



Universidade de Évora - Escola de Ciências Sociais

Mestrado em Gestão

Área de especialização | Sector Público Administrativo

Trabalho de Projeto

**Avaliação de um Sistema de Controlo Interno num
Agrupamento de Escolas da Região Sul.**

Fernando Manuel Guerreiro Coelho

Orientador(es) | José Fernando Ventura

Évora 2021



Universidade de Évora - Escola de Ciências Sociais

Mestrado em Gestão

Área de especialização | Sector Público Administrativo

Trabalho de Projeto

**Avaliação de um Sistema de Controlo Interno num
Agrupamento de Escolas da Região Sul.**

Fernando Manuel Guerreiro Coelho

Orientador(es) | José Fernando Ventura

Évora 2021



O trabalho de projeto foi objeto de apreciação e discussão pública pelo seguinte júri nomeado pelo Diretor da Escola de Ciências Sociais:

Presidente | Marta da Conceição Soares da Silva Cruz Silvério (Universidade de Évora)

Vogais | José Fernando Ventura (Universidade de Évora) (Orientador)
Luís Coelho (Universidade de Évora)

Dedicatória

Dedico este trabalho à minha esposa, Ana Isabel, e ao meu filho, Fábio pelo enorme apoio e incentivo dado, contribuindo, assim, para que nunca desistisse nem deixasse de acreditar nas minhas capacidades, metas e objetivos.

Aos meus pais, Marília e Joaquim, por acreditarem em mim e pela força e estímulo dado ao longo da vida, fazendo com que sempre lutasse pelos objetivos que me propus alcançar.

Resumo

A modernização da Administração Pública teve e tem por objetivo tornar mais eficazes os serviços públicos, nos quais se encontram os Agrupamentos de Escolas e as Escolas não agrupadas.

O Sistema de Controlo Interno (SCI) é uma ferramenta de extrema importância para qualquer organização, representando um instrumento imprescindível ao cumprimento dos seus objetivos, promovendo a eficácia e a eficiência dos procedimentos e a qualidade da informação financeira prestada. Nesse âmbito, o SCI representa um instrumento fundamental em qualquer organização escolar.

Neste trabalho foram usadas variadas fontes, como sejam a revisão bibliográfica, a recolha de informação acerca do funcionamento e da organização do Agrupamento de Escolas (AE) em referência, quer pela análise documental quer pelas entrevistas informais realizadas.

A investigação, validada com recurso a um estudo de caso, teve por objetivo determinar as fragilidades existentes no controlo interno do AE, propondo-se um conjunto de recomendações, por forma a desenhar e propor a implementação de um SCI adequado e eficaz.

Palavras-chave: Sistema de Controlo Interno, Agrupamento de Escolas, Fiabilidade de Informação, Gestão Pública.

Abstract

Evaluation of an Internal Control System in a Southern School Grouping

The modernization of public administration both had and has the goal of making the public services more efficient, in which school clusters and non-grouped schools are found.

The Internal Control System (ICS) is an extremely important tool for any organization, representing an essential instrument for the fulfillment of its objectives, promoting the effectiveness and efficiency of the procedures and the quality of financial information provided. In this context, the ICS represents a fundamental instrument in any school organization.

In this work several sources were used, such as bibliographic review, collection of information regarding the functioning and organization of School Clusters referred (SC), both by documentary analysis and conduction of informal interviews.

The investigation, validated by using a case study, aimed to determine the existing weaknesses in the internal control of the SC, a set of recommendations is proposed, in order to design and consequently implement an appropriate and effective ICS.

Keywords: Internal Control System, School Clusters, Information Reliability, Public Management.

Agradecimentos

Na elaboração desta investigação foram diversas as pessoas que me apoiaram e incentivaram, direta ou indiretamente, e que de algum modo contribuíram para atingir a meta e alcançar o objetivo a que me propus. Assim, quero aqui deixar o meu agradecimento a todos, embora de forma individual e pessoal a algumas dessas pessoas.

À minha esposa e filho - Ana Isabel e Fábio - que sempre me incentivaram e que durante longos períodos de tempo ficaram privados da minha companhia, aturando, por vezes, a minha falta de paciência.

Aos meus pais - Marília e Joaquim - pelo incentivo, pelo apoio e pela formação que me proporcionaram em diversos momentos da minha vida e do meu percurso profissional.

À minha amiga e colega de trabalho - Dra. Graça Fernandes - um obrigado especial pelo apoio nos diversos momentos, permitindo assim, uma maior dedicação da minha parte a esta investigação.

Um agradecimento especial ao meu orientador Prof. Doutor José Biléu Ventura pelas suas sugestões e comentários que possibilitaram a conclusão deste trabalho de mestrado. Sem ele com certeza que não seria possível concluir esta investigação.

Índice geral

Dedicatória	
Resumo	
Abstract	
Agradecimentos	
Índice geral	
Índice de figuras	10
Índice de quadros	11
Lista de Abreviaturas ou Siglas	12
1. Introdução	14
1.1. Enquadramento e Justificações da Escolha	14
1.2. Objetivos	16
1.3. Metodologia	17
1.4. Estrutura do Trabalho de Projeto	17
2. Enquadramento Teórico	19
2.1. Definição de Controlo Interno	19
2.2. Objetivos do Controlo Interno	23
2.3. Componentes do Controlo Interno	26
2.4. Tipos de Controlo Interno	30
2.5. Princípios do Controlo Interno	33
2.6. Requisitos do Controlo Interno	34
2.7. Avaliação do Controlo Interno	35
2.8. Limitações do Controlo Interno	37
2.9. Importância do Controlo Interno – uma Síntese	39
2.10. Sistema de Controlo Interno na Administração Pública	41
2.10.1. Definição e Composição	41
2.10.2. Níveis de Controlo	42
2.10.3. Conselho Coordenador do SCI	43
2.10.4. Lei de Enquadramento Orçamental	44
2.10.5. Tipos de Auditoria	45
3. Metodologia do Trabalho de Projeto	49
3.1. Metodologia	49

3.2. Questões a Investigar	50
3.3. Áreas a Investigar	51
3.4. Recolha de Dados	51
4. Caso do Agrupamento de Escolas da Região Sul	53
4.1. Caracterização Geral	53
4.1.1. Estrutura Orgânica e Processo de Decisão	53
4.1.2. Recursos Humanos	56
4.1.3. Recursos Financeiros	56
4.1.4. Recursos Patrimoniais	57
4.2. Procedimentos de Gestão e Controlo	57
4.2.1. Procedimentos de Controlo Existentes	57
4.2.2. Orçamento/Planeamento	60
4.2.3. Meios Financeiros	62
4.2.3.1. Tesouraria	62
4.2.3.2. Receitas Orçamentais	64
4.2.4. Utilização dos Meios Financeiros	67
4.2.4.1. Despesas com pessoal/vencimentos	67
4.2.4.2. Aquisição de Bens e Serviços Correntes	69
4.2.4.3. Despesas de Capital/Património	71
4.2.5. Sistemas de Informação	72
4.2.6. Prestação de Contas	72
4.3. Análise aos Controlos Existentes no AERS	72
4.3.1. Procedimentos de Controlo Existentes	73
4.3.2. Orçamento/Planeamento	74
4.3.3. Meios Financeiros	75
4.3.4. Utilização dos Meios Financeiros	77
4.3.5. Sistemas de Informação	80
5. Conclusão	81
5.1. Contributos do Estudo Realizado	81
5.2. Limitações do Estudo	83
5.3. Perspetivas para Trabalhos Futuros	83
Bibliografia	85

Índice de figuras

Figura nº 1: Filosofia Coso	21
Figura nº 2: Coso Internal Control – Integrated Framework	24
Figura nº 3: Áreas de Controlo Interno e o impacto de fatores externos e internos	29
Figura nº 4: Tipos e Níveis de Controlo	43
Figura nº 5: Auditoria Integrada	47
Figura nº 6: Etapas de um Estudo de Caso	50

Índice de Quadros

Quadro nº 1: Exemplos tipos de controlo	32
Quadro nº2: Folha de Trabalho para Avaliação do CI	36
Quadro nº 3: Nº de Alunos no Ano Letivo 2018/2019	53
Quadro nº 4: Conselho Geral	54
Quadro nº 5: Direção	54
Quadro nº 6: Composição do Conselho Pedagógico	55
Quadro nº 7: Conselho Administrativo	55
Quadro nº 8: Afetação de Pessoal Docente e Pessoal Não Docente	56

Listagem de Abreviaturas ou Siglas

AE	- Agrupamento de Escolas
AERS	- Agrupamento de Escolas da Região Sul
AICPA	- American Institute of Certified Public Accountants
AO	- Assistente Operacional
ASE	- Ação Social Escolar
AQ	- Acordos Quadro
AT	- Assistente Técnico
CA	- Conselho Administrativo
CCP	- Código dos Contratos Públicos
CEB	- Ciclo do Ensino Básico
CG	- Conselho Geral
CI	- Controlo Interno
CNCP	- Catálogo Nacional de Compras Públicas
COSO	- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CP	- Conselho Pedagógico
CT	- Coordenadora Técnica
DFF	- Diário de Fluxos Financeiro
DGEstE	- Direção-Geral dos Estabelecimentos Escolares
EFA	- Cursos de Formação de Adultos
eSPAP	- Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, I.P.
FF	- Fontes de Financiamento
GIAE	- Conta de cartões magnéticos dos utentes
ICS	- Internal Control System
IGeFE	- Instituto de Gestão Financeira da Educação
IFAC	- International Federation of Accountants
IIA	- Institute of Internal Auditors
INTOSAI	- International Organization of Supreme Audit Institutions
ISA	- International Standards on Auditing
LEO	- Lei de Enquadramento Orçamental
OCC	- Ordem dos Contabilistas Certificados
OCR	- Orçamento com Compensação em Receita

OE	- Orçamento de Estado
PAIB	- Professional Accountants in Business
PCAT	- Percursos Curriculares Alternativos
PIEF	- Programa Integrado de Educação e Formação
RAAG	- Regime de Autonomia, Administração e Gestão dos estabelecimentos públicos da educação pré-escolar e dos ensinos básico e secundário
RI	- Regulamento Interno
SAE	- Serviços de Administração Escolar
SC	- School Cluster
SCI	- Sistema de Controlo Interno
SIGeFE	- Sistema de Informação e Gestão Financeira da Educação
SNC-AP	- Sistema de Normalização Contabilístico para a Administração Pública
SNCP	- Sistema Nacional de Compras Pública

1. Introdução

1.1. Enquadramento e Justificações da Escolha

O controlo interno (CI) nos dias de hoje é considerado muito importante para qualquer organização. Um sistema de controlo interno (SCI) é, assim, um instrumento de gestão fundamental para qualquer organização, já que assegura o cumprimento de critérios de economia, eficácia e eficiência, levando a que o órgão de gestão tenha confiança nos processos e nos procedimentos realizados pelas pessoas da organização, permitindo a implementação de ações de revisão e melhoria no desenvolvimento das tarefas, criando uma razoável certeza na qualidade e na fiabilidade da informação produzida.

O SCI inclui variados procedimentos de CI, os quais recaem sobre os processos e as tarefas desenvolvidas numa organização.

O *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, organização de carácter privado foi criado nos Estados Unidos da América, com o propósito de prevenir e evitar fraudes nos relatos financeiros. Posteriormente, este organismo deu origem ao *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), sendo o CI das empresas o seu primeiro objeto de estudo, de que resultaram vários documentos de referência (Fachada, 2014).

A nível nacional, para além das publicações de autores ou de organismos, há hoje diplomas legais que estabelecem a implementação do SCI nos serviços da Administração Pública, onde constam os Agrupamentos de Escolas e as Escolas não agrupadas, e que são transversais a toda a administração. Este controlo funciona em pirâmide, cujos níveis de controlo são efetuados da base para o topo: entidade (autocontrolo), controlo dos programas orçamentais, poder inspetivo e de CI (Inspeção-Geral de Finanças, Direção-Geral do Orçamento, Inspeção-Geral da Educação e Ciência) e os órgãos de controlo externo e de poder jurisdicional e político (Tribunal de Contas e Assembleia da República).

O presente trabalho consiste na análise e no registo dos processos e dos procedimentos existentes ao nível da gestão financeira de um Agrupamento de Escolas da Região Sul (AERS), com vista a analisar e propor melhorias no SCI.

Este trabalho pretende mostrar a importância da implementação e utilização do SCI, de modo a beneficiar os processos e os procedimentos, para capacitar a organização de meios de informação mais precisos, eficazes e transparentes.

Considerando a evolução tecnológica, houve necessidade de modernizar a Administração Pública, para tornar a mesma mais transparente e próxima do cidadão comum, já que, considerando a atual globalização, existe, hoje uma maior exigência. Neste contexto é importante que o controlo seja mais eficaz e eficiente.

O CI, nos tempos atuais, é fundamental para qualquer organização, seja pública ou privada, já que, permite perceber se o funcionamento da entidade é adequado, para dar respostas eficazes em tempo útil, garantindo uma melhor prestação de serviços ao utente/cidadão, o cumprimento das leis e regulamentos e a salvaguarda e boa utilização dos recursos públicos. Para tal, a organização, neste estudo um Agrupamento de Escolas (AE), terá de cumprir um conjunto de normas definidas pela Administração, para atingir a eficácia e eficiência no desempenho dos procedimentos.

Um AE agrega escolas do mesmo concelho, sendo nalguns casos com grande dispersão geográfica, encontrando-se o órgão de gestão fixado numa escola referenciada como escola sede.

Com a passagem de Escolas não agrupadas para Agrupamentos de Escolas, a gestão tornou-se mais complexa representando um problema para os órgãos de gestão, considerando a fiabilidade das informações conducentes à tomada de decisões e ao cumprimento das leis e dos regulamentos impostos pela Administração.

Como qualquer trabalho/estudo deve mostrar algo de necessário, este tema, - "Avaliação/melhoria de um Sistema de Controlo Interno num Agrupamento de Escolas da Região Sul" - é encarado como fundamental na concretização dos objetivos de eficácia e eficiência para controlo dos recursos existentes.

1.2. Objetivos

Existe necessidade de se prestar um contributo no âmbito do CI nos Agrupamentos de Escolas, pelo que se procedeu a uma análise sobre os procedimentos na execução do controlo administrativo, designadamente ao nível das disponibilidades, das receitas, das despesas, dos vencimentos e do imobilizado. Procura-se, assim, avaliar os processos e os procedimentos usados na gestão da unidade escolar, por forma a encontrar pontos fortes e pontos fracos, propondo-se recomendações conducentes à sua melhoria.

Este trabalho de projeto foi desenvolvido no contexto dos Agrupamentos de Escolas e de Escolas não Agrupadas, designadamente, num Agrupamento de Escolas da Região Sul (AERS).

O objetivo geral deste trabalho de investigação consiste em avaliar os sistemas e os procedimentos de CI das operações de execução do orçamento do Estado, instituídos nos termos do artigo 69.º da Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro), verificando a sua adequação e operacionalidade, apresentando pontos fortes e pontos fracos conducentes à melhoria do sistema e a colmatar eventuais fragilidades detetadas. Neste âmbito, será realizada recolha de medidas e de procedimentos de CI implementados na organização e, posteriormente, a elaboração de recomendações relativamente aos pontos fracos/fragilidades encontrados.

Como objetivos específicos deste trabalho poder-se-ão enumerar os seguintes:

- Caracterização geral do AERS, baseado na documentação recolhida e em entrevistas informais com a Diretora, Coordenadora Técnica (CT) e outros elementos dos Serviços de Administração Escolar (SAE), designadamente com os Assistentes Técnicos (AT) afetos às áreas da tesouraria, da contabilidade, do pessoal e dos vencimentos, entre outros, eventualmente;
- Apreciação do ambiente de controlo considerando as principais áreas de risco no desenvolvimento das atividades;
- Descrição do sistema e dos procedimentos de CI instituídos, nas áreas de gestão e de controlo orçamental e nas relacionadas com a salvaguarda dos ativos (disponibilidades, inventários e ativos fixos tangíveis);
- Avaliação da fiabilidade do sistema com vista a assegurar a adequada conceção do sistema e seu funcionamento;
- Identificação de pontos fortes e fracos no SCI;

- Avaliação do SCI e proposta de melhorias.

1.3. Metodologia

Para alcançar os objetivos pretendidos recorrer-se-á a fontes variadas, como sejam a revisão bibliográfica, recolha de informação sobre os processos e os procedimentos de administração financeira e contabilística, para análise das diversas áreas, nomeadamente, ciclo da receita, ciclo da despesa, contabilidade, tesouraria, contratação pública e inventário, e de entrevistas informais com os AT e Conselho Administrativo (CA). Na mesma linha, serão ainda realizados testes de auditoria.

No AERS, que constituirá o estudo caso, os testes aos controlos realizados irão produzir um lote de informações, que conjuntamente com a informação recolhida junto dos SAE permitirá aferir quais os processos e os procedimentos adotados na gestão financeira do Agrupamento.

Os resultados a obter irão possibilitar a enumeração de pontos fortes e fracos/debilidades do seu funcionamento, por setor (ambiente de controlo, orçamento e planeamento, contabilidade, tesouraria, despesa de capital e património, receita, sistemas de informação, prestação de contas, contratação pública, inventário, entre outros), a partir dos quais será possível propor um conjunto de recomendações, por forma, a desenhar ou melhorar um SCI.

O Agrupamento de Escolas em foco neste trabalho de projeto foi visitado diversas vezes, por forma, a ter-se uma perceção clara do seu modo de funcionamento.

1.4. Estrutura do Trabalho de Projeto

O presente trabalho de projeto encontra-se estruturado em cinco capítulos, que se complementam, representando cada capítulo uma parte fundamental da investigação realizada para a elaboração deste trabalho.

O Capítulo I corresponde à introdução, incluindo o enquadramento e justificação da escolha do tema, os objetivos, a metodologia e a estrutura do trabalho. No Capítulo II efetua-se uma revisão da literatura sobre o CI em geral, sendo analisadas a definição, os objetivos, os tipos, os

princípios, os requisitos, a avaliação, as limitações, as componentes e a importância do CI, bem como a caracterização do SCI na Administração Financeira do Estado, designadamente, no que respeita à definição e composição, aos níveis de controlo, ao conselho coordenador do SCI, à lei de enquadramento orçamental e aos tipos de auditoria efetuados no âmbito do SCI.

No capítulo III será desenvolvida a metodologia escolhida para a elaboração deste trabalho de projeto.

Seguidamente, no capítulo IV será explorado o caso prático do AERS, no qual será mostrado o tipo de CI existente e quais os processos e os procedimentos em execução, e os aspetos colhidos da análise documental e das entrevistas informais realizadas, quer ao Conselho Administrativo quer a outros trabalhadores. Serão, também, analisadas e identificadas as fragilidades dos processos e procedimentos do AERS, propondo-se um conjunto de recomendações com vista à melhoria e implementação de um SCI.

Por último, no capítulo V será efetuada a conclusão, sendo referenciado os contributos do estudo realizado, as limitações do estudo e as perspetivas para trabalhos futuros.

2. Enquadramento Teórico

De entre os autores portugueses que abordam esta temática, Costa (2000) e Morais e Martins (2013) apresentam nos seus livros um capítulo dedicado ao CI. Não obstante, Marçal e Marques (2011) propõem um Manual de Auditoria e CI no Setor Público, sendo grande parte deste livro dedicado ao desenho e implementação do CI nas autarquias.

Relativamente a trabalhos de investigação sobre o CI e o SCI em Portugal já se encontram várias publicações, dos quais se enumeram os realizados por Reis (2005), Conceição (2012), Marques (2013), Reinoite (2014), Lima (2014), Carlos (2014) e Fachada (2014) que versam sobre o CI e o SCI em organizações da Administração Pública, nomeadamente na Administração Central e em estabelecimentos escolares (ensino secundário, ensino profissional e ensino superior); Rocha (2009), Mendes (2014), Jesus (2018), Abade (2018) abordam o CI e/ou o SCI no contexto empresarial do setor privado. Por seu lado, Garcia (2017) aborda a implementação do SCI numa entidade do setor não lucrativo enquanto Monteiro (2015) aborda a avaliação do SCI, do ponto de vista do contributo do auditor externo e do seu papel na gestão empresarial. Já Ventura (2012) investiga o CI, o SCI e diversos modelos de CI no ensino superior. Em resumo, dos trabalhos aqui referidos verifica-se uma maior abordagem ao meio empresarial ou aos serviços públicos em geral, havendo apenas cinco em contexto escolar.

2.1. Definição de Controlo Interno

O conceito de CI, ao longo dos tempos, teve variadas definições, a nível financeiro e a nível operacional, propostas por muitos autores. Hoje, a tecnologia, designadamente, a internet, permite a visualização – *online* - de diversas citações sobre o CI. Assim, de todas as definições, privilegiou-se as definições mais assertivas para o entendimento deste conceito, designadamente, a definição do Tribunal de Contas, a da *International Federation of Accountants* (IFAC), a da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) e a de COSO.

O Tribunal de Contas (1999, p.47), refere que “o CI é uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a

ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere”.

O COSO define CI como “um processo levado a cabo pela Administração, Direção e outros membros da entidade com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objetivos:

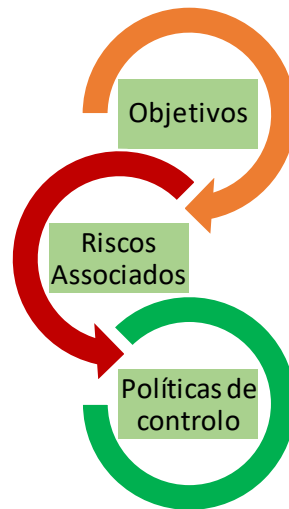
- eficácia e eficiência dos recursos;
- fiabilidade da informação;
- cumprimento das leis e normas estabelecidas” (Morais e Martins, p. 28).

A definição de CI segundo o COSO integra conceitos fundamentais, como referido por Morais e Martins (2013, p.29), designadamente:

- Processo – o objetivo é o de transmitir que o CI é um meio para atingir um fim e não um fim em si mesmo, sendo composto por um conjunto de ações que inclui todas as atividades, processos e tarefas da entidade;
- Levado a cabo por pessoas – o objetivo é o de transmitir que o CI não é apenas um manual de políticas e documentos, mas também de pessoas em cada nível da entidade. O SCI é criado e implementado por pessoas, influenciando o procedimento de todos os elementos da comunidade;
- Confiança razoável – o objetivo é o de transmitir que por muito bom que seja o SCI, apenas pode propiciar um determinado grau de segurança à entidade. Não proporciona uma segurança total, já que não consegue suprimir a totalidade dos riscos, apenas os reduz.
- Concretização dos objetivos – o objetivo é o de transmitir que o CI é criado para permitir a consecução dos objetivos gerais e específicos, nas diferentes categorias, os quais devem ser consistentes e coerentes.

Esta definição do COSO tem por base uma filosofia hierarquizada de objetivos – riscos – controlo, conforme ilustra a figura nº 1.

Figura nº 1: Filosofia COSO



Fonte: Adaptado de Morais e Martins (2013, p.29)

A *International Standards on Auditing* (ISA) 315 da IFAC (2006, p. 55), refere CI como um “processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gestão e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos da entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis”.

O Decreto-Lei nº166/98, de 25 de Junho, que institui o sistema de controlo interno da Administração Financeira do Estado, no ponto nº2 do artigo 2º, define que: “O controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos 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”.

É nosso entendimento que as definições anteriores mostram o propósito e a importância deste trabalho, dado o relevo posto na conformidade das operações com a lei e com os normativos e, ainda, no que concerne aos princípios racionais na eficiência da gestão.

Todavia, julga-se que a definição de CI sugerida pela INTOSAI (2004, p. 6) aproxima-se ainda mais dos objetivos a considerar numa organização pública: “CI é um processo integrado efetuado pela administração e pessoal de uma entidade e é projetado para lidar com riscos e

fornecer uma garantia razoável de que, na procura da missão da entidade, os seguintes objetivos sejam alcançados:

- executar operações ordenadas, éticas, económicas, eficientes e eficazes;
- cumprir obrigações de responsabilidade;
- em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis;
- protegendo os recursos contra a perda, o uso indevido e danos”.

A INTOSAI refere, ainda, que o CI é um processo dinâmico, que busca ajustar-se de forma contínua às mudanças internas e externas que a entidade defronta.

Para entender completamente o que é um SCI, o Tribunal de Contas, no ponto 126 do Anexo I (1992), refere SCI como: “Conjunto constituído pela organização interna, pelos procedimentos e/ou pelas práticas que permitem à entidade alcançar os seus objetivos. Incluem:

- os sistemas de planeamento que permitem preparar as decisões políticas ou administrativas;
- os sistemas de execução que permitem transmitir ordens dos órgãos de gestão superior da organização até aos níveis inferiores, com indicação da divisão de responsabilidades;
- os sistemas de controlo que permitem verificar, por intermédio de um conjunto de procedimentos e práticas, se a entidade funciona em conformidade com os princípios de controlo”.

O Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de junho, no preâmbulo menciona que o SCI “...um modelo articulado, integrado e coerente, estruturado em três níveis, com definição das entidades responsáveis e dos princípios fundamentais de atuação, que habilitem a uma melhor coordenação e utilização dos recursos afetos à função controlo”.

É de referir que “...seja qual for a “taxonomia” de objetivos, qualquer procedimento de controlo é normalmente concebido para atingir mais do que um tipo de objetivos (Steinberg & Faulk, 1991), por exemplo, a salvaguarda do património da entidade e a precisão no registo das operações relacionadas com o mesmo” (Ventura, 2012, p. 117).

2.2. Objetivos do Controlo Interno

O conceito e a interpretação do CI envolvem um vasto número de procedimentos e práticas que, conjuntamente, permitem a consecução de determinado fim, designadamente, o de controlar.

Costa (2000, p. 139), refere que, o *Institute of Internal Auditors* (IIA), no seu trabalho intitulado “*Standards for the professional practice of internal auditing*” estabelece como objetivos do CI:

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

O COSO é representado sob a forma de um cubo, possuindo três dimensões: os objetivos, os componentes e a estrutura organizacional. Segundo o COSO, o CI tem cinco componentes, que atravessam os objetivos e a estrutura da organização, designadamente:

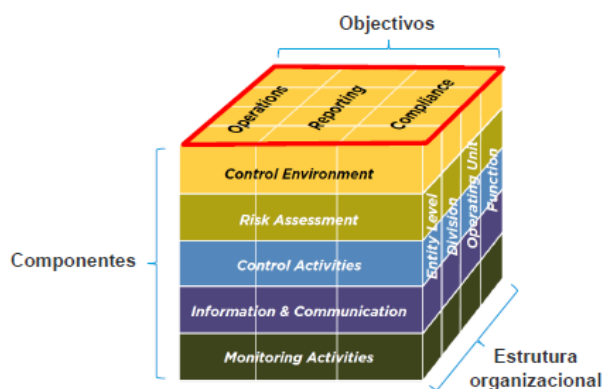
- Ambiente de controlo – conjunto de normas, processos e estruturas que providenciam a base para o desenvolvimento do CI na organização;
- Análise de risco – processo dinâmico e interativo de identificação e avaliação dos riscos da organização, definindo ainda uma base para a forma de os gerir;
- Atividades de controlo – ações definidas por políticas e procedimentos que ajudam a que as orientações da gestão para mitigação dos riscos sejam efetuadas. As atividades de controlo são executadas a todos os níveis da organização e nos vários estágios dos processos e ainda ao nível do ambiente tecnológico de suporte;
- Informação e comunicação - a informação é necessária para que a organização desenvolva as suas responsabilidades de CI que permitam alcançar os objetivos. A gestão obtém ou gera e usa informação relevante e de qualidade, a partir de fontes internas e externas, para suportar o funcionamento do CI;
- Atividades de monitorização – avaliações contínuas, avaliações autónomas ou uma combinação das duas deverão ser utilizadas para avaliar se as cinco componentes do modelo de CI se encontram presentes e a funcionar adequadamente.

Existe uma relação intrínseca entre os objetivos (o que uma organização pretende alcançar), os componentes (o que é necessário para os alcançar) e a estrutura organizacional da entidade (onde se materializa a prossecução dos objetivos). O COSO, tomando por base que o órgão de gestão define os objetivos da organização alinhados com a sua visão, missão e estratégia, agrupa os objetivos do CI em três categorias:

- **Operações** – eficácia e eficiência das operações da organização, incluindo o desempenho financeiro, operacional e proteção contra perdas de ativos;
- **Relato** - relato de informação financeira e não financeira, interna e externamente. Considera aspetos de fiabilidade, tempestividade, transparência e outras características relevantes;
- **Conformidade** – aderência ao cumprimento de leis e de regulamentos a que a organização está sujeita.

A outra dimensão do cubo é representada pela estrutura organizacional, sendo: nível da identidade, divisão, unidade operacional e função. Estes elementos encontram-se ligados a cada componente. Os componentes, objetivos e estrutura organizacional, referenciados pelo COSO, encontram-se ilustrados pela figura nº 2 (Peralta, 2014).

Figura 2: COSO Internal Control – integrated Framework



Fonte: COSO (2013)

Segundo o Tribunal de Contas (1999, p.48) o CI apresenta como objetivos:

- “A salvaguarda dos ativos;
- A legalidade e a regularidade das operações;
- A integralidade e a exatidão dos registos contabilísticos;
- A execução dos planos e das políticas superiormente definidas;
- A eficácia da gestão e a qualidade da informação”.

De acordo com Marçal e Marques (2011, p.13), o IIA estipula que os objetivos do CI visam:

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

Pickett (2010, p.248) refere que um SCI necessita de ser adequado. O IIA sugere que a adequação está presente se: “o órgão de gestão planeou e organizou (projetou) um modo de garantir uma razoável segurança aos riscos da organização e que as metas e os objetivos serão alcançados de forma eficaz. O controlo não consiste apenas na instalação de um conjunto de procedimentos que garantam que o pessoal possa ir de A a B, já que, ele é também um processo.

Pickett (2010, p. 248) menciona, ainda, que um processo pode ser definido como: “as políticas, os procedimentos e as atividades que fazem parte de uma estrutura de controlo, projetada para garantir que os riscos estão dentro das margens de tolerância de risco, estabelecidas pelo processo de gestão de riscos. O CI deve ser visto como um conceito dinâmico que atravessa toda a organização em oposição aos procedimentos básicos que permitem passar de um nível a um nível superior. Um SCI abrange as políticas, processos, tarefas, comportamentos e outros aspetos de uma organização, que em conjunto:

- Facilitam eficazmente e eficientemente a sua operação, permitindo-lhe responder adequadamente a riscos de negócios, operacionais, financeiros, de conformidade e outros para alcançar os objetivos da organização, o que inclui a salvaguarda de ativos contra uso impróprio ou perda e fraude, e a garantia de que as responsabilidades sejam identificadas;
- Ajudam a garantir a qualidade dos relatórios internos e externos, o que requer a manutenção de registos e processos adequados capazes de gerar um fluxo de informações relevantes e confiáveis de dentro e de fora da organização;
- Ajudam a garantir a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, e também com as políticas internas relativamente ao negócio.

Chorafas (2001, p. 28) refere que, em princípio, o SCI é afetado e afeta todos os níveis de pessoal de uma organização, em virtude de trazer transparência.

2.3. Componentes do Controle Interno

Segundo o COSO (Portal de Auditoria), o CI é um processo constituído por cinco elementos, que se encontram inter-relacionados entre si e presentes em todo o CI. Esses cinco elementos são definidos como:

- **“Ambiente de controle** - o ambiente de controle é entendido como sendo a consciência da organização, isto é, a sua cultura de controle. O ambiente de controle é efetivo quando as pessoas e/ou colaboradores da organização sabem quais as suas responsabilidades, os limites da sua autoridade e se têm a consciência e a competência para realizarem o que é correto e da maneira correta. Entende-se, assim, que os colaboradores sabem o que deve ser feito e como fazê-lo. O contrário constituirá um comprometimento do ambiente de controle.

O ambiente de controle envolve, assim, competência técnica e compromisso ético, sendo um fator intangível, portanto, essencial à efetividade dos controles internos. O órgão de gestão tem aqui um papel determinante, já que deve dar a conhecer aos colaboradores, de modo claro e transparente, as políticas, os procedimentos, os códigos de ética e de conduta a serem adotados.

A *International Standards on Auditing* (ISA) 315 da IFAC apresenta sete elementos para o ambiente de controle, designadamente: (i) comunicação e imposição de integridade e de valores éticos; (ii) compromisso com a competência; (iii) participação dos encarregados da governação; (iv) filosofia e estilo de atuação da gerência; (v) estrutura organizacional; (vi) atribuição de autoridade e de responsabilidade; (vii) políticas e práticas de recursos humanos.

- **Avaliação e Gestão de Riscos** - as funções principais do CI encontram-se relacionadas com o cumprimento dos objetivos da organização, pelo que, a existência de objetivos e de metas é considerada uma condição *“sine qua non”* para a existência de CI. Estabelecidos e clarificados os objetivos, deve-se: (i) identificar os riscos que ameacem o seu cumprimento; (ii) tomar as ações necessárias para a gestão dos riscos identificados. A avaliação de riscos é entendida como a identificação e análise dos riscos associados ao não cumprimento das metas e objetivos operacionais, de informação e de conformidade, que em conjunto constituem a base para definir como estes riscos são geridos. O órgão de gestão deve, por isso, definir os níveis de riscos operacionais, de informação e conformidade que pretende assumir.

De acordo com a *International Standards on Auditing (ISA) 315* da IFAC os riscos podem aparecer ou alterar-se devido a circunstâncias como: (i) alterações no ambiente operacional; (ii) novo pessoal; (iii) sistemas de informação novos ou reformulados; (iv) crescimento rápido; (v) nova tecnologia; (vi) novas diretrizes contabilísticas.

- **Atividade de Controlo** - são entendidas como as atividades que, executadas em tempo útil e de modo adequado, permitem a redução de riscos. As atividades podem ser classificadas em duas naturezas: atividades de prevenção ou de deteção, a saber:

- (1) Alcance (prevenção) – atividades entendidas como sendo os limites determinados a um colaborador, quanto à possibilidade de o mesmo aprovar valores ou assumir posições em nome da organização;
- (2) Autorizações (prevenção) – o órgão de gestão determina as transações que carecem de autorização de um supervisor, por forma a serem realizadas. A autorização do supervisor, efetuada manualmente ou por meio eletrónico, implica que o próprio verificou e validou a transação, assegurando que a mesma está em conformidade com as políticas e procedimentos da organização;
- (3) Conciliação (deteção) – consiste na comparação da mesma informação com dados oriundos de bases diferentes, sendo adotadas ações corretivas, sempre que necessário;
- (4) Revisões de desempenho (deteção) – acompanhamento de uma atividade ou processo, por forma a avaliar a sua adequação e/ou desempenho, relativamente, às metas e aos objetivos delineados;
- (5) Segurança Física (prevenção) – os valores de uma organização devem ser protegidos contra o uso, compra e venda não autorizada. A segurança física destes ativos compreende o controle de acessos, controle de entrada e saída de colaboradores e de materiais, senhas para acesso informático, criptografia, entre outros. Incluem-se neste controlo o processo de inventário dos itens mais valiosos, como seja a conferência de numerário;
- (6) Segregação de Funções – a segregação de funções é essencial para a efetividade do CI, já que reduz tanto o risco de erros humanos como o risco de ações indesejáveis. A contabilidade e conciliação, informação e autorização, inventário, contratação e pagamento e verificação/fiscalização devem estar segregadas entre os colaboradores da organização;

(7) Informatização de Sistemas (prevenção e deteção) – entende-se como o controlo realizado através de sistemas informatizados, os quais podem ser classificados como: controlos gerais e controlos de aplicativos;

(8) Normalização Interna (prevenção) – entende-se como sendo a definição, de modo formal, das regras internas necessárias ao funcionamento da organização. As normas devem ser de fácil acesso para os colaboradores da organização e devem definir responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos.

- **Informação e Comunicação** - a comunicação é entendida como o fluxo de informações dentro de uma organização, ocorrendo este fluxo em todas as direções, isto é, deve ocorrer dos níveis hierárquicos superiores aos níveis hierárquicos inferiores, dos níveis hierárquicos inferiores aos níveis hierárquicos superiores e entre níveis hierárquicos equivalentes (comunicação horizontal). A comunicação é essencial para o bom funcionamento do CI, sendo que, informações sobre planos, ambiente de controlo, riscos, atividades de controlo e desempenho devem ser transmitidas a toda a organização. O processo de comunicação pode ser classificado em: formal e informal.
- **Monitorização** - a monitorização consiste na avaliação do CI ao longo do tempo, sendo o melhor indicador para aferir se o CI é eficaz ou não. A monitorização é realizada quer através do acompanhamento contínuo das atividades quer por avaliações pontuais, tais como autoavaliação, revisões eventuais e auditoria interna. A função de monitorizar consiste em verificar se os controlos internos são adequados e efetivos. Os controlos são adequados se os cinco elementos (ambiente, avaliação de riscos, atividade de controlo, informação e comunicação e monitorização) estão presentes e se encontram a funcionar conforme o planeamento realizado. Os controlos são eficientes quando o órgão de gestão tem uma razoável certeza:
 - do grau de alcance dos objetivos operacionais propostos;
 - da fiabilidade das informações fornecidas pelos relatórios;
 - do cumprimento de leis, regulamentos e normas”.

Na criação de um SCI é fundamental o conhecimento da atividade da organização e da adaptação das atividades de controlo às tarefas específicas realizadas no seio da organização, pelos seus colaboradores ou, eventualmente, por serviços externos contratualizados pela organização, os quais deverão também ser alvo de controlo.

Na implementação de um SCI é fundamental que o mesmo abarque todas as vertentes da organização, não se submeta, portanto, apenas às tarefas contabilísticas e/ou administrativas/financeiras, mas também à verificação da gestão e da aplicação dos seus princípios.

Segundo Chorafas (2001, p. 29), a criação de um SCI adequado é uma tarefa exigente. Uma boa aplicação e funcionamento adequado do controlo interno exige, quer suporte externo como leis, regulamentos e supervisão, quer desenvolvimento interno como políticas corporativas, objetivos claros, organização e estrutura, informação credível e tecnologia avançada. “A comprehensive pattern is presented in Figure nº 3 which presents a snapshot of focal areas entering into the internal control orbit. These should attract senior management’s attention. Internal control is for a company what Socrates used to call his demon – the inner voice that whispers: “Take Care”. A key ingredient to successful implementation of Socrates demons is a relentless self-discipline”.

Figura 3: Áreas de Controlo Interno e o impacto de fatores externos e internos



Fonte: Adaptado de Chorafas (2001, p. 30)

Chorafas (2001, p. 29) refere que para aprimorar o SCI, as organizações devem utilizar uma ampla gama de ferramentas e de técnicas, suportadas por computadores, por software atualizado, por gráficos de controlo de qualidade, modelos de simulação e visualização interativa de relatórios financeiros, entre outros. Por outro lado, com o tempo qualquer sistema se degrada, pelo que o controlo interno deve ser regularmente auditado por colaboradores sem incompatibilidade de tarefas.

Para Chorafas (2001, p.36) não existem regras rígidas e rápidas sobre como desenhar e implementar um SCI. Depende muito da entidade/empresa, da sua cultura, organização interna, linha de produtos, qualidade dos colaboradores, extensão das operações e controlos de gestão existentes. Todavia, existem regras gerais para uma implementação adequada de um sistema de controlo, designadamente:

- Procedimentos de controlo interno;
- Eficácia e desempenho;
- Independência de ação e de opinião;
- Auditoria de regras e de funções de controlo interno.

2.4. Tipos de Controlo Interno

Costa (2000, p. 140), refere que o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) no seu *Statement on Auditing Procedure* nº54, designado por “*The auditor’s study on evaluation of internal control*” caracteriza o CI em dois grandes tipos: o controlo interno administrativo e o contabilístico, designadamente:

- O controlo interno administrativo inclui o plano de organização e os procedimentos e registos que se relacionam com os processos de decisão e que conduzem à autorização das transações pelo órgão de gestão.
- O controlo interno contabilístico compreende o plano da organização e os registos e procedimentos que se relacionam com a salvaguarda dos ativos e com a confiança que inspiram os registos contabilísticos de modo a que, conseqüentemente, proporcionem uma razoável certeza de que:
 - (1) As transações são executadas de acordo com uma autorização geral ou específica do órgão de gestão;
 - (2) As transações são registadas de modo a: permitirem a preparação de demonstrações financeiras em conformidade com princípios contabilísticos geralmente aceites, ou outros critérios aplicáveis a essas demonstrações financeiras; manterem um controlo sobre os ativos;
 - (3) O acesso dos ativos é apenas permitido de acordo com autorização do órgão de gestão;

- (4) Os registos contabilísticos dos ativos são periodicamente comparados com esses mesmos ativos, sendo tomadas ações adequadas aquando da existência de diferenças.

O controlo interno administrativo não influi, em princípio, nas demonstrações financeiras, contrariamente ao que acontece com o controlo interno contabilístico, o qual pode afetar significativamente os registos contabilísticos e, porquanto, as demonstrações financeiras finais.

Todo o SCI deve incluir os controlos adequados e segundo Morais e Martins (2013, p. 32), os tipos de controlo classificam-se em:

- **Preventivos** – servem para impedir a ocorrência de factos indesejáveis, sendo considerados controlos à priori, que entram imediatamente em funcionamento, impedindo que determinados factos indesejáveis se processem;
- **Detetivos** – servem para detetar ou corrigir factos indesejáveis já ocorridos, sendo considerados controlos à posteriori;
- **Corretivos** – servem para retificar problemas identificados;
- **Diretivos ou Orientativos** – servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, com capacidade em produzir efeitos “positivos”, já que boas orientações previnem que más ocorram;
- **Compensatórios** – servem para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas da organização.

O Quadro nº 1 mostra exemplos referentes às tipologias de tipos de controlo preconizadas no contexto das organizações:

Quadro nº 1 – Exemplos tipos de controlo

<p>Preventivos</p>	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Obrigar a duas assinaturas em todos os pagamentos. ◆ Obter lista de fornecedores aprovada. ◆ Confrontar as faturas com as guias de receção antes de autorizar o pagamento. ◆ Verificar a exatidão matemática das faturas antes do pagamento. ◆ Adotar um sistema de vigilância de controlo de entradas na fábrica.
<p>Detetivos</p>	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Elaborar reconciliações bancárias. ◆ Efetuar conciliações de extratos de contas com terceiros. ◆ Efetuar contagens físicas. ◆ Observar a distribuição de salários numa base de amostragem. ◆ Solicitar certidões de dívidas.
<p>Corretivos</p>	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Relatórios de artigos obsoletos. ◆ Relatórios de atrasos de cobrança e dívidas. ◆ Relatórios de atrasos de pagamentos a fornecedores e outros credores. ◆ Relatórios dos cheques do pessoal, não descontados. ◆ Lista de reclamações de clientes.
<p>Orientativos</p>	<ul style="list-style-type: none"> ◆ A administração de uma entidade, como forma de criar uma boa imagem local, dá indicações aos dirigentes para contratarem mão de obra local. ◆ Estabelecer determinados requisitos para o recrutamento de pessoal. ◆ Criar regulamentos internos na entidade. ◆ Criar instruções para os documentos em circulação na entidade.
<p>Compensatórios</p>	<ul style="list-style-type: none"> ◆ Os totais de vendas por produto registados pela área comercial podem ser cruzados com o total dos créditos das vendas na contabilidade. ◆ O total dos salários processados pelo departamento de pessoal pode ser cruzado com o total dos créditos feitos à segurança social pela contabilidade. ◆ O valor das entradas registadas pelo armazém pode ser cruzado com a contabilidade através da conciliação da conta de compras.

Fonte: Morais e Martins (2013, p. 33)

2.5. Princípios do Controlo Interno

De acordo com o Tribunal de Contas (1999, p. 49) ao CI estão associados vários princípios básicos, designadamente:

- **“Segregação de funções** - a segregação ou separação de funções tem como desígnio o de evitar que sejam atribuídas à mesma pessoa duas ou mais funções, com a intenção de impedir ou dificultar a prática de erros, de detetar irregularidades ou dissimulações, de separar funções que sejam incompatíveis. Este princípio justifica que a função contabilística deve estar separada da função operativa, evitando, assim, que não exista em simultâneo a mesma responsabilidade do controlo físico dos ativos e o seu registo.
- **Controlo das operações** - o controlo das operações consiste na sua verificação que, de acordo com o princípio da segregação de funções, deve ser feita por pessoa ou pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo. A título de exemplo, podem enumerar-se os seguintes controlos: **(i)** as contagens físicas periódicas de bens do ativo e o confronto com os registos contabilísticos; **(ii)** a realização periódica de balanços à tesouraria; **(iii)** as conciliações e as reconciliações bancárias; **(iv)** a realização de inventários periódicos das existências.
- **Definição de autoridade e de responsabilidade** - assenta num plano onde se definem com rigor os níveis de autoridade e de responsabilidade em relação a qualquer operação. Este plano deve incluir uma distribuição funcional da autoridade e da responsabilidade, de forma a fixar e a delimitar, tanto quanto possível, as funções todo o pessoal.
- **Pessoal qualificado, competente e responsável** - o pessoal deve ter as habilitações literárias e técnicas necessárias e a experiência profissional adequada ao exercício das funções que lhe estão cometidas. Este princípio determina os critérios de seleção do pessoal.
- **Registo metódico dos factos** - este princípio relaciona a forma de analisar as operações na contabilidade, as regras contabilísticas e os documentos justificativos. Os documentos devem ser numerados sequencialmente, de forma a poder-se realizar um controlo dos comprovativos que se inutilizem ou sejam anulados. O registo destina-se a assegurar a ligação entre os diferentes serviços, acelera o processo de registo das operações e fornece, com rapidez, precisão e clareza, aos responsáveis, os elementos informativos de que carecem no exercício da sua função de gestão”.

O Tribunal de Contas (1999, p. 51) refere, também, outras regras que devem ser observadas conjuntamente com os princípios do CI, para que o SCI funcione com regularidade, designadamente:

- “As operações devem ser autorizadas, por forma a se poder obter prova de que os factos subjacentes aos registos contabilísticos foram efetuados em conformidade com a respetiva autorização;
- O pessoal de cada departamento deve estar sujeito a rotações periódicas entre si;
- Todos os resultados devem ser adequadamente avaliados;
- Deverá ser facultada formação permanente ao pessoal”.

2.6. Requisitos do Controlo Interno

Independentemente dos princípios do CI, anteriormente, descritos pelo Tribunal de Contas, devem ser observadas outras normas/regras, para que o CI funcione. Dessas, Marçal e Marques (2011, p. 16), enumeram as seguintes:

- “Um organograma que forneça uma adequada separação de responsabilidades;
- Um conjunto de normas e procedimentos que garantam um controlo razoável sobre os ativos, passivos, receitas e despesas;
- Uma definição de funções que assegurem o integral cumprimento dos deveres e das responsabilidades de cada uma das unidades que compõem o organograma;
- Pessoal adequadamente treinado e preparado em função das tarefas que lhes estão cometidas;
- Uma adequada segregação de funções, implicando uma separação de funções incompatíveis entre si;
- Rotação de funcionários, reduzindo a possibilidade de fraudes e erros, permitindo, ainda, o surgimento de novas ideias de trabalho, aniquilando a rotina;
- Que cada pessoa ou colaborador conheça os limites das suas obrigações e direitos;
- Controlo das operações, a verificação e/ou conferência das operações deve ser realizada por pessoas diferentes das que intervieram na sua elaboração ou registo;
- Registo uniforme dos factos, o registo das operações deve encontrar-se em concordância com as regras aplicáveis e deve basear-se em documentação adequada e fidedigna”.

Em nosso entendimento, o cumprimento destas normas/regras certificam e asseguram uma maior fiabilidade do CI.

2.7. Avaliação do Controlo Interno

Segundo o Tribunal de Contas (1999, p. 53) avaliar o CI é “determinar o seu grau de confiança, o qual se obtém analisando a segurança e a fiabilidade da informação, e o seu grau de eficácia na prevenção e deteção de erros e irregularidades. A avaliação do CI apresenta, também, como objetivo determinar a profundidade dos procedimentos que o auditor deve adotar na conduta do seu trabalho. A avaliação preliminar do CI começa na fase do planeamento global, no qual são identificados os tipos de operações mais relevantes, os principais fluxos de processamento das operações e das áreas fulcrais do controlo. A avaliação definitiva do CI só é possível após o auditor dispor de uma descrição fiável e pormenorizada dos procedimentos, de forma a permitir o conhecimento dos pontos fortes e fracos do controlo e concluir se os objetivos específicos do CI foram alcançados. Os pontos fortes dos dispositivos do controlo são aqueles que asseguram, nas auditorias financeiras, a validade das operações e a exatidão e integralidade do seu processamento, ou, no caso de auditorias de resultados, o funcionamento eficaz da organização”.

Marçal e Marques (2011, p. 83) referem que a avaliação de um CI consiste em determinar o seu grau de confiança, por meio da análise de parâmetros de segurança e fiabilidade da informação, bem como o seu grau de economia, de eficiência e de eficácia. Assim, devem ser avaliados os seguintes documentos: (i) Norma de CI; (ii) Regulamentos; (iii) Manuais de procedimentos de todos os setores ou seções. Estes autores referem, também, que a avaliação do SCI tem como principais objetivos (Marçal & Marques, p.60):

- *“Determinar o seu grau de confiança: obtém-se examinando a segurança e fiabilidade da informação e examinando o grau de eficácia do sistema na prevenção e deteção de erros e irregularidades;*
- *Determinar a profundidade dos procedimentos que um auditor interno deve adotar na condução dos seus trabalhos”.*

Para Moraes e Martins (2013, p. 40) associado à avaliação do CI encontra-se sempre a avaliação do risco que proporciona: “(i) estabelecer prioridades de controlo acerca do negócio; (ii) representar o custo efetivo que traduza uma vantagem competitiva; (iii) evitar que a

avaliação do controlo se envolva em processos morosos de análises e verificações detalhadas”. Neste contexto, estes mesmos autores, apresentam quatro etapas no que concerne à avaliação de um SCI, considerando a perspectiva de avaliação por parte de um auditor, designadamente:

- “Descrição do sistema, por forma a verificar a sua eficiência e a existência ou não de procedimentos de controlo adequados;
- Verificação da descrição do sistema, a qual consta da obtenção da prova de que o sistema descrito pela organização reflete a realidade existente, tomando em conta que:
 - (1) O auditor pode ter realizado uma interpretação indevida das informações recebidas sobre a descrição dos subsistemas;
 - (2) O auditor pode ter sido induzido em erro pelas pessoas e colaboradores da organização;
 - (3) O auditor pode ter obtido somente uma informação parcial do sistema;
- Execução de testes de conformidade, os quais constituem a avaliação preliminar da existência efetiva do CI estabelecido em cada um dos subsistemas. Esta avaliação é a que permite ao auditor determinar a probabilidade de o sistema da organização produzir dados fiáveis;
- Execução de testes substantivos com o objetivo de obter um grau de confiança razoável de que os procedimentos de controlo estão a ser aplicados conforme o pré-estabelecido”.

O CI nas entidades é avaliado pelos auditores, que podem ser externos, no caso de verificarem a conformidade das operações financeiras, ou internos, quando o objetivo é o de expressar uma opinião quanto à eficácia e eficiência da gestão da organização.

A título de exemplo, uma folha de trabalho para a avaliação do CI, baseada no modelo COSO, é a que a seguir se ilustra no quadro nº 2:

Quadro nº 2: Folha de Trabalho para Avaliação do CI

Componentes de Controlo	Bem Controlado A	Satisfatoriamente Alto B	Satisfatoriamente Baixo C	Oportunidades Materiais para Aperfeiçoamento D	Fraquezas Materiais E
Ambiente do controlo					
Avaliação do risco					
Atividades de controlo					
Informação e comunicação					
Supervisão					
Relatório	Eficaz	Adequado	Problemas sérios	Divulgação	Adverso

Fonte: Morais e Martins (2013, p. 41)

Não obstante o que anteriormente foi referido acerca da avaliação do CI, será também de mencionar que o SCI está normalmente sujeito a duas avaliações, conforme é afirmado por Marçal e Marques (2011, p. 60), nomeadamente:

- **“Avaliação Preliminar** – a qual se inicia na fase do planeamento global, sendo identificados os tipos de operações mais relevantes, os principais fluxos de processamento das operações e das áreas-chave do controlo;
- **Avaliação Definitiva** – a qual só é possível após o auditor interno dispor de uma descrição credível e detalhada dos procedimentos, permitindo-lhe conhecer os pontos fortes e fracos do controlo e concluir se os objetivos específicos do CI foram alcançados”.

2.8. Limitações do Controlo Interno

Segundo o Tribunal de Contas (1999, p. 52) apenas “um adequado SCI pode assegurar uma segurança razoável na prevenção, limitação ou deteção de erros ou irregularidades. Todavia, a eficácia do CI, cujo pilar primordial é o princípio da segregação de funções, tem limites que o auditor deve ponderar quando efetua o seu estudo e avaliação”.

De acordo com Marçal e Marques (2011, p.55) por mais completo que seja um SCI, nunca fica assegurada a integridade e a exatidão dos registos contabilísticos. Esta situação pode ocorrer porquanto:

- *“A segregação de funções dificulta, mas não pode evitar por si só, o conluio ou a cumplicidade;*
- *Os poderes de autorização de operações por parte daqueles a quem foram confiados, podem usá-los de forma abusiva ou arbitrária;*
- *A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua seleção e formação;*
- *A própria direção do organismo pode em muitos casos ultrapassar as técnicas de controlo por si implementadas, ou ainda não se sentir motivada para a implementação de um bom SCI;*
- *O CI tem em vista, geralmente, as operações correntes, não estando preparado para transações pouco usuais;*

- *Um CI só se justifica quando a relação custo/benefício é positiva, ou seja, quando o custo de determinado procedimento não é superior ao custo dos riscos que visa cobrir”.*

Costa (2000) menciona que o estabelecimento e a manutenção de um SCI é uma das mais importantes responsabilidades do órgão de gestão de qualquer organização, já que, o facto de existir um sistema implementado não significa que o mesmo esteja operativo e, mesmo operativo podem não ser atingidos os objetivos propostos. A existência de um bom SCI não garante que a organização esteja imune à ocorrência de erros, de irregularidades, de fraudes, entre outros. Diversos são os fatores referenciados como condicionantes à eficácia e à eficiência do CI, nomeadamente:

- Falta de interesse por parte do órgão de gestão na manutenção de um bom sistema de controlo;
- A dimensão da organização, já que a implementação de um bom SCI afigura-se mais difícil numa organização com um número reduzido de colaboradores, pelo facto de a segregação de funções ser mais difícil de atingir;
- A relação custo/benefício, pois a implementação de qualquer sistema de controlo interno implica custos, os quais aumentarão com a melhoria do sistema, e que podem ser superiores aos benefícios que dele se esperam obter;
- A existência de erros humanos, conluio e fraudes, que conjuntamente sejam, provavelmente, a maior limitação do SCI, em virtude de comprometerem a sua eficiência. Porém, um bom sistema de controlo interno pode atuar como dissuasor;
- As transações pouco usuais, uma vez que o sistema de controlo interno é desenhado para prever transações correntes, pelo que as transações pouco usuais podem escapar a qualquer tipo de controlo;
- A utilização da informática, já que, a crescente utilização de meios informáticos constitui um importante fator a ter em consideração na implementação de um SCI.

De acordo com Morais e Martins (2013, p. 31) os fatores que influenciam o CI dentro de uma entidade, resumem-se a alguns requisitos essenciais, designadamente:

- (1) *“Objetivos e planos bem definidos, segundo a filosofia de gestão;*
- (2) *Estrutura organizativa sólida (existindo adequada segregação de funções), facilitando o fluxo da informação, com estrutura orgânica adequada para um controlo efetivo;*
- (3) *Procedimentos efetivos e documentados: controlo das operações diárias e forma de assumir riscos, bem como, reação a falhas de controlo ou fraudes;*

- (4) *Sistemas de autorização e registo, definindo os limites de autoridade e responsabilidades associadas ao controlo e estabelecendo níveis de relatórios;*
- (5) *Compromisso de qualidade e competência, efetuando recrutamento com base na competência e honestidade, definindo adequadamente as tarefas, formação e supervisão;*
- (6) *Órgão de supervisão e vigilância que oriente e questione os responsáveis pelos planos e performance;*
- (7) *Integridade e divulgação de valores éticos, penalizando comportamentos indevidos, após a adequada divulgação do código de conduta, e reação a comportamentos antiéticos;*
- (8) *Incentivos e tentações, incluindo metas realísticas e incentivadoras, bem como pressões para atuações menos corretas ou comportamento desonesto;*
- (9) *Políticas e práticas do pessoal, incluindo planos de sucessão, avaliações formais e política de remunerações associada ao processo de avaliação”.*

Em resumo, um SCI implementado de forma adequada, somente assegura uma razoável segurança ao órgão de gestão quanto aos objetivos da organização. No caso dos organismos públicos, nos quais se encontram incluídos os Agrupamento de Escolas e as Escolas não agrupadas, as alterações nas políticas e nos programas do Governo, tal como as condições demográficas, sociais e económicas, que se mostram como “outsiders” ao controlo do órgão de gestão, podem ser fatores fortemente capazes de condicionar o desenvolvimento e a atuação da organização. Por outro lado, cada entidade implementa o seu SCI, o qual deverá ser flexível. O clima que se estabelece no seio da entidade começa com o próprio órgão de gestão, já que compete-lhe saber transmitir às pessoas e colaboradores a mensagem de que a integridade e o controlo efetivo não podem ser postos em causa.

2.9. Importância do Controlo Interno – uma Síntese

O CI em qualquer organização é um instrumento fundamental, sendo que, se existirem processos e procedimentos adequados e considerados relevantes para a organização e se os mesmos forem devidamente executados poder-se-á afirmar que o CI é desenvolvido de forma eficaz e eficiente.

Todas as entidades, independentemente da dimensão, têm um SCI, sendo a questão a ponderar a adequação do referido sistema face à organização. A avaliação da adequação do SCI deve basear-se na análise da eficiência dos fluxos de operações e informações (relevância da informação obtida) e na análise do custo benefício (a sua implementação deve produzir mais vantagens do que o seu custo).

Na prática, a importância do CI resume-se a ser um sistema que pode garantir a ocorrência dos processos dentro do pré-estabelecido e a mitigação de riscos. A sua importância é crucial para o desenvolvimento de todas as operações da organização e, conseqüentemente, para a sua sobrevivência e crescimento.

As informações retiradas das diversas operações devem originar atempadamente resultados fidedignos, por forma a que esses mesmos resultados sejam o suporte para a tomada de decisão do órgão de gestão. Resultados pouco fiáveis, ou errados, podem produzir decisões inadequadas, pelo que, o SCI deve permitir que as informações entregues ao órgão de gestão sejam as corretas.

A importância do CI pode ser mostrada num simples exemplo referente a um departamento financeiro, designadamente, no que respeita ao acompanhamento dos juros de empréstimos. Controlos que incluam taxas de juro e indexantes, montantes em dívida, amortização de capital, cálculo de juros e correspondente confrontação de dados são vitais para uma correta gestão financeira (OCC, 2008).

Segundo o autor Charles Horngren “o CI é um auxiliar precioso no complexo processo de gestão. O mesmo autor afirma que um SCI eficaz ajuda o órgão de gestão a responder a questões relacionadas com assuntos de interesse estratégico, operacional e de gestão, entre as quais:

- a atividade está a correr bem ou mal?;
- que problemas devem ser investigados?;
- dos diversos métodos de execução de uma tarefa, qual a mais apropriada?” (OCC, 2008, p. 61).

No documento de agosto de 2006, “intitulado *Internal Controls – A Review of the Current Developments, o Professional Accountants in Business (PAIB)* também refere, face aos inúmeros escândalos financeiros nos últimos anos, a grande importância do CI, dizendo ainda, que é fundamental dar especial atenção a esta temática, de forma a prevenir a ocorrência de eventuais

erros ou fraudes. Este mesmo documento salienta a importância dada ao CI, por parte de algumas organizações mundiais, que atualmente exigem que com o relatório de contas das organizações seja elaborado um documento relativo ao CI, referindo medidas tomadas, falhas de controlo ocorridas, fraquezas identificadas e avaliação e caracterização geral do SCI da entidade” (OCC, 2008, p. 61).

2.10. Sistema de Controlo Interno na Administração Pública

2.10.1. Definição e Composição

Considerando a integração de Portugal na União Europeia, nas últimas duas décadas, verificaram-se diversas alterações ao nível da legislação, em resultado das quais, resultou a modernização da gestão administrativa e financeira do Estado, designadamente, no que concerne ao SCI.

Assim, houve necessidade em conceber e estruturar o SCI, o que veio a acontecer no ano de 1998 com a publicação do Decreto – Lei nº 166/98, de 25 de junho. Com esta publicação, o Estado, teve como objetivo principal a promoção de um “ambiente de controlo” em todos os órgãos e setores da administração financeira do Estado, por forma a privilegiar a eficácia e a eficiência da gestão.

O Decreto – Lei nº 166/98, de 25 de junho, menciona no seu artigo 2.º, que “o SCI compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública, consistindo o controlo interno na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos, 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”.

Estipula, ainda, o mesmo diploma, que o SCI é constituído pelas Inspeções-Gerais dos Ministérios, pela Direção-Geral do Orçamento, pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança

Social e pelos órgãos e serviços de Inspeção, auditoria e fiscalização que tenham como função o exercício do CI.

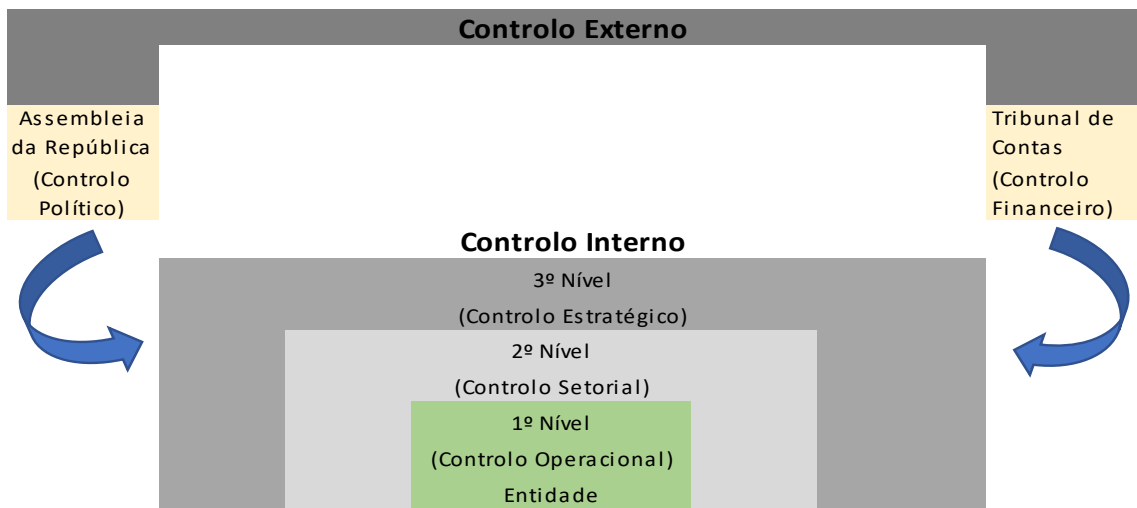
2.10.2. Níveis de Controlo

Segundo o Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, o SCI encontra-se estruturado em três níveis de controlo, designados de operacional, setorial e estratégico, definidos no âmbito da sua natureza e intervenção dos serviços que o integram. Os órgãos deverão, assim, exercer de forma articulada o controlo, considerando os níveis anteriormente citados, designadamente:

- “O **controlo operacional** consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrado nas decisões dos órgãos de gestão das unidades de gestão, sendo exercido pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria e fiscalização de cada organismo/unidade;
- O **controlo setorial** consiste na verificação, acompanhamento e informação perspectivados sobre a avaliação do controlo operacional e sobre a adequação da inserção de cada unidade operacional e respetivo sistema de gestão, nos planos globais de cada ministério ou região, sendo exercido pelos órgãos setoriais e regionais de controlo interno;
- O **controlo estratégico** consiste na verificação, acompanhamento e informação perspectivados sobre a avaliação do controlo operacional e do controlo setorial, bem como a realização das metas traçadas nos instrumentos provisionais, designadamente o Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento do Estado. Este nível de controlo, considerando o carácter horizontal relativamente a toda a administração financeira do Estado, é exercido pela Inspeção-Geral de Finanças, pela Direção-Geral do Orçamento e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social”.

O controlo externo é da competência da Assembleia da República, do Tribunal de Contas e do Tribunal de Contas Europeu, os quais supervisionam os órgãos de CI, independentemente de outras atribuições que lhes estão acometidas, conforme se visualiza na figura nº 4.

Figura nº 4: Tipos e Níveis de Controlo



Fonte: Adaptado de Tribunal de Contas (1999)

2.10.3. Conselho Coordenador do SCI

O Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de junho, estipula no seu artigo 6.º, a criação do Conselho Coordenador do SCI, a fim de garantir o funcionamento do sistema e assegurar a observância dos princípios:

- “da **suficiência**, que consiste em assegurar a inexistência de áreas não sujeitas a controlo ou sujeitas a controlos redundantes;
- da **complementaridade**, que pressupõe o respeito pela área de intervenção de cada órgão e pelo nível de controlo em que se situa, com concertação entre eles no que respeita às fronteiras a observar e aos critérios e metodologias a utilizar nas ações a desenvolver;
- da **relevância**, que pressupõe o planeamento e a realização das ações, considerando a avaliação do risco e materialidade das situações”.

De salientar, que as competências do Conselho Coordenador do SCI se encontram consagradas no artigo 3.º, do Decreto Regulamentar nº 27/99, de 12 de novembro, das quais aqui se reproduzem, entre outras:

- “Elaborar o plano e o relatório anual da atividade do SCI, acompanhados de pareceres sobre os planos e relatórios setoriais de atividades;

- Organizar e manter atualizada uma base de dados sobre o SCI, por forma a permitir conhecer a composição concreta do SCI e outros aspetos para o diagnóstico e avaliação do seu funcionamento;
- Assegurar a recolha e tratamento de informação, através da realização de estudos, que visem o acompanhamento e avaliação do sistema;
- Recolher informação relativa ao CI de auditoria de gestão de recursos humanos e modernização administrativa que permita o acompanhamento desta forma de controlo;
- Emitir e divulgar normas sobre metodologias de trabalho que se mostrem adequadas à melhoria da qualidade e eficácia dos controlos;
- Emitir e divulgar diretrizes visando a formação e aperfeiçoamento dos recursos humanos afetos ao SCI”.

2.10.4. Lei de Enquadramento Orçamental

No contexto do controlo externo realizado pela Assembleia da República, é de referir a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), estipulada pela Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, na qual se estabelecem as disposições gerais e comuns de enquadramento dos orçamentos e contas de todo o setor público, as regras e os procedimentos relativos à organização, elaboração, apresentação, discussão, votação, alteração e execução do Orçamento de Estado, e a correspondente fiscalização e responsabilidade orçamental, alterada pelas Leis n.ºs 2/2002, 23/2003, 48/2004, 48/2010, 22/2011 e 52/2011, no que concerne ao controlo da despesa pública. Refere, esta mesma Lei, que os serviços ou instituições responsáveis pela execução orçamental e os respetivos serviços de orçamento e de contabilidade pública elaboram, organizam e mantêm em funcionamento sistemas e procedimentos de CI das operações de execução do Orçamento, os quais devem ser sujeitos a auditorias no quadro do funcionamento do SCI, através das Inspeções Gerais dos Ministérios, podendo, ainda, nos casos em que tal se justifique, recorrer a empresas de auditoria.

Considerando, assim, a Lei em vigor, deve o Governo informar a Assembleia da República dos programas de auditoria que promoverá por sua iniciativa no ano em curso, de forma a que a Assembleia da República possa acompanhar e controlar, de modo efetivo, a execução do Orçamento de Estado (OE).

Em acréscimo, a Assembleia da República determinará em cada ano ao Governo duas auditorias suplementares para cumprimento do estipulado na citada Lei e solicitará ao Tribunal de Contas a auditoria de dois organismos do SCI, com o objetivo do controlo orçamental sobre a execução do OE, conforme expresso na LEO e na restante legislação em vigor. O controlo orçamental tem por objetivo a verificação da legalidade e da regularidade financeira das receitas e das despesas públicas, bem como a apreciação da boa gestão dos dinheiros e outros ativos públicos e da dívida pública.

A execução do OE é objeto de controlo administrativo, jurisdicional e político. O controlo administrativo compete ao próprio serviço ou instituição responsável pela respetiva execução, aos respetivos serviços de orçamento e de contabilidade pública, às entidades hierarquicamente superiores, de superintendência ou de tutela e aos serviços gerais de inspeção e de controlo da Administração Pública.

Comparativamente ao controlo jurisdicional da execução do Orçamento de Estado é da competência do Tribunal de Contas, o qual será realizado de acordo com os termos expressos na legislação em vigor. Por outro lado, o controlo jurisdicional de execução do Orçamento, assim como a realização das responsabilidades não financeiras que deles resultam são da responsabilidade dos Tribunais Administrativos e Fiscais e dos Tribunais Judiciais, de acordo com as competências que lhes estão acometidas por lei.

2.10.5. Tipos de Auditoria

O SCI centraliza a sua atividade, por norma, na função de auditoria, pelo que as fases e os procedimentos que a constituem, considerando as funções que lhe estão acometidas, conduzem ao desenvolvimento de diversos tipos de auditoria. Nesse contexto, torna-se fundamental identificar e descrever os tipos de auditoria mais utilizados e desenvolvidos, na Administração Pública, pelo Tribunal de Contas (1999).

Os tipos de auditoria a que o Tribunal de Contas (1999, p. 92) mais recorre, por se adaptarem especificamente ao exercício das suas funções, são:

- **“Auditorias financeiras** - É aquela cujo objeto é a análise das contas e da situação financeira de uma entidade, assim como da legalidade e regularidade das suas operações, com vista a emitir ou não um parecer sobre:

- (1) As contas e a situação financeira da entidade fiscalizada, com o objetivo de verificar se: as operações foram corretamente autorizadas, liquidadas, ordenadas, pagas e registadas; foram tomadas medidas apropriadas de modo a registar com exatidão e a salvaguardar todos os ativos, como sejam as disponibilidades, existências, investimentos e demais valores imobilizados;
- (2) A legalidade e regularidade, com o propósito de verificar se: as operações registadas estão em conformidade com a legislação geral e específica em vigor; as despesas e as receitas são, respetivamente, efetuadas e arrecadadas com observância dos limites financeiros e do período autorizado; todos os direitos e obrigações são apurados e geridos segundo as normas aplicáveis.

Estas duas análises, que são complementares, envolvem, considerando o método de auditoria seguido no Tribunal de Contas, uma análise do CI nas áreas administrativa e contabilística, bem como do processo de decisão.

- **Auditorias operacionais ou de resultados** - Este tipo de auditoria tem por objetivo básico a avaliação da gestão de uma determinada entidade, visando aquela avaliação a apreciação de resultados face aos objetivos fixados, da segurança e da gestão dos meios utilizados nas decisões tomadas e nas ações empreendidas, bem como da conformidade legal destas últimas.

A conformidade legal pressupõe a existência de lei que autorize a despesa. A segurança decorre da existência de sistemas de controlo interno para salvaguarda e controlo dos bens. A gestão de meios assenta na aplicação de critérios de medida que servirão de orientação à tomada de decisão por parte dos responsáveis. Os critérios de medida, por norma, utilizados na avaliação e controlo da gestão são o da economia, o da eficiência e o da eficácia.

O conjunto destes critérios fornece informação credível quanto à medida da gestão, permitindo ajuizar sobre a forma como se desenvolveu a atividade financeira e caracterizar se a gestão foi correta, boa ou meritória. A sua aplicação permite deduzir que:

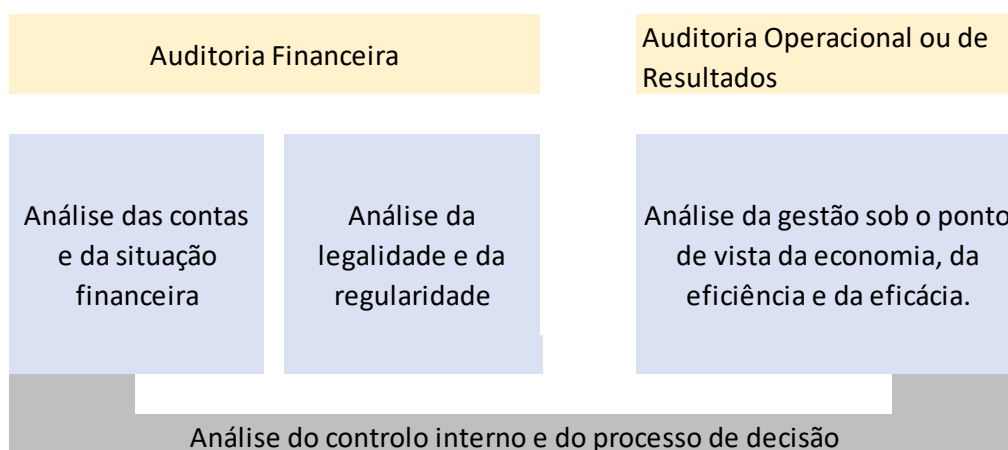
- uma gestão é **eficaz** se o objetivo fixado foi atingido;
- é **económica** se tiverem sido escolhidos os meios menos próprios para alcançar um dado objetivo (análise das alternativas);
- é **eficiente** se os meios usados tiverem sido aplicados do modo mais apropriado (análise do rendimento).

A auditoria dos resultados é, em particular, indicada para avaliar a gestão financeira das entidades fiscalizadas, já que verifica os sistemas e os procedimentos de gestão em cada fase de aplicação de uma política, de um programa ou de um projeto, através da análise do SCI.

- **Auditoria integrada** - Quando se realiza não só uma auditoria financeira, mas também uma auditoria operacional ou de resultados, está-se perante uma auditoria integrada, que para além da sua abrangência, já que compreende a auditoria financeira e a de resultados, gera ainda uma economia de meios.

Este tipo de auditoria justifica-se sempre que coincidem o objeto da auditoria, o período de referência e as informações a analisar, em virtude de ambas as auditorias terem aspetos comuns, ou seja: o exame da conformidade legal, que pressupõe a existência prévia de lei para autorização da despesa e a segurança que se prende com a existência do SCI, conforme se ilustra na figura nº 5.

Figura nº 5: AUDITORIA INTEGRADA



Fonte: Adaptado de Tribunal de Contas (1999)

- **Auditoria orientada** - Este tipo de auditoria visa analisar de forma direcionada um setor, uma área ou atividade particular ou um procedimento, pelo que, também se encontra vocacionada para verificações que permitam recolher evidências que possam resolver problemas ou dúvidas, ou fundamentar uma opinião.
- **Auditoria de projetos ou programas** - É a auditoria que consiste no acompanhamento, exame e avaliação da execução de programas e projetos específicos, ou seja, o exame de um tema específico de controlo junto de várias entidades ou serviços, cuja finalidade é abarcar o objeto do controlo no conjunto das atividades.

- **Auditoria de sistemas** - Este tipo de auditoria tem por finalidade o estudo dos sistemas implantados, em especial, o estudo dos sistemas de controlo interno e de decisão da entidade fiscalizada, conducente à identificação de eventuais pontos fortes e/ou deficiências desse controlo”.

3. Metodologia do Trabalho de Projeto

O CI é uma ferramenta de gestão que, conjuntamente, com os critérios de eficiência, eficácia e economia na gestão pública, o que nos leva a afirmar que o CI deve ser objeto de dinamização e implementação nas organizações da Administração Pública.

É nosso entendimento que, com o estudo caso podemos contribuir para o desenho e implementação de um adequado SCI num AE, em especial, no AERS.

3.1. Metodologia

De acordo com o tema desta investigação, a metodologia usada para a elaboração deste trabalho de projeto foi um estudo de caso.

O objetivo desta investigação consiste na análise do SCI num Agrupamento de Escolas, nomeadamente, se o Agrupamento em referência, o AERS, tem implementado algum SCI. Na prática, pretende-se verificar se o SCI é usado como instrumento de gestão ou, apenas, como instrumento para cumprimento dos normativos legais, assim como saber os benefícios que as entidades escolares podem obter por ter um SCI implementado e em total funcionamento.

O estudo de caso é classificado segundo três tipologias, designadamente, pode ser:

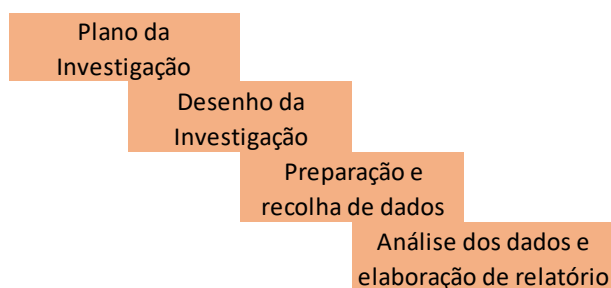
- Exploratório;
- Descritivo;
- Explicativo.

O estudo de caso **exploratório** é entendido como aquele cujo objetivo é o de perceber um fenómeno ou especificidades de uma determinada teoria. O estudo de caso **descritivo** é aquele que efetua a descrição de uma população ou de um fenómeno. O **explicativo**, é o estudo de caso que tem o propósito de identificar os fatores que determinam a ocorrência de uma situação. Neste contexto, pretende-se descrever os procedimentos de CI nas áreas de ambiente de controlo, orçamento e planeamento, meios financeiros, sistemas de informação e prestação de contas, de forma a se apurar se a entidade, neste caso um Agrupamento de Escolas, possui

os processos e os procedimentos adequados ao CI, e na sua falta, identificar e apresentar recomendações, nalgumas situações entendidas como ações de melhoria, de modo que a entidade possa implementar um efetivo SCI.

O objetivo da metodologia de estudo de caso é o estudo de uma entidade, de uma organização. De acordo com Yin (2009) o estudo de caso gera um número significativo de informações, as quais permitem perceber a realidade de uma entidade. Tomando como referência a investigação realizada por este autor, podemos afirmar que o estudo de caso é uma metodologia que compreende as seguintes etapas, ilustradas pela figura nº 6:

Figura nº 6: Etapas de um Estudo Caso



3.2. Questões a Investigar

A investigação no AE considerado, o AERS, foi realizada de forma a responder às seguintes questões:

- (1) O AERS possui um SCI?
- (2) Como se encontra implementado o SCI?
- (3) Qual é o grau de adequação dos processos e procedimentos de CI?

Tomando em considerando os objetivos específicos:

- (1) Caracterização geral do AERS;
- (2) Apreciação do ambiente de controlo considerando as principais +áreas de risco no desenvolvimento das atividades;
- (3) Descrição do sistema e dos procedimentos de CI instituídos, nas áreas da gestão e de controlo orçamental e nas relacionadas com a salvaguarda dos ativos (disponibilidades, inventários e ativos fixos tangíveis);
- (4) Avaliação da fiabilidade do sistema com vista a assegurar a adequada conceção do sistema e seu funcionamento;
- (5) Identificação de pontos fortes e fracos no SCI;

(6) Avaliação do SCI e propostas de melhoria.

3.3. Áreas a Investigar

As áreas selecionadas para o estudo de caso apresentado neste trabalho de projeto, o AERS, foram: procedimentos de controlo existentes, orçamento e planeamento, meios financeiros, sistemas de informação e prestação de contas.

Em nossa opinião, a análise destas áreas permite compreender e descrever o CI existente no AERS. Esta seleção pareceu-nos a mais assertiva, já que se pretendia analisar e interpretar o CI num AE e, também, pelo facto de considerarmos que o interesse deste trabalho se centra ao nível dos processos e dos procedimentos.

3.4. Recolha de Dados

Considerando o tema desta investigação “desenho/melhoria de um SCI num Agrupamento de Escolas”, em nosso entendimento a recolha de informação deveria ser efetuada, como foi, pela consulta de documentos e pelos contactos formais e informais com a Diretora, CT e restantes trabalhadores do SAE.

A análise e consulta de documentos do AERS, de proveniência diversificada, teve por base os documentos originais, garantindo assim fiabilidade na recolha de dados. A documentação observada foi realizada considerando os princípios do CI, estabelecendo a relação com o cumprimento dos normativos legais a que os estabelecimentos escolares estão sujeitos e, quando possível, com a revisão bibliográfica apresentada nesta investigação.

A documentação solicitada e analisada no AERS teve por base os seguintes documentos:

- Regimentos e regulamentos
- Requisições de Fundo
- Livros Contabilísticos (Diário de Fluxos Financeiro, Livro Caixa e Livro Contas Correntes)
- Documentos de Receita e de Despesa
- Folhas de Vencimento

- Operações de Tesouraria
- Guias de entrega ao Tesouro
- Contratos
- Reconciliações Bancárias, extratos bancários e extratos de conta internos (emitidos pelo programa informático)
- Manual de Procedimentos
- Atas do Conselho Administrativo e do Conselho Geral
- Projeto de Orçamento e Orçamento atribuído
- Folhas de Vencimento
- Outra informação contabilística e financeira considerada importante.

As entrevistas não formais foram efetuadas à Diretora, à CT e aos AT afetos às áreas da Tesouraria, Contabilidade e Pessoal. Foi, também, realizada uma primeira entrevista ao CA aquando da reunião inicial.

4. Caso do Agrupamento de Escolas da Região Sul

4.1. Caracterização Geral

O AERS, situado na Área Metropolitana de Lisboa, Distrito de Setúbal, é constituído por seis estabelecimentos de ensino, onde funcionam a educação pré-escolar e os 1.º, 2.º e 3.º Ciclos do Ensino Básico (CEB), o Programa Integrado de Educação e Formação (PIEF) e Cursos de Formação de Adultos (EFA). A sede do AERS está sediada na Escola Básica dos 2.º e 3.º CEB.

No ano letivo de 2018/2019, a população escolar totaliza 2110 crianças e alunos, dos quais 320 na educação pré-escolar, 955 no 1.º CEB, 534 no 2.º CEB, 169 no 3.º CEB, 32 nos Percursos Curriculares Alternativos (PCAT), 70 nos Cursos de Educação e Formação e 30 no PIEF (Quadro nº3):

Quadro nº 3

N.º de Alunos no Ano Letivo 2018/2019

Ano letivo	Unidades					Alunos							
	Jl	EB1	EB1/Jl	EB/S	Total	Jl	1ºCEB	2ºCEB	3ºCEB	PCAT	PIEF	EFA	Total
2018/2019	0	4	1	1	6	320	955	534	168	32	32	68	2109

Fonte: Serviços Administrativos do AERS

4.1.1. Estrutura Orgânica e Processo de Decisão

Os órgãos de direção, administração e gestão, a coordenação de estabelecimentos, as estruturas de coordenação e supervisão e os serviços administrativos e técnicos foram constituídos ao abrigo do Regime de Autonomia, Administração e Gestão (RAAG) dos estabelecimentos públicos da educação pré-escolar e dos ensinos básico e secundário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 75/2008, de 22 de abril, alterado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 137/2012, de 2 de julho. A estrutura orgânica do AERS compreende o Conselho Geral (CG), a Direção, o Conselho Pedagógico (CP) e o Conselho Administrativo (CA), nos seguintes termos:

A) O CG – órgão de direção estratégica responsável pela definição das linhas orientadoras da atividade do AERS. A sua composição (Quadro nº 3), definida no n.º 2 do artigo 14.º do Regulamento Interno (RI), de acordo com o estabelecido no artigo 12.º do Regime de Autonomia, Administração e Gestão dos estabelecimentos públicos da educação pré-escolar e

dos ensinos básico e secundário (RAAG) assegurando a participação e representação da comunidade educativa, cuja constituição consta no quadro nº4, a seguir indicado:

Quadro nº 4

Conselho Geral

Membros	Número	Percentagem (%)
Pessoal Docente	7	33,30%
Pessoal Não Docente	2	9,50%
Alunos	5	4,80%
Pais e Encarregados de Educação	1	23,80%
Autarquia	3	14,30%
Comunidade Local	3	14,30%
Total	21	100%

B) A Diretora – órgão de administração e gestão do AERS nas áreas pedagógica, cultural, administrativa, financeira e patrimonial. A Diretora é coadjuvada, no exercício das suas funções, por um Subdiretor e por dois adjuntos (Quadro nº 5):

Quadro nº 5

Direção

Cargo	Formação Académica	Anos de Experiência
Diretor	Licenciatura	1
Subdiretor	Licenciatura	1
Adjunto	Licenciatura	8
Adjunto	Licenciatura	1

C) O CP – órgão de coordenação e supervisão pedagógica e orientação educativa. A composição deste órgão encontra-se de acordo com o estabelecido no artigo 32.º do RAAG, conforme quadro nº 6.

Quadro nº 6

Composição do Conselho Pedagógico

Membros	Representação
Diretora	Presidente do CP
Docente A	Coordenadora do Departamento de Matemática e Ciências Experimentais (Matemática, Ciências Naturais, Ciências Físico-Químicas)
Docente B	Coordenadora de Departamento de Línguas (Português, Francês, Inglês)
Docente C	Coordenadora do Departamento de Ciências Sociais e Humanas (História e Geografia de Portugal, História, Geografia, Educação Moral e Religiosa Católica)
Docente D	Coordenador do Departamento de Expressões (Educação Visual, Educação Tecnológica, Educação Musical, Educação Física, Tecnologias de Informação e Comunicação)
Docente E	Coordenadora do Departamento do 1º Ciclo
Docente F	Coordenadora do Departamento do Pré-escolar
Docente G	Coordenadora do 1º ano
Docente H	Coordenadora do 4º ano
Docente I	Coordenadora da Equipa Multidisciplinar de Apoio à Educação Inclusiva
Docente K	Coordenadora dos Diretores de Turma
Docente L	Coordenadora da Biblioteca Escolar
Docente M	Coordenador do Projeto de Articulação, Autonomia e Flexibilidade Curricular
Total	13

D) O CA – nos termos do artigo 36.º do RAAG, é o órgão deliberativo em matéria administrativo-financeira e responsável pela aprovação do projeto de orçamento anual de acordo com as linhas orientadoras definidas pelo CG, pela elaboração do relatório de contas de gerência, pela autorização da realização de despesas e do respetivo pagamento, pela fiscalização da cobrança de receitas e verificação da legalidade da gestão financeira e pelo zelo da atualização do cadastro patrimonial. O CA em funções tem a constituição indicada no quadro nº 7, encontrando-se de acordo com o artigo 37.º do RAAG.

Quadro nº 7

Conselho Administrativo

	Cargo	Formação Académica	Anos de Experiência
Diretor	Presidente	Licenciatura	1
Subdiretor	Vogal	Licenciatura	1
Coordenadora Técnica	Secretária	Ensino Secundário	9

4.1.2. Recursos Humanos

No ano letivo 2018/2019 desempenhavam funções no AERS cerca de 289 trabalhadores, com contrato celebrado com o Ministério da Educação, assim distribuídos: um dirigente (Diretora), 178 docentes, 110 funcionários não docentes, destes 13 eram Assistentes Técnicos (AT) e 97 eram Assistentes Operacionais (AO), como se observa no quadro nº8.

Quadro nº 8

Afetação de Pessoal Docente e Pessoal Não Docente

Relação Jurídica	Dirigente	Docentes	AT	AO	Total	
Contrato Individual de Trabalho por tempo indeterminado	1	155	13	80	249	86,16%
Contrato de Trabalho a Termo Certo		17		12	29	10,03%
Contrato de Trabalho a Termo Incerto		6		5	11	3,81%
Total	1	178	13	97	289	100%

4.1.3. Recursos Financeiros

Os recursos financeiros para o desenvolvimento e realização das atividades do AERS estão distribuídos pelas Fontes de Financiamento (FF) e resultaram de transferências do Orçamento de Estado (OE) para a FF 111 e das receitas próprias cobradas incluídas no Orçamento com Compensação em Receita (OCR).

As requisições de fundo, os mapas de demonstração de execução orçamental e os mapas de fluxos financeiros permitem saber que as receitas de pessoal representam 94,77% do total das receitas e que as despesas com pessoal constituem 95,39% do total das despesas. As receitas correntes expressam 5,14% do total das receitas enquanto as despesas totalizam 4,56% do total da despesa. No que concerne às receitas de capital representam 0,09% do total da receita enquanto as despesas de capital retratam 0,05% do total da despesa.

Constatou-se, ainda, que no AERS há uma preocupação no controlo de gastos, já que, da análise documental verifica-se que a receita e a despesa têm o mesmo comportamento em termos de variação.

Relativamente às verbas da Ação Social Escolar (ASE), verifica-se que as mesmas são entregues no tesouro, nos primeiros dez dias do mês, de acordo com os normativos legais. Da

receita total arrecadada é gasto cerca de 84% e transita em saldo para a gerência seguinte 26% do total da receita.

4.1.4. Recursos Patrimoniais

De acordo com o n.º 2 do artigo 1.º, da Portaria 128/2017, de 5 de abril, todas as entidades abrangidas pelo n.º 3 do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, no qual se incluem os estabelecimentos de educação dos ensinos básico e secundário, ficam obrigadas a implementar o Sistema de Normalização Contabilístico para a Administração Pública, designado por SNC-AP, a 1 de janeiro de 2018. Posteriormente, a esta data todos os movimentos contabilísticos são objeto de exportação neste novo sistema contabilístico, cabendo ao Instituto de Gestão Financeira da Educação (IGeFE) a responsabilidade por receber e consolidar a informação exportada.

Assim, todas as unidades orgânicas devem respeitar as regras de exportação definidas pelo IGeFE, nomeadamente através da plataforma Sistema de Informação e Gestão Financeira da Educação (SIGeFE) – plataforma do IGeFE para a exportação de dados – e onde todos os Agrupamentos/Escolas têm acesso através da área reservada.

No que respeita aos recursos patrimoniais, constata-se que os balancetes da contabilidade patrimonial e analítica não são formalmente conferidos pelos Serviços Administrativos (SAE) nem são aprovados pelo CA, embora sejam impressos e façam parte dos documentos da conta de gerência.

4.2. Procedimentos de Gestão e Controlo

4.2.1. Procedimentos de Controlo Existentes

A atividade desenvolvida pelo AERS é alvo de planeamento nos órgãos e estruturas de coordenação e supervisão, sendo tido em consideração o Projeto Educativo, o Plano Anual de

Atividades, o Plano de Ações de Melhoria e o Plano de Intervenção, que, de acordo com as atividades previstas referencia os recursos humanos, materiais e alguns financeiros.

No AERS, verifica-se que os fluxos de informação e de comunicação entre os serviços são do conhecimento dos diversos interlocutores do Agrupamento.

Os SAE são constituídos por uma CT, em regime de substituição, e por doze (12) AT. Não se encontra formalmente designado um AT para substituir nas ausências e impedimentos da CT e do AT com funções de tesouraria. Os SAE do AERS não têm formalizada uma distribuição de serviço para os AT, na qual estejam descritas as áreas funcionais adstritas a cada um.

O AERS tem Manual de Procedimentos Interno, embora o mesmo careça de melhoramentos no que concerne à verificação e controlo, circuito de receita e de despesa.

A documentação recebida no AERS é registada e arquivada, de acordo com o classificador geral e a expedida guardada em pastas, consoante os destinatários. Os ofícios e e-mails remetidos e/ou recebidos são classificados em função do processo a que respeitam.

O CA efetua todas as reuniões ordinárias mensais, inclusive para aprovação da conta de gerência do AERS. A conta de gerência foi remetida ao Tribunal de Contas conforme estipulado no n.º 1 da Resolução n.º 44/2015, daquele órgão.

As atas do CA, que são informatizadas, estão numeradas sequencialmente, datadas e rubricadas. Porém, o livro de atas não contém termo de abertura.

Relativamente ao exercício das competências específicas do CA previstas nas alíneas a), b) e d) do artigo 38.º do Decreto-Lei n.º 137/2012, de 2 de julho, constata-se que as atas evidenciam alguns dos procedimentos adotados pelo órgão quanto ao controlo administrativo e financeiro, sendo que, nas mesmas consta “(...) verificação e controlo dos documentos contabilísticos, reconciliação bancária e apuramento de saldos (...), análise do mapa de execução financeira da ASE e requisições de fundo”.

Relativamente ao sistema de cartões magnéticos implementado no AERS existe regulamento próprio, no qual está expresso as normas de utilização e aquisição, designadamente, o preço da

segunda via do cartão, o seu carregamento, os extravios e as condições de reembolso de saldo, o que evidencia medidas de CI.

Os livros de escrituração contabilística são elaborados informaticamente. Porém, o AERS não procede à sua conferência, não existindo evidências de os mesmos serem ratificados em CA, embora constem das atas. Situação esta que mostra falta de medidas de CI.

Da análise realizada foi visível que os SAE não elaboram informações técnicas, designadamente quanto ao processamento de alguns abonos (caducidades, subsídios de refeição, subsídios de férias e prestações familiares), os quais constituem suporte para a tomada de decisão por parte do CA, fragilizando, assim, o CI nos SAE e no CA.

Nos processos administrativos internos, bem como nos documentos de suporte do sistema contabilístico, os despachos sobre eles exarados não contêm a identificação dos intervenientes, nos termos do artigo 23.º, do DL n.º 135/99, de 22 de abril, republicado pelo DL n.º 73/2014, de 13 de maio (retificado pela declaração de retificação n.º 30/2014, de 18 de junho).

No AERS, as áreas de pessoal e de vencimentos estão afetas a diferentes trabalhadores, o mesmo acontecendo com as áreas da contabilidade e de tesouraria, estando, assim, salvaguardado o princípio da segregação de funções.

Das entrevistas informais tidas com os AT e dos documentos disponibilizados foi possível averiguar que quem autoriza o pagamento (CA) é independente de quem processa os vencimentos.

No que respeita às existências de bens consumíveis em armazém, adquiridos pelo OE – OCR, nomeadamente, consumíveis de escritório não se encontra ninguém designado para a sua guarda.

Quanto às existências de produtos de higiene e limpeza, apurou-se que os mesmos estão à guarda da Encarregada Operacional, a quem compete o controlo da sua utilização.

O AERS encetou o processo de avaliação interna/autoavaliação, conforme estipulado no artigo 6.º da Lei nº 31/2002, de 20 de dezembro.

A avaliação do Pessoal Docente é organizada de acordo com o preceituado no Decreto Regulamentar nº 26/2012, de 21 de fevereiro e Estatuto da Carreira Docente (Decreto Lei nº 41/2012, de 21 de fevereiro) enquanto a do Pessoal não Docente segue o sistema de avaliação de desempenho previsto para a Administração Pública (SIADAP3).

4.2.2. Orçamento/Planeamento

A implementação do SNC-AP, a partir de 01/01/2018, tem por base um plano de contas único, passando os movimentos financeiros e orçamentais da Receita e da Despesa dos Agrupamentos de Escolas/Escolas não agrupadas a serem registados no âmbito das contabilidades: orçamental, financeira e de gestão.

O AERS encontra-se a utilizar as aplicações de gestão da empresa JPM&Abreu, Lda, sendo os registos contabilísticos realizados na aplicação SNC-AP, a qual cumpre as normas estipuladas no Sistema de Normalização Contabilística – Administração Pública.

Para a elaboração do Projeto de Orçamento o AERS está vinculado às orientações e princípios da LEO, das orientações emanadas da Direção-Geral do Orçamento e do IGeFE do Ministério da Educação.

Desde o ano de 2016 que o orçamento dos Agrupamentos de Escolas e das Escolas não agrupadas está estruturado por Medidas e FF. A Medida 17 integra as despesas gerais de funcionamento e a Medida 19 as despesas associadas ao funcionamento da ASE.

O AERS, para responder às despesas com pessoal, com a aquisição de bens e serviços e de bens de capital, dispôs de receitas das FF incluídas: (i) na Medida 17 oriundas do OE – IGeFE (FF 111) e do OCR (FF 121, FF 123, FF 129); (ii) na Medida 19 provenientes do OE – Direção-Geral dos Estabelecimentos Escolares (DGEstE) - (FF 119) e do OCR (FF 123 e FF 129).

O orçamento da FF 111 (OE) sujeito à aprovação do IGeFE, refere-se exclusivamente às despesas correntes com aquisição de bens e serviços e despesas de capital, com origem no OE (FF 111 – Atividades 190, 191, 192, 197 e 199), tendo por base a execução orçamental do ano anterior por Bloco/Atividade, conforme Ofício Circular n.º 4/IGeFE/DOGEEBS/2017.

O prazo para envio da proposta de orçamento do ano de 2018 ao IGeFE termina a 31 de janeiro e foi cumprido.

As dotações correntes do OE destinadas a vencimentos de pessoal são requisitadas de acordo com as necessidades resultantes de encargos com o pessoal em exercício de funções, sendo as correspondentes informações de cabimento da responsabilidade do IGeFE.

Quanto ao OCR os valores previstos para a receita são competência do CA, à exceção: (i) das verbas atribuídas pelo IGeFE, destinadas ao Desporto Escolar; (ii) dos apoios ao funcionamento dos serviços da ASE transferidos pela DGEstE.

Na execução orçamental da receita no ano de 2018, constata-se que as receitas cobradas respeitam o princípio da anualidade orçamental prevista na LEO. As receitas mensais cobradas são depositadas nos cofres do Tesouro até ao dia 10 do mês seguinte, sendo posteriormente requisitadas ao IGeFE.

No ano de 2018, o AERS procede a alterações orçamentais entre os vários blocos de despesa, conforme competência do CA, de acordo com o Ofício -Circular n.º 2/IGeFE/DOGEEBS/2018, de 27/03, porém verifica-se que as atas do CA não expressam as alterações orçamentais entre os blocos de despesa.

Acerca da delegação de competências do CA expõe-se que: "...os atos de administração ordinária, por não terem conteúdo decisório, não serem inovadores, mas meramente instrumentais e executórios, desde que baseados em decisão prévia e válida, poderão ser delegáveis nos termos do n.º 4 do artigo 44.º do Código do Procedimento Administrativo. No caso concreto, tomando os poderes do CA, como vêm referidos no artigo 38.º, alínea c), do DL n.º 137/2012, de 2 de julho, ter-se-á como competência decisória, em regra a autorização de despesa, enquanto a autorização de pagamento se revela como instrumental", de acordo com a Delegação de competências do CA, IGEC, Informação NID: I/00490/SC/15, de 12/02/2015, com despacho do Sr. IGEC de 18/02/2015.

Assim, é nosso entendimento, não ser a autorização de despesa delegável, podendo, contudo, a autorização de pagamento sê-lo.

No AERS verifica-se que nos processos de despesa pública realizada por ajuste direto simplificado do OE/OCR constam os seguintes documentos:

- relação de necessidades, a qual contem informação de cabimento e respetiva autorização de despesa pela Presidente do CA;
- a informação de cabimento, impressa da aplicação SNC-AP;
- requisição/nota de encomenda que traduz a realização efetiva da despesa com a indicação do número de compromisso.

Constata-se que na execução orçamental da despesa para a assunção de encargos e responsabilidades financeiras e respetivo pagamento é realizado pela Presidente do CA, não existindo delegação de competências para autorização de pagamento.

Verifica-se, assim, a existência de procedimentos não concordantes com os princípios aplicáveis à execução e gestão orçamental da despesa, pelo que, se conclui que o CA não cumpre as competências que lhe são inerentes por lei.

Os documentos de cobrança de receita não têm a informação necessária ao seu controlo e registo no programa informático de gestão orçamental, nomeadamente, classificação económica, medida orçamental, FF, data e responsável.

4.2.3. Meios Financeiros

4.2.3.1. Tesouraria

A conta OE/OCR é usada para o registo da:

- entrada de valores – pelos recebimentos da receita das requisições de fundo da medida 17 e da medida 19, transferidos pelo IGeFE, pelas receitas cobradas do OCR e pelos pagamentos das guias mensais de entrega ao tesouro;
- saída de valores – pelos pagamentos de despesas associadas à execução do orçamento da medida 17 e transferências internas do valor das requisições de fundos para a conta ASE.

A conta ASE que regista as operações relacionadas com a ASE é movimentada:

- pela entrada de valores – por transferências – dos valores da requisição de fundos da conta OE, das verbas da DGEstE para os auxílios económicos, e pela receita cobrada pelos serviços da ASE relativamente aos consumos por meio da utilização do cartão eletrónico e recebimentos em numerário;
- pela saída de valores pelos pagamentos das guias mensais de entrega ao tesouro e pagamento de bens e serviços adquiridos pelos serviços da ASE.

A conta GIAE, conta de cartões magnéticos, regista os movimentos financeiros associados ao uso do cartão eletrónico. A conta é usada para depósito dos valores respeitantes aos carregamentos diários e pelos pagamentos, por transferência interna, da receita devida aos serviços da ASE (Bufete, Refeitório e Papelaria) e do OCR (Reprografia).

O AERS movimenta três contas bancárias através de cheque e de transferência bancária, a saber: conta OE/OCR, conta ASE e conta GIAE.

No ano de 2018, verifica-se que a titularidade das contas bancárias não é da responsabilidade exclusiva dos membros do CA, já que o tesoureiro assina cheques e procede a transferências bancárias mediante uma password fornecida pela Presidente do CA, não se cumprindo assim, o princípio da segregação de funções, conforme preconizado pelo Conselho Coordenador do Sistema de CI da Administração Financeira do Estado, onde se refere (capítulo das disponibilidades) “a movimentação de contas (bancárias) é da responsabilidade de funcionários independentes da tesouraria”.

Os comprovativos das transferências bancárias internas relativas à receita diária devido aos serviços da ASE e do OCR e externas (pagamentos) não estão assinados pelos intervenientes o que consubstancia um risco na segurança das operações, não sendo respeitado o princípio de CI de identificação de funções e de responsabilidade.

Identificadas as tarefas atribuídas ao AT com funções de tesouraria, verifica-se que realiza a receção e conferência de valores, o preenchimento de talões de depósito bancário, registos contabilísticos das receitas/recebimentos e dos pagamentos no Diário de Fluxos Financeiro (DFF), bem como a deslocação à entidade bancária. A segregação de funções quanto às operações de cobrança e liquidação das receitas está assegurada, de acordo com as boas práticas de CI.

O AERS não procede mensalmente à reconciliação bancária para as contas do Agrupamento, o que consubstancia um risco quanto à situação financeira do Agrupamento, revelando fragilidades no CI ao nível das contas bancárias e da fiabilidade dos registos contabilísticos.

Quanto a valores cobrados em numerário importa referir, que os valores recebidos podem proporcionar a existência de saldos de caixa superiores aos normalmente aceitáveis, havendo ainda o risco associado ao manuseamento de quantias elevadas, nomeadamente no seu transporte para a entidade bancária. Neste sentido, constata-se que no AERS não estão formalizados critérios sobre a definição do valor a partir do qual será exigível o respetivo depósito bancário, definindo um valor máximo para numerário em cofre, assim como a implementação de procedimentos de conciliação.

Relativamente aos duplicados dos cheques emitidos foi possível observar que os cheques anulados constam do livro de duplicado, mas não exibem nem a assinatura do AT da área de tesouraria nem a data. No mesmo âmbito, verifica-se a existência de cheques, por levantar, com data de emissão superior a seis meses.

4.2.3.2. Receitas Orçamentais

O AERS utiliza a aplicação SNC-AP para o registo contabilístico das operações da execução orçamental da receita e da despesa.

As requisições mensais de fundos de “Material” do ano económico de 2018, do OE e do OCR encontram-se devidamente fundamentadas: (i) pelas autorizações do IGeFE (valor do duodécimo atribuído e autorização dos reforços orçamentais); (ii) pelas Guias de Receita de Estado.

De acordo com a Nota Informativa n.º 5/IGeFE/DGRH/DOGEEBS/2017, são implementados novos procedimentos para o envio das Requisições de Fundos, Guias de Receita do Estado e respetivos DUC’s ao IGeFE. Deste modo, foi substituída a remessa em papel pelo envio em formato digital por correio eletrónico. A certificação legal das Requisições de Fundo é assegurada pela assinatura digital de dois elementos do CA.

A receita foi atribuída para a:

(1) Medida 17

- Na FF 111 transferências do IGeFE para pessoal e funcionamento Corrente/capital;
- Na FF 121 pelo saldo da execução orçamental da FF 123 e FF 129.
- Na FF 123 para comparticipação das famílias com viagens de estudo, da cedência de espaços e das transferências para o Desporto Escolar;

(2) Medida 19

- Na FF 119 por transferência da DGEstE para despesas com auxílios económicos (manuais, transporte de alunos, material escolar, visitas de estudo), para o Leite Escolar e Seguro Escolar.
- Na FF 123 pelas vendas de produtos e serviços no Bufete, Papelaria e Refeitório;
- Na FF 129 por transferências de receitas próprias da DGEstE e da Autarquia;

Procedimentos de controlo de verbas de cartões magnéticos

O AERS, na escola sede, dispõe de um sistema de cartões eletrónicos, usando a aplicação GIAE – multiusos, para proceder ao registo do carregamento de valores de alunos, docentes e não docentes, e pela sua utilização dos consumos nos diversos serviços. O registo destes movimentos permite o controlo das existências pelo inventário permanente (registo das quantidades vendidas e das quantidades adquiridas) e o apuramento da receita dos serviços, em cada período.

As verbas dos carregamentos de cartões eletrónicos realizadas pelos alunos e trabalhadores docentes e não docentes são cobradas pelos AO em serviço na Reprografia. No final do dia, o AO procede à entrega do numerário arrecadado ao AT com funções de tesouraria, o que garante a segregação de funções entre a cobrança e quem procede ao registo no DFF. O AT com funções de tesouraria imprime o Diário de Caixa, que comprova o valor da receita arrecadada.

O Diário de Caixa extraído da aplicação GIAE pelo AT com funções de tesouraria apresenta os valores e os movimentos de receitas realizados, diariamente, e estão assinados pelo tesoureiro, mas não pelos AO da Reprografia responsáveis pela entrega do dinheiro, o que mostra deficiências de CI no procedimento de entrega das verbas de cartões ao AT de tesouraria.

O AT com funções de tesouraria prepara e efetua os depósitos bancários, os quais ocorrem sem frequência diária, o que evidencia risco relativamente às verbas recebidas e depositadas.

O AT da tesouraria não realiza diariamente o registo contabilístico no DFF: (i) das verbas de carregamentos; (ii) do depósito realizado na conta GIAE e (iii) das receitas geradas nos cartões eletrónicos respeitantes à ASE (Bufete, Papelaria e Refeitório) e OCR (Reprografia), não havendo consistência nos registos contabilísticos, o que consubstancia falta de cumprimento das funções que lhe estão inerentes e falta quanto aos princípios de CI.

Receitas da ASE e do Orçamento com Compensação de Receita

Os documentos diários, designados por Folha de Caixa Diária de cada serviço, obtidos na aplicação GIAE, comprovam a receita própria gerada e têm registo contabilístico, nem sempre diário, no DFF: (i) na FF 123, medida 19, pelos serviços da ASE – Bufete, Papelaria e Refeitório; (ii) na FF 123, medida 17, pelos serviços de OCR – Reprografia. O seu recebimento, por transferência bancária da conta GIAE, é realizado sem frequência definida, conforme se observou nos registos contabilísticos e nos extratos bancários.

O AERS tem acordos por protocolo para a utilização e cedência de Pavilhão e espaços desportivos exteriores. Não se verifica a existência e aprovação pelo CA de um regulamento para a utilização e cedência de instalações, contemplando as condições de cedência e os preços a praticar. Apura-se, igualmente, a falta de designação formal de um responsável para a gestão de cedência de espaços, responsável pela elaboração de um mapa mensal de ocupação com o apuramento dos valores a receber, constituindo um suporte ao registo contabilístico da receita.

Relativamente à exploração das máquinas de venda automática de snacks constata-se a não existência de protocolo escrito entre a empresa e o AERS. O dinheiro é arrecadado por um funcionário da empresa sem a presença de um elemento do AERS, o que constitui um risco para a real arrecadação da receita. Verifica-se, também, a não existência de qualquer documento certificado por parte da empresa, onde conste a verba arrecadada e a percentagem entregue ao AERS, o que representa um possível risco de fuga ao fisco.

O AT com funções de tesouraria não emite recibo (quitação), não há um suporte da receita e do seu registo contabilístico.

Quanto às receitas para realização de visitas de estudo verifica-se que as mesmas são cobradas diretamente aos alunos pelos docentes responsáveis.

Este valor é entregue nos SAE sem que o docente responsável o faça acompanhar por um documento comprovativo da receita, que especifique: a atividade a realizar, a quem foi cobrado (ano, turma, aluno), o valor unitário e o total. O AT com funções de tesoureiro elabora uma “guia de cobrança ao guichet”, assumindo indevidamente a responsabilidade pela receita, a qual é posteriormente registada na contabilidade.

O RI e os documentos internos mostram-se omissos quanto às condições da realização das visitas de estudo e quanto aos procedimentos de liquidação, cobrança e registo da receita.

4.2.4. Utilização dos Meios Financeiros

4.2.4.1. Despesas com Pessoal / Vencimentos

Na análise do sistema de controlo da área de pessoal e vencimentos privilegia-se: (i) caracterização da organização na área de pessoal e vencimentos, com base na documentação solicitada e em entrevistas informais com a Diretora, CT e AT; (ii) análise do SCI com observação do funcionamento dos processos instituídos, utilização da aplicação informática de suporte e marcação de faltas e processamento de vencimentos, abonos e descontos.

Organização da área de pessoal e vencimentos

A estrutura dos SAE no que respeita à área de pessoal e vencimentos é constituída por dois AT: um AT realiza a marcação de faltas e o outro o processamento de vencimentos e o apuramento de descontos e retenções às diversas entidades, sendo o pagamento/entregas efetuado pelo AT com funções de tesoureiro. É assegurada a segregação de funções entre as ações de marcação de faltas e o processamento de vencimentos.

Procedimentos de controlo de assiduidade, folhas de vencimento e requisições de fundo

A assiduidade dos AO e AT é efetuada pela Encarregada do Pessoal não Docente e pela CT. As faltas do pessoal não docente são comunicadas, mensalmente, à Autarquia para efeitos de processamento de vencimento, já que estes trabalhadores estão afetos ao pessoal do município.

O controlo da assiduidade dos docentes é realizado pelas AO afetas às salas de aula onde os mesmos lecionam, sendo as faltas comunicadas pela relação de faltas à área de pessoal dos SAE.

O registo da assiduidade dos docentes para efeitos de processamento de vencimentos é efetuado pela AT da área de pessoal na aplicação GPV-Pessoal.

A CT procede à impressão e conferência das folhas de vencimentos, apondo a sua assinatura.

As folhas de vencimento são impressas da aplicação GPV-Pessoal e encontram-se assinadas pela Diretora e pela CT. São Observados procedimentos de verificação e de controlo dos montantes processados, descontos e retenções às entidades, sendo assegurada a respetiva entrega dentro dos prazos legais.

Os recibos de vencimento não contêm informação relativamente a situações de exceção pagas, nomeadamente abonos de família, caducidades, subsídio de refeições e dias descontados.

As requisições de fundos de pessoal estão assinadas (assinatura digital) por dois membros do CA, por norma, a Diretora e a CT, sendo coincidentes os valores de despesas com pessoal das folhas de vencimento e os montantes requisitados.

Contratação de pessoal docente

A contratação de pessoal docente, de acordo com as necessidades do AERS, é efetuada através das plataformas da Direção-Geral da Administração Escolar.

Processos Individuais e Registos Biográficos

Os processos individuais e os registos biográficos estão guardados num armário, nos SAE, estando asseguradas as condições de segurança e de acesso a estes documentos pelos AT da área de pessoal e pela CT.

Da análise documental aos processos individuais/registos biográficos verifica-se que: (i) o arquivo dos documentos (elementos de identificação, habilitações académicas, progressões, avaliação de desempenho e formação profissional) é feito por ordem temática; (ii) os registos

biográficos estão atualizados, embora nem sempre exibam a assinatura por parte do trabalhador no que respeita ao tempo de serviço anual.

Prestações familiares

Os SAE não efetuam qualquer informação técnica para a tomada de decisão, com a identificação dos requisitos de atribuição e dos cálculos da remuneração de referência e do valor a pagar, não havendo evidências de verificação por parte da CT e de aprovação pelo CA, o que consubstancia fragilidades no CI na tomada de decisão de atribuição destas prestações.

Deslocações e ajudas de Custo

Foram processados, no ano de 2018, abonos referentes a “Ajudas de Custo” e “Transportes” do pessoal docente. O lançamento das despesas evidencia a existência de critérios de classificação. Não existe um Regulamento de Ajudas de Custo e Transporte. A organização do processo relativo ao pagamento de ajudas de custo e transporte inclui a documentação necessária, verificando-se que os mesmos estão assinados pela Diretora. Porém, não existe uma autorização formal da despesa e as atas do CA não evidenciam qualquer decisão quanto à modalidade de deslocação e respetivo pagamento, fragilizando os procedimentos de CI.

Caducidade de contratos a termo

Os SAE não asseveram um procedimento administrativo ou uma informação técnica para a tomada de decisão, corretamente instruída com a identificação dos documentos de suporte, requisitos de atribuição e de verificação dos cálculos dos valores a processar pela caducidade dos contratos, o que demonstra a inexistência de procedimentos de verificação e controlo destas operações.

4.2.4.2. Aquisição de Bens e Serviços Correntes

São elaboradas Relações de Necessidades, existe informação prévia de cabimento. A autorização de despesa, quando existente, é dada pela Presidente do CA ou pela Vice-Presidente, não estando em linha com os procedimentos de CI a realizar.

As Requisições Oficiais, são informatizadas, embora nem sempre atempadamente, exibam número de cabimento e de compromisso e estão assinadas pela CT. Não são enviadas ao fornecedor.

As faturas exibem a informação contabilística em vários carimbos colocados para o efeito. Estão assinadas pelo AT da tesouraria, mas nem sempre contém o número de compromisso, uma vez que o mesmo nem sempre é comunicado ao fornecedor.

A autorização de pagamento encontra-se devidamente formalizada nos documentos de despesa, sendo dada pela Presidente do CA.

As entregas de bens pelo respetivo fornecedor são feitas em diferentes locais da escola sede do AERS, consoante a natureza e o serviço a que se destinam, sendo que, os documentos de despesas têm evidências da receção da mercadoria, exibindo a menção “Recebido e conferido”, com a data e rubrica do responsável.

Na documentação analisada e nos contactos informais com os AT é possível verificar que os fundos disponíveis não são calculados, conforme disposto no artigo 5.º da Lei n.º 8/2012, de 21/02 e na Nota Informativa n.º 4/GGF/2012. Todavia, não é conclusivo de que os mesmos tenham consequências a nível das decisões tomadas, já que não são analisados em CA.

A par do esforço de consolidação orçamental e da reforma da Administração Pública, a modernização da área das compras públicas assume um papel central na estratégia de redução da despesa pública através da contratação centralizada de bens e serviços transversais.

Esta estratégia de atuação tem em vista a criação de valor, obtenção de ganhos financeiros, poupanças e redução de custos, mediante a celebração de acordos quadro (AQ). Os AQ pré-qualificam os fornecedores para o fornecimento de bens e/ou prestação de serviços à Administração Pública e estabelecem condições e requisitos que estes são obrigados a cumprir, em termos de preços máximos/descontos mínimos, níveis mínimos e qualidade de serviço.

O Catálogo Nacional de Compras Públicas (CNCP) é uma das aplicações que a Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, IP (eSPAP) disponibiliza às entidades que integram o Sistema Nacional de Compras Públicas (SNCP), sejam entidades adquirentes ou fornecedores qualificados.

A despesa pública considerada decorre de aquisições de bens e serviços, enquadrada no Código dos Contratos Públicos (CCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro, na redação que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 278/09, de 2 de outubro e das posteriores alterações e realizou-se por:

- a) AQ em Vigor
- b) Ajuste Direto
- c) Consulta Prévia

Nas atas do CA não são encontradas evidências dos procedimentos preconizados para a contratação pública para a aquisição dos bens (Ajuste Direto Simplificado ou A Direto – Regime Geral), conforme estipulado no DL n.º 18/2008, de 29/01, não sendo lavrada em ata daquele órgão a definição de critérios gerais que presidiram à escolha de fornecedor. Nestes mesmos documentos, não existe referência à intenção de proceder às adjudicações realizadas por recurso aos Acordos Quadro.

Os processos de aquisição de bens e serviços, no AERS, nem sempre observam os procedimentos de seleção de fornecedores preconizados no DL n.º 18/2008, de 29/01, sendo que, as apreciações/decisões não constam das atas do CA.

Relativamente aos contratos, verifica-se que o AERS não publicita todos os contratos no portal dos contratos públicos (www.base.gov.pt), como consta no artigo 127.º do Código dos Contratos Públicos. Foi, ainda, apurado que o Agrupamento celebra contratos anuais abrangendo dois anos económicos e contratos plurianuais.

Quanto aos contratos efetuados não são detetadas evidências de que seja realizado um acompanhamento e um controlo sistemático das condições de execução dos contratos e/ou orçamentos.

4.2.4.3. Despesas de Capital / Património

O AERS possui a aplicação CIBE para o registo do cadastro e inventário dos bens do Estado.

Nos espaços do Agrupamento está afixada a “Folha de Carga” como referencial dos bens alocado a cada zona.

Considerando os documentos de suporte da prestação de contas do ano de 2018, o Balanço, a Demonstração de Resultados e o Balancete Analítico, verifica-se que o AERS tem os bens registados e procede anualmente ao inventário e avaliação das condições de utilização dos bens.

4.2.5. Sistemas de Informação

No AERS, são utilizadas aplicações informáticas nas áreas de Contabilidade, de Vencimentos, de Alunos, de expediente e gestão de cartões magnéticos e ASE, estando o seu acesso acautelado.

Nos SAE os AT possuem passwords individuais e intransmissíveis, de acesso aos programas autorizados, estando garantido o acesso a cada aplicação apenas a utilizadores das áreas respetivas. Contudo, não existe qualquer documento escrito e aprovado em CA com a relação de utilizadores e níveis de acesso aos diferentes programas informáticos.

4.2.6. Prestação de Contas

Da documentação analisada e que constitui o suporte da prestação de contas verifica-se que:

- a aprovação das contas mensais é realizada pelo CA durante o ano de 2018, com validação dos registos contabilísticos, embora não existam evidências do confronto dos saldos das contas bancárias e dos saldos do DFF;
- o CA aprova o relatório da conta de gerência de ano económico de 2018;
- o AERS não cumpre o prazo de entrega da conta de gerência de 2018 ao Tribunal de Contas, embora tenha solicitado prorrogação de prazo.

4.3. Análise aos Controlos Existentes no AERS

Considerando a análise dos procedimentos existentes no AERS, bem como o referencial teórico, passamos a enunciar as fragilidades/pontos fracos detetados nas diversas áreas analisadas, propondo, após a aplicação de testes aos controlos, recomendações a implementar,

por forma a eliminar essas fragilidades e a implementar um SCI mais adequado à entidade, minimizando eventuais risco à sua atividade.

4.3.1. Procedimentos de Controlo Existentes

Pontos Fracos	Recomendações
Não estão formalmente designados um AT para substituir nas ausências e impedimentos da CT e o AT com funções de tesouraria.	Deve o CA do AERS designar os trabalhadores que, nas ausências e impedimentos, substituirão a CT e o AT com funções de tesoureiro.
Os SAE do AERS não dispõem de distribuição de serviço nominativa dos AT. Situação análoga acontece com os AO.	Elaborar a distribuição de serviço dos AT, identificando os respetivos trabalhadores, o horário a cumprir, o local de trabalho e a área funcional afeta a cada AT, a qual deverá ser aprovada pela Diretora, assinada pela CT e pelo interessado. No caso dos AO a distribuição de serviço deverá ser, também, aprovada pela Diretora e assinada pela Encarregada Operacional e pelo interessado.
O AERS possui um Manual de Procedimentos de Controlo Interno, que carece de adequação à realidade existente no Agrupamento.	Atualizar o Manual de Procedimentos de CI, assim como melhorar os descritivos relativos ao circuito de despesa e medidas de controlo interno, bem como descrever os procedimentos relativos ao circuito da receita.
As atas do CA não refletem todas as competências administrativo-financeiras, conforme previsto no artigo 38.º, do DL n.º 75/2008, de 22 de abril, republicado pelo DL n.º 137/2012, de 2 de julho.	O CA do AERS deve fazer constar das atas todas as decisões tomadas sobre matérias administrativas e financeiras, no exercício das competências previstas no artigo 38.º, do DL n.º 75/2008, de 22 de abril, republicado pelo DL n.º 137/2012, de 2 de julho.
Os livros de escrituração contabilística são elaborados informaticamente. Porém, o AERS não procede à sua conferência e não existem evidências de os mesmos terem sido retificados em reunião mensal do CA.	O AERS deve proceder à conferência e ratificação dos documentos contabilísticos.

<p>Os SAE não elaboram informações técnicas de suporte à tomada de decisão por parte do CA e consequentemente não havia verificação pelo CA de todos os abonos processados.</p>	<p>Os SAE deverão proceder, sempre que se justifique, à elaboração de informação técnica que demonstre os pressupostos e os cálculos realizados para a atribuição de abonos, com evidência de procedimentos de verificação pela CT e aprovação pelo CA.</p>
<p>Nos processos administrativos internos, bem como nos documentos de suporte do sistema contabilístico, os despachos sobre eles exarados não contêm a identificação dos intervenientes.</p>	<p>Identificar nos documentos que suportam os processos administrativos internos, os trabalhadores seus subscritores e a qualidade em que o fazem, nos termos do artigo 23.º, do DL n.º 135/99, de 22 de abril, republicado pelo DL n.º 73/2014, de 13 de maio.</p>
<p>No que respeita às existências de bens consumíveis em armazém, adquiridos pelo OE-OCR, designadamente consumíveis de escritório não se encontra ninguém designado para a sua guarda.</p>	<p>O AERS deve designar um trabalhador responsável pela guarda dos bens nos SAE, por forma a efetuar o seu controlo e gestão de stocks.</p>

4.3.2. Orçamento/Planeamento

Pontos Fracos	Recomendações
<p>As atas do CA não fazem qualquer referência às alterações orçamentais, ocorridas durante a execução orçamental.</p>	<p>O CA do AERS deve proceder à aprovação de eventuais alterações orçamentais.</p>
<p>Os documentos justificativos da receita orçamental não contêm a informação relativa ao seu registo contabilístico, havendo em alguns casos falta de documentos de suporte.</p>	<p>Toda a receita obriga à existência de documento de suporte com a informação necessária ao seu controlo e registo no programa informático de gestão orçamental.</p>

4.3.3. Meios Financeiros

Pontos Fracos	Recomendações
A segregação de funções no âmbito das disponibilidades não está salvaguardada, designadamente, no que se refere à movimentação das contas bancárias, já que o AT com funções de tesoureiro é um dos intervenientes na movimentação das contas.	O AERS deve acautelar esta situação devendo para o efeito garantir que o AT com funções na tesouraria emita os meios de pagamento, mas não autorize os mesmos (não assine cheques nem valide transferências bancárias), salvaguardando o princípio de segregação de funções.
Os comprovativos das transferências bancárias internas referentes à receita diária devida aos serviços da ASE e do OCR e externas (pagamentos) não se encontram assinados pelos intervenientes o que consubstancia um risco na segurança das operações, não sendo respeitado o princípio de CI de identificação de funções e de responsabilidade.	Assegurar que os documentos das transferências bancárias internas e externas são assinados pelos intervenientes, por forma a garantir a segurança das operações e respeitar o princípio de CI de identificação de funções e de responsabilidade.
Não são elaboradas Reconciliações Bancárias para as contas do AERS, o que constitui um risco para o CI.	O AERS deve garantir que são elaboradas reconciliações bancárias para todas as contas do Agrupamento e que as mesmas são verificadas pela CT e aprovadas e verificadas pelo CA.
Os duplicados de cheques encontram-se arquivados, mas a cópia dos cheques anulados não apresentava a assinatura do AT da área de tesouraria nem a data de anulação.	Os SAE do AERS devem providenciar o registo da data de anulação dos cheques e a assinatura por parte do AT com funções de tesoureiro.
Foram encontrados cheques com data de emissão superior a seis meses.	Os SAE devem proceder à resolução dos cheques em trânsito há mais de seis meses, procedendo à sua anulação caso, após contacto com os respetivos beneficiários, não sejam levantados.

<p>A conferência de valores em numerários entregues na tesouraria, designadamente o valor correspondente aos carregamentos dos cartões magnéticos, não identifica os intervenientes da operação.</p>	<p>Todos os movimentos em numerário ou valores devem ser devidamente documentados, identificando os responsáveis intervenientes da respetiva operação.</p>
<p>Os depósitos bancários relativos às verbas recebidas no AERS são realizados sem frequência diária, evidenciando risco relativamente às verbas recebidas e depositadas.</p>	<p>O CA do AERS deve formalizar por escrito a frequência dos depósitos a realizar minimizando, assim, o risco relativamente às verbas recebidas e depositadas.</p>
<p>As receitas arrecadadas relativas ao OCR (Medida 017) e ASE (Medida 019) não são registadas diariamente no DFF (pelo AT da área de tesouraria) e o seu recebimento, por transferência bancária da conta GIAE, também não é realizado diariamente.</p>	<p>O CA do AERS deve, no âmbito dos procedimentos de CI, definir critérios para o registo contabilístico da receita dos diversos serviços (ASE e OCR) e dos prazos para realizar a transferência bancária dessa receita com origem na conta GIAE.</p>
<p>No AERS não existe Regulamento para a utilização e cedência de instalações.</p>	<p>O AERS deve proceder à elaboração de um Regulamento para a utilização e cedência de instalações, contemplando as condições de cedência e os preços a praticar.</p>
<p>O AERS não celebrou protocolo com a empresa fornecedora de máquinas automáticas de snacks.</p>	<p>O AERS deve garantir a celebração de protocolo com a empresa fornecedora de máquinas de venda automática de snacks, contemplando os direitos e deveres de ambas as partes.</p>
<p>Não existência de documento de liquidação emitido pelo concessionário das máquinas automáticas de snacks.</p>	<p>O AERS deve assegurar que o concessionário das máquinas de venda de snacks emite e entrega um documento comprovativo da receita arrecadada.</p>
<p>Não elaboração de recibos para todas as receitas recebidas no AERS.</p>	<p>O AERS deve garantir a emissão e o envio de recibo para todas as receitas recebidas no AERS.</p>
<p>O RI e os documentos internos são omissos quanto às condições da realização das visitas de estudo e quanto aos procedimentos de liquidação, cobrança e registo da receita.</p>	<p>O AERS deve incluir as condições de realização das visitas de estudo no RI, bem como os procedimentos de liquidação, cobrança e registo dessa receita.</p>

4.3.4. Utilização dos Meios Financeiros

Pontos Fracos	Recomendações
Inexistência de informações técnicas com os pressupostos dos cálculos para atribuição do subsídio de férias por aposentação/morte, prestações sociais, caducidades, etc., com as assinaturas dos AT responsáveis pela sua elaboração, verificadas pela CT e autorização de processamento e pagamento pelo CA.	Implementar a elaboração de informações técnicas, para aprovação do CA, onde se evidenciem os pressupostos e os cálculos para a atribuição de abonos e indemnizações, devidamente assinadas e datadas por quem as elabora, verifica e autoriza.
Insuficiente explicitação nos recibos de vencimento das situações de exceção pagas, designadamente nas prestações sociais, caducidades, dias descontados e subsídios de refeição de docentes.	No campo "Observações" dos recibos de vencimentos deve constar informação complementar que suporte os valores pagos.
Os processos individuais encontram-se organizados por ordem temática. Os registos biográficos apresentam falta de assinatura dos trabalhadores a confirmar o tempo de serviço averbado.	Os SAE do AERS devem verificar os registos biográficos nos termos previstos na Circular n.º 11/DGRHE/2006, de 30/11, garantindo que os mesmos sejam assinados pelos trabalhadores, de modo a confirmar o tempo de serviço registado.
As prestações com encargos familiares não são analisadas nem aprovadas pelo CA.	O AERS deve garantir a análise e aprovação das prestações por encargos familiares pelo CA, procedendo à notificação dos requerentes desse subsídio.
As autorizações de despesa são efetuadas pela Presidente do CA. A competência para autorizar a despesa não é delegável, pelo que o CA contrariou o estipulado no artigo 38.º, alínea c), do DL n.º 137/2012, de 02/07 e do n.º 4 do artigo 44.º do Código de Procedimento Administrativo.	Assegurar que os processos de despesa sejam autorizados pelo CA, tendo em consideração os poderes do CA, previstos no artigo 38.º, alínea c), do DL n.º 137/2012, de 02/07 e a norma do n.º 3 do artigo 35.º do Código de Procedimento Administrativo, a partir do qual se conclui que os órgãos colegiais podem delegar competências para atos meramente instrumentais, designadamente as autorizações de pagamento, nos seus presidentes,

	devido, nesta situação, o CA delegar competências na qualidade, ou seja, no seu Presidente.
No AERS não existem normas internas escritas quanto à atribuição de ajudas de custo e transportes.	(i) Atender ao previsto no DL n.º 106/98, na Portaria n.º 88-A/2007 e demais legislação aplicável, aquando do pagamento de ajudas de custo e transportes, elaborando para o efeito, um Regulamento/Regimento de Ajudas de Custo e Transporte; (ii) As atas do CA devem conter as decisões tomadas, designadamente, no que se refere à modalidade de deslocação e respetivo pagamento, de acordo com o disposto no DL n.º 106/98, de 24/04.
Observa-se que as aquisições suportadas por requisição Oficial/Nota de encomenda, elaboradas informaticamente, não são executadas atempadamente nem enviadas ao fornecedor.	Assegurar que as encomendas em Requisição Oficial/Nota de encomenda sejam elaboradas atempadamente e enviadas ao fornecedor, por forma a dar cumprimento ao estipulado no n.º 2 do artigo 9.º da Lei n.º 8/2012, de 21/02.
As faturas, nem sempre, contêm o número de compromisso, já que o mesmo nem sempre era comunicado ao fornecedor.	O AERS deve cumprir, integralmente, o disposto no n.º 3 do artigo 7.º, do DL n.º 127/2012, de 21/06, que define os procedimentos de operacionalização da Lei n.º 8/2012, de 21/02.
Os fundos disponíveis não são calculados de acordo com o artigo 5.º da Lei nº 8/2012, de 21 de fevereiro, e com o esclarecido pela Nota Informativa nº 4/GGF/2012. Não é evidente que os mesmos tenham consequências a nível das decisões tomadas,	O CA do AERS deve dar cumprimento ao disposto no artigo 5.º, da Lei n.º 8/2012, de 21/02 e na Nota Informativa n.º 4/GGF/2012, onde consta “os compromissos a assumir ficam sujeitos aos fundos disponíveis para o trimestre”.

<p>uma vez que não são analisados em reunião de CA.</p>	
<p>Nos processos de aquisição de bens analisados, constata-se que o AERS não procurou adquirir os bens por recurso aos acordos quadro em vigor.</p>	<p>O AERS deve recorrer aos acordos quadro em vigor, sempre que as aquisições de bens a efetuar constem das categorias de bens e de serviços abrangidos.</p>
<p>Os processos de aquisição de bens e serviços, no AERS, nem sempre observam os procedimentos de seleção de fornecedores, conforme disposto no DL n.º 18/2008, de 29/01.</p>	<p>(i) O CA do AERS deve planificar e quantificar todas as suas aquisições para posterior decisão quanto ao procedimento a adotar. A determinação do procedimento a adotar e as obrigações inerentes à aquisição de bens e serviços devem dar cumprimento integral ao disposto no Código dos Contratos Públicos (DL n.º 18/2008, de 29/1, e respetivas atualizações), designadamente, os artigos 16.º, 17.º, 112.º e seguintes;</p> <p>(ii) O CA deve formalizar nas atas os critérios que presidem à escolha de fornecedores, mesmo no caso de aquisições em regime de Ajuste Direto Simplificado;</p> <p>(iii) Deve ser dado cumprimento à Recomendação do Tribunal de Contas quanto ao processo de transparência na aquisição de bens e serviços.</p>
<p>O AERS não publicita todos os contratos celebrados no portal dos contratos públicos, de acordo com o estipulado no artigo 127.º do Código dos Contratos Públicos.</p>	<p>Proceder à publicitação de todos os contratos celebrados no portal dos contratos públicos, em cumprimento do disposto no artigo 127.º do Código dos Contratos Públicos.</p>

O AERS celebra contratos anuais, que abrangem dois anos económicos, e contratos plurianuais.	O CA do AERS, de acordo com as competências definidas no artigo 38.º, do DL n.º 75/2008, de 22/04, republicado pelo DL n.º 137/2012, de 02/07 deve solicitar despacho autorizador junto da Titela sempre que estiver na presença de compromissos plurianuais e/ou pretenda celebrar contratos plurianuais.
Não são colhidas evidências da realização de um acompanhamento e controlo sistemático das condições de execução dos contratos, de modo a assegurar um controlo efetivo dos mesmos.	Implementar procedimentos de acompanhamento e controlo sistemático das condições de execução dos contratos, designado para o efeito um trabalhador, cumprindo as boas regras do CI.

4.3.5. Sistemas de Informação

Pontos Fracos	Recomendações
O AERS não possui um documento escrito e aprovado em CA, no qual conste: (i) regras de acesso aos programas informáticos, funções e níveis de responsabilidade; (ii) normas de segurança dos programas informáticos, salvaguarda da informação.	O AERS deve elaborar um documento escrito onde conste os itens mencionados ou inseri-los no Manual de Procedimentos.

Tendo em conta as áreas em estudo e as fragilidades/pontos fracos detetados, as recomendações acima indicadas representam as melhorias a efetuar e a implementar, de modo a que esta entidade tenha em funcionamento um SCI eficaz e eficiente e, que vá de encontro às suas reais necessidades, proporcionando eficácia e eficiência nos processos e nos procedimentos e, conseqüentemente, numa transparente e eficaz informação quer para a entidade quer para os utentes.

5. Conclusão

5.1. Contributos do Estudo Realizado

Desde 2000 temos vindo a assistir a uma modernização da Administração Pública, na qual se encontram inseridos os estabelecimentos escolares públicos e privados, do ensino não superior e do ensino superior. O Sistema Educativo Nacional têm sido alvo de diversas mudanças, tendo-se posto de parte a organização escolar das tradicionais escolas primárias, escolas dos 2.º e 3.º ciclos e do ensino secundário. Apareceu, assim, uma nova organização, os Agrupamentos de Escolas. Estas novas entidades escolares apoiadas numa direção/órgão de gestão passaram a ser responsáveis por um maior universo de alunos, trabalhadores docentes e não docentes, e consequentemente pela movimentação de um maior orçamento.

Com esta nova modalidade de organização a direção, entenda-se órgão de gestão, passou a ter maior responsabilidade quanto à eficácia e eficiência das operações, ao relato financeiro e à conformidade legislativa.

Nos dias de hoje é cada vez mais importante uma eficiente administração dos recursos financeiros da Administração Pública, pelo que, o CI não pode e não deve ser negligenciado nas entidades e organismos públicos, sendo um suporte de todos aqueles que têm a responsabilidade de gerir e administrar.

O CI é um parceiro na prevenção e deteção de erros em qualquer entidade, onde todas as pessoas e colaboradores são responsáveis pelos controlos internos das áreas a que se encontram afetos. Um CI eficaz e eficiente é condutor de sucesso e transparência das operações, ao passo que a sua inexistência pode ter consequências desastrosas, e no caso das entidades públicas pode levar a uma desastrosa gestão dos bens públicos.

Este trabalho de projeto mostra a importância de um SCI num Agrupamento de Escolas e possibilita concluir que, nas escolas como em outros organismos nacionais, não há a perceção do que é o CI e da sua importância.

A análise realizada no AERS permite concluir que esta entidade possui procedimentos de CI, embora alguns necessitem de ser alvo de melhoria, e outros precisem de ser implementados, para que exista um eficaz e eficiente SCI.

Nesse sentido foram avaliadas algumas áreas, designadamente os procedimentos de controlo existentes, o orçamento e planeamento, os meios financeiros existentes, a utilização dos meios financeiros, os sistemas de informação e a prestação de contas. Em todas estas áreas foram detetados processos e procedimentos de CI, porém com fragilidades, nomeadamente, a formalização de competências e responsabilidades adstritas a cada área ou setor, a falta de informações técnicas e de regimentos para a tomada de decisão, a falta de informação nas atas do CA, o registo de informação contabilística, a falta do cumprimento de normativos, o que levou à formalização de recomendações, cuja implementação produzirá um SCI mais eficaz e eficiente.

A avaliação das áreas referidas anteriormente e a formulação de recomendações, com vista à melhoria do SCI, permitem-nos concluir que os objetivos a que nos propusemos neste trabalho foram atingidos, já que foram elencados os pontos fortes e fracos para cada uma das áreas em estudo e, conseqüentemente, foram apresentadas as melhorias a implementar, por modo a atingir um SCI eficaz e eficiente, capaz de responder aos processos e procedimentos em execução nesta entidade.

Os trabalhos de natureza científica acerca do SCI e aplicados nos Agrupamentos de Escolas são escassos. Neste propósito, este estudo é um contributo enorme que irá preencher o vazio existente de trabalhos nesta área.

Relativamente à revisão da literatura apresentou-se, neste trabalho, um conjunto de informação sobre o CI, destacando a sua definição, tipos de controlo, requisitos, limitações, abrangendo inclusive o SCI na Administração do Estado. De referir que a documentação que versa sobre este tipo de assuntos é, por norma, avulsa não se apresentando de forma resumida e integrada como a mostrada neste trabalho de projeto de mestrado.

A implementação de um SCI nos Agrupamentos de Escolas e Escolas não agrupadas têm sido de difícil aplicação, uma vez que as escolas e os meios sociais em que se inserem são diferentes e o quadro de pessoal, hoje em dia reduzido, apresenta uma média de idades acima dos 50/55 anos, o que manifestamente, é um contraciclo face às novas exigências e ao recurso de novas tecnologias.

E, certamente, as recomendações propostas serão, com certeza, um contributo importante para colmatar as fragilidades e lacunas detetadas.

5.2. Limitações do Estudo

As principais limitações para o desenvolvimento deste trabalho de projeto devem-se a vários aspetos, entre os quais se destacam:

- A escassez de literatura de carácter científico sobre CI e, principalmente, a falta de literatura sobre SCI nos Agrupamentos de Escolas e Escolas não agrupadas;
- A proliferação de documentação avulsa sobre CI, dificulta, em grande medida, a análise e o resumo de conceitos;
- O tempo disponível, fator importante num estudo desta natureza, que já é preponderante quando se é estudante a tempo inteiro, tomando uma importância maior quando se é trabalhador e nos temos de dedicar somente no tempo sobrança;
- O atual estado de pandemia, que a todos afeta, não permite a livre circulação, manifestando-se como um enorme impedimento à investigação. O confinamento colocou-nos em casa, sem acesso a Bibliotecas e serviços, e mesmo quando possível foi sempre em situações muito restritivas.

Uma última condicionante da investigação, mas que se revelou de extrema importância, deve-se ao facto de viver a mais de 160 Km do meio académico e da Universidade de Évora, o que num período de confinamento e de restrições, como se viveu em território nacional desde março de 2020, condiciona em muito qualquer tipo de trabalho científico.

5.3. Perspetivas para Trabalhos Futuros

Este trabalho de projeto, embora com um universo reduzido, será com certeza uma linha condutora para futuros trabalhos de investigação nesta área.

Tomando em conta que a implementação de processos e procedimentos de controlo têm um custo associado e que o mesmo não deve ultrapassar o benefício alcançado, o aprofundamento

desta temática em muitas outras entidades escolares, públicas ou privadas, permitirá a criação de modelos que visem o benefício e reduzam o custo.

Por último, o alargamento deste estudo a todas as áreas existentes num Agrupamento de Escolas e Escolas não agrupadas permitirá, em absoluto, a obtenção de um modelo generalista, mas aplicável ao universo escolar, independente dos recursos de que o Agrupamento dispõe e do meio em que se insere.

Bibliografia

- Abade, A. F. C. (2018). *O Sistema de Controlo Interno na Área da Faturação da Empresa GLOBALWE*. Trabalho de Projeto de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Ackah, David (2015). *Effectiveness of Internal Control System as a Quality Control Mechanism in Public Organizations*. Munich. GRIN Publishing.
- Carlos, J. P. M. (2014). *O Contributo da Inspeção Geral no Controlo Interno nas Entidades Tuteladas pelo Ministério da Solidariedade e da Segurança Social*. Relatório da Atividade Profissional do Mestrado em Gestão. Instituto Politécnico da Guarda.
- Chorafas, Dimitris N. (2001). *Implementing and Auditing the Internal Control System*. UK. Palgrave Macmillan.
- Conceição, S. M. F. da (2012). *Estudo do controlo interno nas Instituições de Ensino Superior – contributo para a credibilidade da informação financeira*. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado (2004). *Manual de Auditoria*. Lisboa.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2009). *Guidance on Monitoring Internal Control Systems – Integrated Framework*. USA: COSO.
- Costa, C. B. da (2000). *Auditoria Financeira. Teoria e prática*. Lisboa. Rei dos Livros 7ª ed.
- Fachada, F. J. C. (2014). *Sistema de Controlo Interno na Administração Central do Estado: o caso dos organismos do Ministério das Finanças*. Dissertação de Mestrado em Gestão. Faculdade de Economia de Coimbra.
- Gabinete de Auditoria Interna do Alto Comissariado para as Migrações (2017). *Normas de Controlo Interno e Procedimentos de Auditoria Interna*. Lisboa.
- Garcia, C. M. R. (2017). *Implementação de um Sistema de Controlo Interno numa Entidade do Sector Não Lucrativo*. Projeto de Mestrado em Auditoria e Análise Financeira. Instituto Politécnico de Tomar.
- Hayes, R. & Dassen, R. & Schilder, A. & Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing. An Introduction to International Standards on Auditing*. USA. Prentice Hall.
- Inspeção-Geral das Atividades em Saúde (2018). *Manual de Auditoria*. Lisboa.

- Internal Control Standards Committee (INTOSAI). (2007). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Further Information on Entity Risk Management*. Belgium: INTOSAI.
- Jesus, P. I. G. de (2018). *Sistemas de controlo Interno nas áreas de recebimentos e contas a receber e pagamentos e contas a pagar: Estudo de caso – Quimera, SA*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Instituto Politécnico de Setúbal.
- Lima, M. A. M. T. (2014). *A importância do controlo interno na gestão de um Agrupamento Escolar*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Administração Pública. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Loureiro, M. J. E. F. (2015). *O Sistema de Controlo Interno nas Instituições Financeiras*. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Marçal, Nelson e Marques, F. L. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público*. Lisboa. Edições Sílabo 1ª ed.
- Marques, D. A. (2013). *Implementação de um sistema de controlo interno numa escola de ensino profissional*. Projeto de Mestrado em Auditoria e Análise Financeira. Instituto Politécnico de Tomar.
- Mendes, E. C. R. (2014). *O Controlo Interno nas PME'S. Estudo de Caso: Impacto no Desempenho do Setor de Compras nas PME'S do Concelho de Vila Nova de Famalicão*. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Moeller, Robert R. (2014). *Executive's Guide to COSO Internal Controls. Understanding and Implementing the New Framework*. USA. Wiley.
- Monteiro, A. M. D. (2015). *A Avaliação do Sistema de Controlo Interno: o contributo do auditor externo e o seu papel na gestão empresarial*. Relatório de Estágio de Mestrado em Economia. Faculdade de Economia do Porto.
- Morais, Georgina e Martins, Isabel (2013). *Auditoria Interna. Função e Processo*. Lisboa. Áreas Editora 4ª ed.
- Neves, J. (2008, p. 60-61). *Revista de Gestão & Contabilidade*. Lisboa. Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Peralta, P. (2014). *Auditoria Interna: Controlo Interno e Governança*. Deloitte. XXI CONFERÊNCIA ANUAL. Lisboa.
- Pickett, K. H. Spencer (2010). *The internal auditing HANDBOOK*. UK. Wiley.
- Reinoite, A. R. D. (2014). *Proposta de Implementação da Função de Auditoria Interna no Agrupamento de Escolas José Saraiva*. Trabalho de Projeto de Mestrado em Contabilidade e Gestão Pública. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

- Reis, I. J dos (2005). *Sistema de Controlo Interno (Estudo de Caso numa Escola de Ensino Superior Público)*. Dissertação de Mestrado em Gestão Pública. Universidade de Aveiro.
- Rocha, L. F. B. (2009). *Sistema de Controlo Interno de Reporte Financeiro (SCIRF) no Grupo EDP – Energias de Portugal*. Projeto de Mestrado em Contabilidade. ISCTE Business School.
- Tribunal de Contas (1992). *Manual de Auditoria e de Procedimentos*. Anexo I. Lisboa. Tribunal de Contas.
- Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos*. Lisboa. Tribunal de Contas.
- Ventura, J. B. (2012). *Governança da Universidade Pública Portuguesa. Modelização de uma resposta às necessidades de informação e de controlo ao nível administrativo-financeiro*. Tese de Doutoramento em Gestão. Universidade de Évora.
- Yin, R. K. (2009). *Case study research: design and methods* (4th ed.). Thousand Oaks: Sage Publications.

Webpages

- Banco CTT: Consultado em 24.set.2020, em https://www.bancoctt.pt/staticpages/bancoctt/microsite/assets/pdf/bancoctt_RC2019_PT_03.pdf
- Fórum de bolsa Think Finance: Consultado em 3.fev.2020, em http://www.thinkfn.com/wikibolsa/controlo_interno
- Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública: <https://www.espap.gov.pt>
- Ordem dos Contabilistas Certificados: Consultado em 10.out.2020, em https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1213983276_60e61_gestao.pdf
- Portal de Auditoria: Consultado em 10.jan.2020, em <https://portaldeauditoria.com.br/controle-interno/> e <https://portaldeauditoria.com.br/o-processo-de-controle-interno-segundo-o-coso/>
- Tribunal de Contas: <https://www.tcontas.pt>
- Universidade Fernando Pessoa. Consultado em 18.Abril.2020, em <https://bdigital.ufp.pt/bitstream/10284/4275/1/Li%C3%A7ao%20-%20Controlo%20Interno.pdf>

Legislação

Decreto-Lei nº 477/80, de 15 de outubro – Inventário Geral do Património do Estado.

Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de julho – Estabelece o Regime de Administração Financeira do Estado.

Decreto-Lei nº 106/98, de 24 de abril – Estabelece as normas relativas ao abono de ajudas de custo e de transporte pelas deslocações em serviço público.

Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de junho – Estabelece a Estrutura do Sistema Nacional de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.

Decreto-Lei nº 135/99, de 22 de abril – Define os princípios gerais de ação a que devem obedecer os serviços e organismos da Administração Pública na sua atuação face ao cidadão, bem como reúne de uma forma sistematizada as normas vigentes no contexto da modernização administrativa.

Decreto-Lei nº 26/2002, de 14 de fevereiro – Códigos de Classificação Económica das Receitas.

Decreto-Lei nº 18/2008, de 29 de janeiro, retificado pela Declaração de Retificação nº 18-A/2008, de 31 de março, e alterado pela Lei nº 59/2008, de 11 de setembro pelo Decreto-Lei nº 223/2009, de 11 de setembro, pelo Decreto-Lei nº 278/2009, de 2 de outubro, pela Lei nº 3/2010, de 27 de abril, e pelo Decreto-Lei nº 131/2010, de 14 de dezembro – Código dos Contratos Públicos.

Decreto-Lei nº 75/2008, de 22 de abril – Aprova o Regime de Autonomia, Administração e Gestão dos Estabelecimentos Públicos da Educação Pré-Escolar e dos Ensinos Básico e Secundário.

Decreto-Lei nº 278/09, de 2 de outubro – Procede à segunda alteração ao Código dos Contratos Públicos, aprovado pelo Decreto-Lei nº 18/2008, de 29 de janeiro, com vista a garantir a flexibilidade da sua aplicação às atividades de investigação e desenvolvimento em instituições científicas e de ensino superior.

Decreto-Lei nº 41/2012, de 21 de fevereiro – Procede à 11ª alteração do Estatuto da Carreira dos Educadores de Infância e Professores dos Ensinos Básico e Secundário, aprovado pelo Decreto-Lei nº 139-A/90, de 28 de abril.

Decreto-Lei nº 127/2012, de 21 de junho – Estabelece os Procedimentos à Aplicação da Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso.

Decreto-Lei nº 137/2012, de 2 de julho – Procede à segunda alteração do Decreto-Lei nº 75/2008, de 22 de abril.

Decreto-Lei nº 73/2014, de 13 de maio – Aprova um conjunto de medidas de simplificação e modernização administrativa, procedendo à primeira alteração ao Decreto-Lei nº 4/97, de 9 de janeiro e à terceira alteração ao Decreto-Lei nº 135/99, de 22 de abril.

Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de setembro – Aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Decreto-Lei nº 3/2018, de 16 de maio – Decreto Execução Orçamental.

Decreto-Lei nº 33/2018, de 15 de maio – Decreto de Execução Orçamental.

Decreto Regulamentar nº 27/99, de 12 de novembro – Estabelece a Disciplina Operativa do SCI referente ao Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de junho.

Decreto-Regulamentar nº 26/2012, de 21 de fevereiro – Regulamenta o sistema de avaliação de desempenho do pessoal docente da educação pré-escolar e dos ensinos básico e secundário e revoga o Decreto Regulamentar nº 2/2010, de 23 de junho.

Informação NID: I/00490/SC/15, de 12 de fevereiro – Despacho do Sr. Inspetor-Geral da Educação e Ciência.

Lei nº 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública.

Lei nº 91/2001, de 20 de agosto – Lei de Enquadramento Orçamental.

Lei nº 31/2002, de 20 de dezembro – Aprova o sistema de avaliação da educação e do ensino não superior, desenvolvendo o regime previsto na Lei nº 46/86, de 14 de outubro.

Lei nº 52/2011, de 13 de outubro – Procede à sexta alteração da Lei de Enquadramento Orçamental.

Lei nº 8/2012, de 21 de fevereiro – Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso.

Lei nº 151/2015, de 11 de setembro – Lei de Enquadramento Orçamental.

Nota Informativa nº 4/GGF/2012, de 16 de março – Registo dos Compromissos e Fundos Disponíveis.

Nota Informativa nº 5/IGeFE/DGRH/DOGEEBS/2017, de 30 de março – Procedimentos para o envio de Requisições de Fundo a partir de abril de 2017.

Ofício-Circular nº 11/DGRHE/2006, de 30 de novembro – Contagem de tempo de serviço docente.

Ofício-Circular nº 4/IGeFE/DOGEEBS/2017, de 27 de dezembro – Projeto de Orçamento de 2018 – Fonte de Financiamento 111.

Ofício-Circular nº 2/IGeFE/DOGEEBS/2018, de 27 de março – Orçamento 2018 – Fonte de Financiamento 111 – Todas as Atividades.

Portaria nº 88-A/2007, de 18 de janeiro – Procede à revisão anual das remunerações dos funcionários e agentes da administração central, local e regional e pensões de aposentação e de sobrevivência a cargo da Caixa Geral de Aposentações.

Portaria nº 128/2017, de 5 de abril – Estabelece a estratégia de disseminação e implementação do SNC-AP.

Legislação Bancária

Banco de Portugal. Aviso nº 5/2008, de 25 de junho – procedimentos de Sistema de Controlo Interno.

Tribunal de Contas. Resolução nº 44/2015, de 25 de novembro – Prestação de contas ao Tribunal relativas ao ano de 2015 e gerências partidas de 2016.