimentais pelo júri ou requerente; autorização de compra.
- f) Esta plataforma permite:
  - i) Garantir que os princípios do CCP são cumpridos integralmente.
  - ii) A prestação de contas sobre as decisões da instituição e o tratamento igualitário de todos os operadores económicos, permitindo uma atividade transparente que transmite confiança a toda a sociedade.
  - iii) Reunir informação que sustente a decisão, prevenir riscos associados às compras públicas e retirar peso administrativo ao gestor de compra.
  - iv) Assegurar a redução de custos das instituições devido ao ambiente concorrencial que a plataforma propicia.
- g) Limitações da criação da plataforma:
  - i) O custo associado à criação da plataforma pode ser um entrave.
  - ii) Dificuldade de desenvolver digitalmente alguns procedimentos de compra.
  - iii) A maior dependência das TI.
  - iv) A necessidade de uma panóplia alargada de fornecedores.
  - v) Uma possível resistência da utilização das TI pelos fornecedores e requerentes.

## 2) **Submissão do pedido de compra**<sup>47</sup>:

- a) A cada pedido de compra associa-se uma natureza de compra (bens, serviços etc.) e naturalmente um valor.
- b) Quando da realização da triagem, o gestor de compra verifica se o orçamento associado permite suportar a despesa, solicita a elegibilidade da despesa se necessário e direciona para o grupo responsável de acordo com a sua natureza.
- c) Para evitar erros e promover a eficiência administrativa é importante criar automatismos que realizem as validações anteriormente descritas:

---

<sup>47</sup> Esta medida está a ser implementada pela Administração da UC com o meu contributo.

- i) A submissão do pedido de compra é válido apenas se o orçamento associado permitir suportar a despesa.
  - ii) Direcionar o pedido de compra diretamente para o grupo responsável pela aquisição.
  - iii) O cabimento é realizado automaticamente quando da submissão do pedido de compra.
- d) Os automatismos permitem:
- i) A inexistência de pedidos que não possam ser concluídos por falta de orçamento.
  - ii) A sobreposição de pedidos que esgotam o mesmo orçamento (por exemplo: no orçamento X há 1000€ e há dois pedidos a aguardar tratamento, um com o valor de 800€ e outro com 500€. A triagem realizada em momentos distintos valida os orçamentos porque não há uma cativação automática da verba mas não permite a compra dos dois produtos.
  - iii) Retirar a realização diária da triagem e consecutivamente a diminuição do trabalho administrativo do gestor de compra.

### **3) Disponibilizar os contratos de aprovisionamento a toda a comunidade académica:**

- a) De forma a potenciar a utilização dos contratos de aprovisionamento estipulados, é importante disponibilizar os produtos disponíveis e as suas características a toda a comunidade académica.

### **4) Equipa rotativa e segregada:**

- a) Há três fases importantes nos processos de compra do regime simplificado: a submissão da requisição de compra; a tramitação legal e criação de notas de encomendas.
- b) Cada gestor de compra é responsável pelas três fases do processo.
- c) Proposta de alteração:
  - i) A equipa responsável pela aquisição de bens da Universidade de Coimbra tem seis elementos.
  - ii) Semanalmente dois elementos da equipa seriam responsáveis por uma única fase: dois responsáveis para consultar o mercado e criar requisições de compra

de acordo com os critérios de agregação; dois responsáveis por fundamentar legalmente o processo e criar notas de encomendas; e os outros dois responsáveis por enviar as notas de encomenda e resolver problemas que possam surgir.

d) Vantagens:

- i) Diminui as possibilidades de erros e previne possíveis riscos.
- ii) Uma maior garantia da qualidade do tratamento do pedido.
- iii) O facto dos processos ao abrigo dos contratos não implicarem qualquer validação, destaca a importância da segregação e rotatividade das atividades.

#### **5) Agregação dos pedidos de compra:**

- a) Quando existem vários pedidos de compra (independentemente dos materiais e moradas de entrega) para um fornecedor comum há agregação de despesa.
- b) A agregação de despesa potencia a ocorrência de erros por parte do gestor de compra e do fornecedor por causa dos vários endereços de entrega para as várias unidades orgânicas e, conseqüentemente, várias notas de encomenda (com um único número).
- c) A agregação é realizada mesmo que não implique a alteração de procedimento (por exemplo: há 10 pedidos de compra para unidades orgânicas distintas, com 20 produtos diferentes no valor de 150 euros – o que totaliza 1500€).
- d) Por uma questão de eficiência administrativa e de forma a prevenir erros dos gestores de compra, dos fornecedores, da conferência das faturas e da contabilidade, a agregação de compra é realizada apenas:
  - i) Se alterar o procedimento contratual.
  - ii) Se os pedidos forem da mesma Unidade Orgânica.
  - iii) Se os produtos forem idênticos para as várias Unidades Orgânicas.

#### **6) Ambiente de Controlo:**

- a) Implementação de práticas de comunicação com os trabalhadores de forma a consciencializar a organização sobre a temática – por exemplo: disponibilizar o manual de controlo interno.

#### **7) Definição concreta das competências dos gestores de compra:**

- a) É importante definir concretamente as competências atribuídas a cada trabalhador da organização para que não haja uma sobreposição de funções e haja uma maior consciencialização de cada trabalhador sobre as limitações das suas tarefas.
- b) Os gestores de compra não devem ter acesso informaticamente a funções desempenhadas por outras divisões – por exemplo: a realização de acertos dos cabimentos.

**8) Implementação de assinatura digital:**

- a) Os processos de compra são realizados digitalmente, apenas a assinatura é realizada fisicamente.
- b) Os custos associados ao correio interno, a perda de processos, o impacto ambiental que a impressão dos processos implica e a morosidade da assinatura não justificam a continuidade da assinatura física.

**9) Publicação dos procedimentos contratuais na base de contratos públicos *online* (<http://www.base.gov.pt/>):**

- a) Cada gestor de compra efetua a publicação dos seus próprios procedimentos contratuais manualmente (exceto o regime simplificado).
- b) De forma a prevenir erros de publicação e para segregar as funções (a pessoa que realiza o processo não deteta facilmente o seu próprio erro), a tarefa deveria ser atribuída a um único trabalhador (por exemplo – o Chefe de Divisão).

**10) Realização dos procedimentos de ajustes diretos na plataforma *online*.**

- a) A tramitação processual dos ajustes diretos (convite a uma entidade) não é realizada nas plataformas de contratação existentes<sup>48</sup>.
- b) Com a implementação da plataforma digital proposta anteriormente, esta questão não se equaciona porque o processo pode ser realizado na mesma.
- c) Contudo e de forma a aumentar a transparência dos atos, nesta fase, é aconselhável que todos os procedimentos de ajuste direto regime normal sejam realizados nas plataformas de contratação pública, em que a Universidade de Coimbra opera.

---

<sup>48</sup> O custo das plataformas para os fornecedores é um elemento dissuasor para os fornecedores.

## 4 CONCLUSÃO

---

Em Portugal, a discussão do papel do Estado na economia entre a sociedade civil e os atores políticos é infindável, não só pela dificuldade em delimitar a área de atuação do Estado mas também a eficácia da sua intervenção. Independentemente da discussão ideológica sobre a sua dimensão, é consensual a importância do papel desempenhado pelo Estado na sociedade, porque sempre que foi colocado em causa, as consequências foram nefastas para as sociedades – crises sociais e duas guerras mundiais. É exatamente depois deste período conturbado da história mundial que o Estado tem uma política expansionista e intervém em inúmeros setores de atividade da economia, assumindo-se como um elemento estabilizador e promotor do bem-estar geral das populações. O período coincidiu com uma economia em crescimento e com receitas fiscais que permitiam que o Estado continuasse a sua política de promotor do bem-estar geral, todavia, quando a economia começou a dar sinais recessivos e as receitas fiscais diminuíram, naturalmente começou a questionar-se a sua dimensão e a participação em inúmeros setores que reduziam a iniciativa privada.

A visão absolutista do poder do Estado na sociedade restringe importantes setores de atividade tornando-se um modelo financeiramente e social insustentável, mas, por outro lado, o alheamento total do papel do Estado é incomportável por razões sociais que são inalienáveis da sua existência. Conclui-se, assim, que ambas as visões radicais são socialmente impraticáveis a longo prazo, sendo fundamental a coexistência dos setores privado e público. O Estado deve promover iniciativas públicas e intervir em setores que se justificam pela sua natureza (por exemplo o setor da água) mas não deve monopolizar a economia em seu torno. Mas também não é necessário menos Estado, é necessário, sim, fortalecer o seu funcionamento respondendo às exigências da sociedade criando valor aos impostos cobrados. A criação de valor passa, inevitavelmente, por gerir criteriosamente o dinheiro público, criar serviços públicos dinâmicos, rejuvenescidos, competentes, próximos e que prestem contas da sua atividade com práticas de transparência e gestão exemplares.

O fortalecimento da relação de confiança entre o Estado e os cidadãos é essencial e, nesse sentido, a prestação de contas é um fator que fortalece esta relação - o Estado prestador de contas é coagido a agir de forma transparente, legal e a adotar as melhores práticas de gestão, permitindo que o cidadão reconheça de que forma é utilizado o seu dinheiro. Nesse sentido, o CI é uma ferramenta que auxilia eficazmente a prestação de contas por parte das Administrações Públicas porque assegura, com um grau de eficácia razoável, que os objetivos da gestão são cumpridos e possibilita a transmissão de informação fiável pela AP. A implementação de controlos internos deve adequar-se às atividades da organização e contribuir para a consolidação da cultura organizacional (a rigidez operacional da AP é uma oportunidade), assegurando a fiabilidade dos registos contabilísticos e da informação financeira, a concretização dos objetivos operacionais da gestão, prevenindo e evitando a ilegalidade, erros e fraudes na organização.

Para garantir que os objetivos do SCI são cumpridos é necessário incorporar duas ideias chave na implementação. A primeira é que os CI por mais qualidade que tenham e riscos que previnam, envolvem contingências que impede que os CI sejam totalmente eficazes – daí a importância do ambiente de controlo, a informação e comunicação e a monitorização dos controlos internos para diminuir constantemente essas limitações. A garantia razoável, ao invés da eficácia total dos CI, está relacionada com as limitações que inerentemente cada controlo tem (erros, omissões etc.) – daí a importância da gestão de riscos permanente, monitorização e atividades de controlo. A estabilidade operacional da AP é uma oportunidade para implementação de SCI que garantam uma maior segurança na concretização dos seus objetivos. Num setor que por natureza é burocrático, a existência de um maior CI não deve significar mais burocracia, zelando assim pela eficiência administrativa. A maximização dos instrumentos de auxílio à gestão é fundamental para o cumprimento dos objetivos da AP. Nesse sentido, a implementação de controlos internos no setor público garante uma maior transparência dos atos, uma maior responsabilidade dos atores públicos e uma melhor qualidade dos resultados obtidos pela gestão pública.

A centralização de compras é uma política que propicia um bom ambiente de CI e é comumente utilizada em organizações de grande dimensão, como é o exemplo da Universidade de Coimbra. Importa reter a existência de dois modelos possíveis – o modelo centralizado e o modelo descentralizado. A adoção do modelo descentralizado

permite uma maior autonomia às Unidades Orgânicas (exemplo da UC), uma maior celeridade e liberdade de escolha no processo de compra e um maior conhecimento técnico nos produtos a adquirir. Já o modelo centralizado permite a redução de custos com os recursos humanos e aquisições em escala que diminuem a onerosidade dos orçamentos. O facto de ser um serviço centralizado traduz-se numa maior especialização nas compras e uniformização do processo de compra e, por fim, beneficia a existência de um maior rigor financeiro e de legalidade. Ambos os modelos têm argumentos relevantes a considerar; porém, a possibilidade de reduzir custos, uma maior garantia na concretização do princípio da legalidade e o cumprimento escrupuloso do CCP são fatores que determinam que a centralização de compras é uma medida benéfica para as instituições. De um ponto de vista prático, o afastamento das necessidades de compras e a visão holística que a central de compras proporciona originam a um ambiente concorrencial maior - não faz sentido a Unidade X e a Unidade Y comprarem o mesmo produto a fornecedores diferentes e a custos diferentes (custos administrativos e financeiros maiores). As objeções procedimentais e técnicas são ultrapassáveis com a realização de planos de compra pelas Unidades Orgânicas, com contratos de aprovisionamento para fornecimento de consumíveis e com a utilização de tecnologia de informação ao longo do processo de compra, facilitando o contato entre central de compras e unidades descentralizadas.

Conclui-se assim, que a centralização das compras é por si uma excelente política para a Universidade de Coimbra o que salienta as boas práticas de gestão da instituição. Contudo, há sempre espaço para progressão no domínio dos controlos internos. Com o intuito de contribuir para a melhoria organizacional da Universidade de Coimbra, propõem-se algumas medidas relevantes: o alargamento das plataformas concorrenciais das instituições públicas deve ser uma prioridade na AP porque fortalece o ambiente concorrencial (tratamento igualitário, transparente e redução de custos) e garante uma maior transparência dos atos que fortalece a confiança entre o Estado e a sociedade civil. Outra ideia a assimilar é a importância da rotatividade e segregação de funções durante o processo de compra que previnem as ilegalidades, erros e fraudes nas instituições públicas. Por fim, o ambiente de controlo e a definição concreta de funções de cada ator público são fundamentais para garantir uma maior eficácia do CI (os sucessivos cortes

orçamentais do Estado e a falta de recursos humanos colocam em causa valores elementares da boa gestão – por exemplo a sobreposição de funções).

No âmbito geral a Universidade de Coimbra é uma instituição modelo na gestão pública, assumindo as melhores práticas fruto da competência e rigor de todos os que nela trabalham. Essa competência permite a existência de controlos internos de qualidade o que suscita uma conclusão óbvia: a aplicação dos controlos internos da AP e da legislação existente, uma vez que assenta nos manuais de boas práticas existentes, é a competência de quem os implementa é que determina a sua qualidade. E, inevitavelmente, a aplicação na AP é fragmentada e heterogénea, sempre de acordo com a competência de quem os implementa. Por isso é importante que seja facultada formação complementar às pessoas das instituições de forma a potenciar a utilização deste importante instrumento de gestão.



## 5 BIBLIOGRAFIA

---

- Amaral, D. Freitas (2001), *Curso de Direito Administrativo*. Coimbra: Almedina
- American Institute of Certified Public Accountants (1972), "Auditor's study and evaluation of internal control".
- Araújo, Joaquim de (2007), "Avaliação da Gestão Pública: a Administração Pós Burocrática.". *Conferência da UNED: Universidade do Minho*.
- Arens, A. A; Elder, R.J.; Beasley, M.S. e Hogan, C.E., (2014), *Auditing and assurance services: an integrated approach*. Pearson.
- Azevedo, Maria Eduarda (2008), "As parcerias público privadas: instrumento de uma nova governação pública", *Tese de Doutoramento em Direito*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.
- Base de Dados de Portugal Contemporâneo (2016). *Emprego nas Administrações Públicas: Central, Regional, Local e Fundos da Segurança Social – Portugal*. Consultado em 13 de fevereiro de 2016, <<http://www.pordata.pt/>>.
- Baptista, D. A.; Gariso, E. B.; Correia, F. e Cunha, et al. (2004). "Guia Prático Implementação de um Sistema de Controlo Interno - Administração Pública".
- Bevir, M., O' Brien, D. (2001), "New Labour and the Public Sector in Britain" *Public Administration Review*, 61, 535–547.
- Cabral, Margarida (2007), "Procedimentos Clássicos no Código dos Contratos Públicos". *Cadernos da Justiça Administrativa*. n.º64.
- Cascio, W.F. (1993), "Downsizing: What do we know? What have we learned?" *The Academy of Management Executive*, 7, 95 –104.
- Cheh, J. J.; Lee, J. e Kim, I. (2010), "Determinants of Internal Control Weaknesses" *Contemporary Management Research*. 6-2, 159-176.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013), “Internal Control – Integrated Framework”.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2006), “*Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies*”. Consultado a 25 de janeiro de 2016.< [http://www.coso.org/documents/sb\\_faqs.pdf](http://www.coso.org/documents/sb_faqs.pdf)>.

Costa, Carlos B. da (2014), *Auditoria Financeira-teoria e prática*. 10ª edição. Rei dos Livros.

Dănescu *et al.*(2014), “Aspects regarding the governing of the risks in the financial reporting”. *2nd World Conference on Business, Economics and management*. Roma.

Dănescu, T., Prozan, M., Prozan, R. (2015), “Perspectives regarding accounting – corporate governance – internal control”. *Procedia Economics and Finance*. 32, 588-594.

Denhardt, Robert e Janet Denhardt (2000), “The New Public Service: Serving Rather than Steering”. *Public Administration Review*. 60, 549 –559.

Ernest & Young (2015), “Improving internal controls; the Ernest & Young guide for humanitarian aid organizations”. Consultado a 30 de setembro de 2015, <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-improving-internal-controls-overview/\\$FILE/ey-improving-internal-controls-overview.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-improving-internal-controls-overview/$FILE/ey-improving-internal-controls-overview.pdf)>.

Erskine, James A., Leenders, Michiel R., Mauffette-Leenders, Louise A. (1981) *Teaching with cases*. Ontario: University of Western Ontario.

Fernandes, Paula (2012), “O Ajuste Direto” *Tese de Mestrado em Direito Administrativo*. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa.

Franco, António L. de Sousa (1992), *Finanças públicas e direito financeiro*. Coimbra: Editora Almedina.

Franco, António L. de S. (2012), *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Coimbra: Editora Almedina. Vol. II.

Gonçalves, Pedro Costa (2015), *Direito dos Contratos Públicos*. Coimbra: Almedina

Haynes, Rick S.; Dassen, Roger; Schilder, Arnold e Wallage, Philip. (1999), *Principles of Auditing an International Perspective; compiled outline*.

Hood, C. (1991), "A Public Management for all Seasons" *Public Administration Review*, 69, 3–19.

Hussein, Haji (2008), "Using COBIT® as a Guide Risk Assesment Assurande Services" *E- Commerce e Ressource Centre*

International Organisation of Supreme Audit Institutions (2001). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*.

International Federation of Accountants (2012). "Evaluating and Improving Internal Control in Organizations".

International Standard on Auditing 315 (2010), "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and Its Environment".

Marques, Maria da Conceição da Costa (2002), *Prestação de Contas no Sector Público*. Lisboa: DisLivro.

Marques, Maria da C. da C. (2003), "Reforçar a eficiência das políticas educativas: o contributo do Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação". Consultado em 03 de fevereiro de 2016, <<http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/003.doc>>.

Marçal, N. e Marques, F.L., (2011), *Manual de auditoria e controlo interno no sector público*. Sílabo.

Morais, G., Martins, I. (2007), *Auditoria interna: função e processo*. 4ª Edição.

Moreira, José M.; Jalali, Carlos e Alves, André A. (2008), *Estado, Sociedade Civil e Administração Pública - Para um Novo Paradigma do Serviço Público*. Coimbra: Almedina.

Mozzicafreddo, J., *et al.* (1992), "O Estado-Providência em Portugal: estratégias contraditórias". *Sociologia Problemas e Práticas*, 12, 57 – 89.

Oliveira, Rodrigo Esteves de (2008), “Os princípios gerais da contratação pública” *Estudos da Contratação Pública*, I, Coimbra

Osborne, S.P.; Radnor, Z. e Nasi, G. (2013), “A new theory for public service management? Toward a (public) service-dominant approach” *Review Public Administration*, 43, 135 – 158.

Pereira, J.N. (2006) “Sistemas de Controlo Interno e de Gestão de Riscos.” *Banco de Portugal*, 63. Lisboa.

Pollitt, C. (1991), “Managerialism and the Public Services: the Anglo-American Experience”. *Public Administration Review*.

Pollitt, Christopher (2000), "Is the Emperor In His Underwear?: An analysis of the impacts of public management reform". *Public Management*, 2-2, 181-199.

Prada, V.V. de (1973), *História económica mundial*. Porto: Livraria Civilização Editora. Vol I e II.

Santos, Boaventura (2004), *Metodologia da Pesquisa - Monografia, Dissertação e Tese*. São Paulo: Atlas.

Santos, M.M. dos (2013), “O Controlo interno e a gestão de risco nas empresas da área metropolitana do Porto”, *Dissertação de mestrado em auditoria*. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Sanusi *et al.* (2015), “The effects of Internal Control System, Financial Management and Accountability of NPOs. *Procedia Economics and Finance*, 28, 156-162.

Saraiva, Helena; Carlos, João; Gabriel, Vítor e Daniel, Ana (2015), “A função do controlo interno na Administração Pública – Estudo de Caso”. *Atas do XV Congresso Internacional Contabilidade e Auditoria*: ISCAC. Coimbra.

Sulaiman *et al.* (2008), “Internal Control Systems in West Malaysia’s State Mosque”. *The American Journal of Islamic Social*, 25, 1.

Sun, Yan (2016), “Internal Control Weakness Disclosure and Firm Investment”. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 31, 277-307

Taborda, D.M., (2015), *Auditoria-Revisão legal das contas e outras funções do revisor oficial de contas*. Coimbra: Edições Sílabo.

Teixeira, Ana Bela de S. D. (2009), “A Contabilidade como sistema de informação nas instituições do Ensino Superior Público em Portugal – O caso da Escola Superior de Ciências Empresariais”, *Tese de doutoramento*. Lisboa: Universidade Aberta.

The Institute of Internal Auditors (2011), “Standards for the professional practice of internal auditing”. Florida.

The Institute of Risk Management (2002), “A Risk Management Standard”.

Tribunal de Contas (1999), *Manual de Auditoria e de Procedimentos*. Lisboa: Tribunal de Contas.

Vaz, Manuel Afonso (1998), *Direito económico: A Ordem Económica Portuguesa*. 4 Edição.

Wang, R. e Shi, W. (2012), “Dynamic Internal Control Performance Over Financial Reporting and External Financing”. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*. Forthcom. 1-52.

Yin, R. K. (2009) *Case Study Research - Design and Methods*. 4ª Edição. Londres: Sage Publications.

Yurniwat e Rizaldi, A. (2015), “Control Environment Analysis at Government Internal Control System: Indonesia Case”. *2nd Global Conference on Business and Social Science*. Bali.

Legislação consultada

Acórdão do TJ de 16/04/2015, SC Enterprise Focused Solutions SRL, Proc. C- 278/14

Código dos Contratos Públicos;

Código do Procedimento Administrativo

Código das Sociedades Comerciais;

Constituição da República Portuguesa;

Decreto-Lei n.º166/98, de 25 de junho;

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho;

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro;

Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro;

Despacho normativo n.º 43/2008;

Despacho n.º16420/2013 do Reitor da Universidade de Coimbra;

Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro;

Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro;

Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro;

Regulamento 3/2008, de 2008 da CMVM.