

**O IMPACTO DA REESTRUTURAÇÃO EMPRESARIAL NO SISTEMA DO CONTROLO
INTERNO**

**ESTUDO DO CASO: SERVIÇO DE CONTABILIDADE DA EMPRESA CAMINHOS DE
FERRO DE MOÇAMBIQUE, E.P.**

Augusta Paulo Xerinda

Trabalho de Licenciatura submetido em cumprimento parcial dos requisitos para a obtenção do grau de Licenciado em Gestão na Faculdade de Economia da Universidade Eduardo Mondlane

Trabalho de Licenciatura em Gestão
Faculdade de Economia
Universidade Eduardo Mondlane
Maputo, Moçambique
Setembro de 2011

Declaração

Declaro que este trabalho é da minha autoria e resulta da minha investigação. Esta é a primeira vez que o submeto para obter um grau académico numa instituição educacional.

Maputo, aos _____ de _____ de 2011

Augusta Paulo Xerinda

Aprovação do júri

Este trabalho foi aprovado com _____ valores no dia _____ de _____ de 2011 por nós, membros do júri, examinador da Faculdade de Economia da Universidade Eduardo Mondlane.

(O Presidente do Júri)

(O Arguente)

(O Supervisor)

Dedicatória

Dedico este trabalho aos meus pais que tudo proporcionaram para que eu pudesse alcançar esta meta, à minha filha Yumi, às minhas irmãs que sempre deram todo o apoio necessário e ao meu noivo.

Agradecimentos

Agradeço à Deus, por me ter permitido chegar até aqui e por me ter guiado em todos os passos na minha vida académica.

Aos meus pais, Paulo Xerinda e Cesartina Macamo, às minhas irmãs Azalina, Francisca e Paula que sempre estiveram presentes dando o seu total apoio sem medir esforços para que não me faltasse nada, garantindo assim que eu pudesse sempre ser bem sucedida em termos académicos e não só.

À minha tutora, Dra. Guilhermina Notiço, pelo empenho, paciência e confiança em mim depositada durante a elaboração do presente trabalho

À empresa Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P. pela confiança depositada para fornecer toda informação necessária para o desenvolvimento do presente trabalho.

Ao meu amigo Baltazar Nhantumbo que sempre me acompanhou nos bons e maus momentos de faculdade e não só, dando o seu total apoio e fazendo-se sempre presente para que eu conseguisse alcançar todos os meus objectivos.

E, finalmente, à todos que directa e indirectamente contribuíram para o cumprimento de mais uma etapa em minha formação académica.

Índice

Índice de Figuras	6
Lista de Abreviaturas	7
Resumo	8
1 INTRODUÇÃO	9
1.1 Pergunta de pesquisa.....	10
1.2 Objectivos	11
1.2.1 Objectivo Geral	11
1.2.2 Objectivos específicos.....	11
1.3 Hipóteses	11
1.4 Relevância do tema.....	12
1.5 Delimitação do estudo	13
1.6 Metodologia.....	13
1.6.1 Métodos de colecta de dados.....	13
1.6.2 Método de análise dos dados	14
1.7 Estrutura do trabalho.....	14
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	16
2.1 Conceito de Controlo Interno	16
2.2 Princípios do Controlo Interno.....	17
2.3 Tipos de Controlo Interno	20
2.4 Objectivos do Controlo Interno	22
2.4.1 Salvaguarda dos interesses da empresa	22
2.4.2 A precisão e a fiabilidade dos informes e relatórios contabilísticos, financeiros e operacionais.....	25
2.4.3 O estímulo e a eficiência operacional	26
2.4.4 A aderência às políticas existentes	28
2.5 Elementos Fundamentais do Controlo Interno	29
2.6 Factores que influenciam o Controlo Interno.....	29
2.7 Factores Limitativos do Controlo Interno	31
2.8 Formas de Recolha e Registo de um Sistema de Controlo Interno	33
3 REESTRUTURAÇÃO EMPRESARIAL	35

3.1	Objectivos da Reestruturação.....	37
3.2	Princípios da Reestruturação	38
3.3	Tipos de Reestruturação	40
3.4	Vantagens Vs Desvantagens da Reestruturação Empresarial	41
4	ESTUDO DE CASO: Serviço de Contabilidade da empresa CFM, E.P.....	45
4.1	Breve historial da Empresa	45
4.2	Estrutura da Empresa.....	47
4.3	Metodologia para o estudo do controlo interno no Serviço de Contabilidade	48
4.4	Procedimentos do controlo interno antes da reestruturação empresarial.....	49
4.4.1	Departamento de Operações Correntes.....	50
4.4.2	Departamento de Património	51
4.4.3	Departamento de Contabilidade	52
4.5	Procedimentos do controlo interno após a reestruturação	53
4.5.1	Departamento de Operações Correntes.....	53
4.5.2	Departamento de Património	55
4.5.3	Departamento de Contabilidade	56
4.6	Análise e Discussão dos Resultados	59
4.6.1	Departamento de Operações Correntes.....	59
4.6.2	Departamento de Património	61
4.6.3	Departamento de Contabilidade	62
5	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	63
5.1	Conclusões	63
5.2	Recomendações	65
6	BIBLIOGRAFIA.....	67
6.1	Básica	67
6.2	Complementar	68
6.3	Legislação	69
6.4	Recursos Online e Websites consultados	69
	Anexos.....	71

Índice de Figuras

Figura 1: Modelo de Estrutura do Trabalho.....	15
Figure 2: Organigrama do Serviço de Contabilidade	49

Lista de Abreviaturas

AICPA- American Institute of certified Public Accountants (Instituto Americano de Certificado Público de Contabilistas)

CA- Conselho de Administração

CFM, E.P.- Caminhos de Ferro de Moçambique, Empresa Pública

C.I.- Controlo Interno

DF- Direcção de Finanças

DP- Departamento de Património

E.E.- Empresa Estatal

INTOSAI- Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

IAS 4- International Accounting Standards n.4

ISA 400- Risk Assessment and Internal Control (Determinação do Risco e Controlo Interno)

IVA- Imposto sobre Valor Acrescentado

O.P.- Ordem de Pagamento

PCFM- Portos e Caminhos de Ferro de Moçambique

S.C.I.- Sistema de Controlo Interno

UBO- Unidade Básica de Orçamento

Resumo

O controlo interno deve ser uma ferramenta eficaz quanto ao controlo de desperdícios e fraudes dentro de uma empresa, pois a partir dele é feita a segregação de funções, estabelecendo padrões em documentos e procedimentos. Embora todas as empresas possuam um método de controlo interno, nem sempre este se mostra adequado.

A maior motivação para a elaboração deste trabalho partiu da necessidade de avaliar até que ponto uma reestruturação empresarial pode afectar o sistema de controlo interno, bem como as actividades levadas a cabo numa organização, no caso específico da Empresa Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P. Uma reestruturação pode trazer benefícios em termos económicos a curto prazo, mas não significa necessariamente que melhorará a eficiência da empresa e para empreender uma mudança organizacional bem sucedida, os gestores de níveis mais elevados devem agir atempadamente e proporcionar os meios de controlar as perdas.

Pelo facto de a reestruturação tornar a empresa ágil e competitiva, reduzindo a burocracia e consequentemente os custos administrativos é importante que se estabeleça um sistema de controlo interno adequado obedecendo os seus princípios e objectivos. O processo de reestruturação elimina despesas e cargos desde a alta gerência até supervisores e controladores, mas apesar destes procedimentos, a reestruturação traz alguns efeitos na sua execução, principalmente no que diz respeito aos colaboradores que se sentem inseguros com o processo e também por não atingir em alguns casos o propósito de promover mudanças estruturais tornando o ambiente mais leve e ágil para acompanhar o mercado.

No caso da empresa Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P. constata-se que há uma relação conflituante entre os princípios do Controlo interno e os princípios da reestruturação empresarial, pelo que, é notório o acúmulo de funções, bem como a ausência de definição de responsabilidades resultante da unificação de vários serviços e a redução das verificações e controlos (segundo um dos princípios da reestruturação empresarial), entrando em choque com o princípio do controlo interno que defende a delegação de poderes e segregação de funções.

1 INTRODUÇÃO

As mudanças constantes têm acentuado nestes últimos tempos as transformações na área de negócios no âmbito global, criando novos desafios ao processo de gestão, de tal forma que o controlo interno ocupa uma posição estratégica nas organizações, constituindo uma ferramenta de protecção à integridade patrimonial, orientando a manutenção de informações tempestivas necessárias à eficiência operacional. O ambiente dinâmico demonstra que as empresas e seus gestores precisam estar preparados para reacções e respostas rápidas ao mercado, visando ampliar a sua participação e obter vantagem competitiva.

O controlo interno surgiu a partir da necessidade do aperfeiçoamento dos procedimentos utilizados pelas organizações. Desde então, passou a ocupar lugar de destaque no planeamento e execução das actividades operacionais.

Neste sentido, o controlo interno é tido como um instrumento imprescindível para a empresa, pois visa proteger os recursos da entidade tomando as medidas apropriadas com vista a atingir esse propósito, tornando-se necessário estabelecer, actualizar e manter um programa eficaz que previna ou reduza a perda dos recursos da entidade, pois só assim se poderá atingir o propósito da empresa. Todavia, deverá ser um processo permanente e contínuo que implica uma determinação adequada dos objectivos a todos níveis não comprometendo a continuidade do fluxo das operações e o alcance de resultados satisfatórios.

Tendo em vista a análise da preponderância de factores como as decisões administrativas, a definição de autoridade, a delegação de responsabilidades, a segregação de funções, o controlo de operações e de documentos, as provas e conferências independentes, para a avaliação da informação financeira da empresa de acordo com a política ou modelo de gestão em uso, o presente trabalho cinge-se sobre controlo interno do Serviço de Contabilidade da empresa Portos e Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P. (CFM), com o estudo denominado por *“O impacto da reestruturação empresarial no sistema de controlo interno aplicado no Serviço de Contabilidade da empresa Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P.”*.

1.1 Pergunta de pesquisa

Existe uma correlação muito acentuada entre a estrutura de uma empresa e o sistema do controlo interno, pelo facto de o mesmo incidir sobre a estrutura empresarial existente, de tal modo que, quando há um ajustamento na estrutura da empresa, automaticamente verifica-se um desajustamento do sistema de controlo interno. A reestruturação altera o sistema do controlo interno ou alguns dos seus componentes por determinada acção ou actividade.

As alterações no sistema do controlo interno, precisam ser identificadas para saber se são positivas ou negativas, grandes ou pequenas, e delas sugerir-se as necessárias medidas correctivas. É neste âmbito que o trabalho focaliza-se em aspectos relacionados com o controlo interno em situações em que as empresas efectuem uma reestruturação, visando assim mostrar a importância do controlo interno na estrutura empresarial.

O processo preventivo abrange diversas variáveis, tendo como principal ferramenta o controlo interno permanente, nas áreas de contabilidade e de auditoria, visando identificar e monitorar situações em que possa existir maior risco de fraudes internas. Esse tipo de controlo diz respeito aos que são criados internamente no ambiente das entidades, com o propósito maior de salvaguardar o património e, conseqüentemente, os interesses dos accionistas e demais interessados.

Em virtude de a empresa Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P. ter a posse de um considerável património que requer uma gestão e controlo interno adequado, é razoável avaliar a adequação do controlo interno até então vigente, após o processo de reestruturação, tendo em especial atenção o Serviço de Contabilidade (da Direcção de Finanças, Maputo).

Para o efeito, surge como pergunta de pesquisa “ *Qual é o impacto da reestruturação empresarial no sistema de controlo interno adoptado no Serviço de Contabilidade da empresa Portos e Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P.?*”.

1.2 Objectivos

Para dar respostas a questão anteriormente colocada traçam-se os seguintes objectivos:

1.2.1 Objectivo Geral

Analisar até que ponto a reestruturação empresarial afecta o sistema de controlo interno aplicado no Serviço de Contabilidade a nível da Direcção de Finanças, da empresa Portos e Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P.

1.2.2 Objectivos específicos

- Verificar se as actividades desenvolvidas no Serviço de Contabilidade dos CFM foram afectadas após a reestruturação empresarial;
- Aferir o grau de aplicabilidade, bem como o cumprimento das normas vigentes, após o processo de reestruturação empresarial, no Serviço de Contabilidade da empresa;
- Sugerir e contribuir com medidas correctivas para atenuar o impacto da reestruturação empresarial no Sistema de Controlo Interno vigente no Serviço de Contabilidade dos CFM.

1.3 Hipóteses

Silva e Menezes (2001:82), são unânimes em afirmar que as hipóteses são suposições colocadas como respostas plausíveis e provisórias para o problema de pesquisa. Acrescentam que as hipóteses são provisórias porque poderão ser confirmadas ou refutadas com o desenvolvimento da pesquisa, pelo que um mesmo problema poderá ter muitas hipóteses que são soluções possíveis para a sua resolução e são de natureza criativa e requer experiência na área.

O estudo foi conduzido com vista a confirmar uma das seguintes hipóteses:

H₁: O sistema de controlo interno aplicado no Serviço de Contabilidade da empresa Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P. sofreu alterações significativas após a reestruturação empresarial, trazendo poucas melhorias no seu funcionamento.

H₂: Após a reestruturação empresarial foram observadas alterações pouco significativas, mas benéficas no sistema de controlo interno aplicado no Serviço de Contabilidade da empresa Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P.

1.4 Relevância do tema

O controlo interno é um instrumento imprescindível para a empresa, pois visa proteger os recursos da entidade tomando as medidas apropriadas com vista a atingir esse propósito, tornando-se necessário estabelecer, actualizar e manter um programa eficaz que previna ou reduza a perda dos recursos da entidade. Todavia, deverá ser um processo permanente e contínuo que implica uma determinação adequada dos objectivos a todos níveis.

O controlo interno quando bem elaborado, em sintonia com os objectivos e proporcional a capacidade real, permite que haja qualidade razoável da informação a obter. Se é eficiente, eficaz e adequado permite que os informes e relatórios financeiros sejam credíveis, de forma que os utentes da informação da empresa tomem decisões adequadas, devendo passar pela definição dos objectivos, identificação dos métodos e processos eficazes e económicos e pela determinação dos níveis de desempenho para cada período.

A opção pela empresa Portos e Caminhos de Ferro de Moçambique, deve-se ao facto de a mesma ter efectuado uma reestruturação empresarial sob a forma de racionalização da força de trabalho e redimensionamento do negócio, através da concessão de certas áreas operacionais a operadores privados. Estes factores afectam o sistema de controlo interno quando se tem em conta a dimensão da empresa, no que diz respeito à organização administrativa e gestão dos recursos humanos e financeiros.

O tema torna-se relevante para a empresa, pois permite detectar os pontos de estrangulamento e propor o seu ajustamento à realidade actual. Para o estudante, a sua relevância reside no facto de este poder aplicar a teoria assimilada ao longo do curso à prática e permite ainda, fazer a análise do sistema de controlo interno de uma organização em processo de reestruturação empresarial.

1.5 Delimitação do estudo

O trabalho foi realizado através de um estudo de caso na Direcção de Finanças da empresa Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P., especificamente no Serviço de Contabilidade o qual está subdividido em três departamentos, o de Contabilidade, de Património e de Operações Correntes, respectivamente. Tem como rotinas: elaboração do orçamento, controlo do orçamento, pagamento de despesas, recebimento de receitas e a gestão destas rotinas.

Para o presente estudo, o período de análise a ter-se em conta é correspondente ao exercício económico de 2000 em diante, dado que foi a partir deste ano que iniciou o processo de reestruturação na empresa estendendo-se até ao presente exercício económico (2011).

1.6 Metodologia

A metodologia compõe-se de um conjunto de conhecimentos intrínsecos, que visa conduzir o processo de pesquisa e fornecer as ferramentas apropriadas para a obtenção das informações necessárias ao alcance dos objectivos estabelecidos.

1.6.1 Métodos de colecta de dados

Para a compilação dos trabalhos realizados durante a pesquisa exploratória, que tem como principal objectivo a melhoria das ideias ou a descoberta do conhecimento profundo sobre o tema em estudo (Gil, 2002), foi seleccionada a metodologia em função dos objectivos que se pretendem alcançar com o trabalho. Para tal, recorreu-se em primeiro lugar, a uma pesquisa bibliográfica sobre o controlo interno e reestruturação empresarial. Uma ferramenta de base teórica que baseou-se na busca de informações em várias obras literárias que tratam do assunto científico em estudo.

Para a aquisição de informação relevante sobre a empresa, especificamente da Direcção de Finanças dos CFM, foi efectuada uma colecta de material, concretamente de documentos normativos, procedimentos internos, ordens de serviço emitidas para a regulação do controlo interno, circulares emitidas pela empresa, a revista semestral denominada Xitimela, o orçamento

anual, bem como diversos relatórios de auditoria interna e externa sobre as demonstrações financeiras dos CFM.

Ainda para a recolha de dados, foram realizadas entrevistas aos colaboradores da empresa, nomeadamente, ao assessor da Direcção de Finanças e aos chefes de departamentos da Direcção de Finanças, concretamente do Serviço de Contabilidade para os quais foram elaborados questionários, cuja informação essencial requerida pelos mesmos é constituída pelos seguintes dados básicos da empresa: actividades, distribuição de tarefas, responsabilidades de cada área antes e depois de reestruturação da Direcção da Finanças, entre outros.

1.6.2 Método de análise dos dados

Segundo Da Silva e Menezes (2001:35), nesta etapa pode-se lançar mão de recursos manuais ou computacionais para organizar os dados obtidos na pesquisa de campo. Actualmente, com o advento da informática, é natural que sejam escolhidos os recursos computacionais para dar suporte à elaboração de índices e cálculos estatísticos, tabelas, quadros e gráficos.

É neste sentido que para a análise e interpretação dos dados colectados foi elaborada uma espécie de banco de dados, onde os registos foram feitos através da tabulação das respostas dos questionários, documentos e narrativas (descrição e interpretação dos eventos observados). As respostas de cada questão da pesquisa foram alimentadas no banco de dados, constituindo para o efeito, um arquivo organizado que permite uma análise comparativa dos dados.

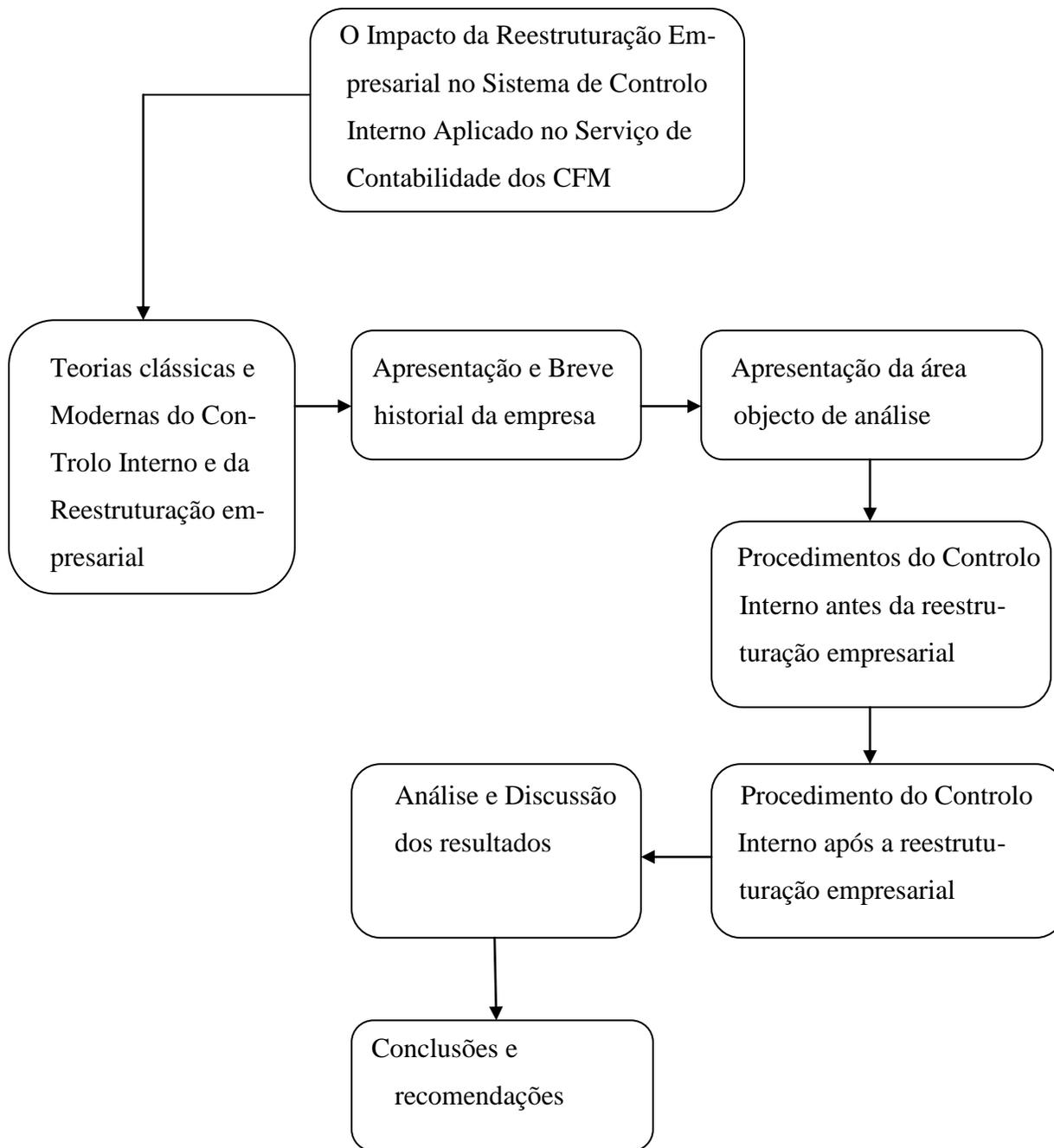
1.7 Estrutura do trabalho

Para a execução do trabalho foi adoptado um modelo baseado primeiramente na apresentação da teoria geral do controlo interno e da reestruturação empresarial, buscando o suporte nas informações obtidas em diversas obras literárias de carácter científico que abordam as teorias clássicas e modernas sobre o Controlo Interno bem como da reestruturação empresarial.

Através da apresentação da empresa e da respectiva especificação dos Departamentos da Direcção de Finanças e do Serviço de Contabilidade, bem como a descrição da sua rotina, foi

feito o estudo de caso onde fez-se uma análise comparativa entre as abordagens teóricas e o que efectivamente verifica-se no Serviço de Contabilidade da empresa Portos e Caminhos de Ferro de Moçambique, para permitir que fossem retiradas as devidas conclusões e deixar ficar as recomendações julgadas necessárias. De seguida apresenta-se de forma esquematizada o modelo de estrutura do trabalho:

Figura 1: Modelo de Estrutura do Trabalho



2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Todas as empresas estão sujeitas a algum tipo de ameaça, tanto interna, quanto externa. E com a implantação de sistemas de controlos internos a empresa previne contra as fraudes e minimiza a ocorrência de erros. Quando a entidade organiza as suas actividades, tornando as funções segregadas umas das outras, a possibilidade de ocorrências de erros e fraudes reduz significativamente, uma vez que cada fase é confiada a pessoas diversas.

Segundo Chiavenato (2003:654), “cada organização requer um sistema básico de controlos para aplicar seus recursos financeiros, desenvolver pessoas, analisar o desempenho financeiro e avaliar a produtividade operacional”. Talvez o maior desafio seja saber utilizar tais controles, aprimorando para haver de forma gradativa o desempenho da organização como um todo.

Para Oliveira & D’avila (2002:85), as actividades de controlo são, em grande medida, uma parte do processo pelo qual uma empresa se esforça em alcançar os seus objectivos de negócio. Uma actividade de controlo não deve existir, por si só, ou por parecer ser a coisa certa a fazer. As actividades de controlo servem de mecanismo para gerir o alcance do objectivo.

2.1 Conceito de Controlo Interno

De acordo com Attie (2009:148), o Comité de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) afirma que: “*Controlo interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adoptados pela empresa, para proteger seu património, verificar a exactidão e a fidedignidade de seus dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.*”

A abrangência deste conceito indica que os controlos internos não se limitam aos controlos contabilísticos e financeiros, mas se sustentam também nos conceitos de administração, como defende Crepaldi (2009:359) ao afirmar que “*O controlo interno gira em torno dos aspectos administrativos, que têm influência directa sobre os aspectos contabilísticos. Por isso precisa-se*

considerá-los, também conjuntamente, para efeito de determinação de um aspecto adequado do sistema de controlo interno.”

De acordo com a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, 2007:19), controlo interno é um processo integrado efectuado pela direcção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objectivos gerais serão alcançados:

- Execução ordenada, ética, económica, eficiente e eficaz das operações;
- Cumprimento das obrigações da contabilidade;
- Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

O controlo interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objectivos de proteger os activos, produzir dados contabilísticos e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa (Almeida, 2009:63).

Por controlos internos entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu património (Franco e Marra, 2009:267).

2.2 Princípios do Controlo Interno

Os princípios e fundamentos do controlo interno não são uniformes para todas as empresas. Cada empresa deverá estabelecê-los dentro de sua realidade e estrutura. É responsabilidade da administração, o estabelecimento e a manutenção do sistema de controlo interno adequado as actividades desenvolvidas pela empresa.

Estes, representam o conjunto de regras, directrizes e sistemas, que visam ao atendimento de objectivos específicos, que para Peter e Machado (2003:25) são:

- Relação custo/benefício: consiste na minimização da probabilidade de falhas/desvios quanto ao atendimento dos objectivos e metas. Este conceito reconhece que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que possa proporcionar. Há necessidade também de definição precisa de critérios, mensuração, padrões de comparação e de outros elementos que permitam a identificação e a análise de desvios em relação aos resultados ou procedimentos previstos.

- Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários: a eficácia dos controlos internos está directamente relacionada com a competência e integridade do pessoal. Assim, é imprescindível que haja uma política de pessoal que contemple:
 - ✓ Selecção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;
 - ✓ Rotatividade de funções com vista a reduzir/eliminar possibilidade de fraudes; e
 - ✓ Obrigatoriedade de funcionários gozarem de férias regularmente, por forma a evitar a dissimulação de irregularidades.

- Delegação de poderes e determinação de responsabilidades: visam assegurar maior rapidez e objectividade às decisões, fazendo-se necessário um regimento/estatuto e organograma adequado, onde a definição de autoridade e consequentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente às necessidades da organização; e manuais de rotinas/procedimentos claramente determinados, que considerem as funções de todos os sectores da entidade;

- Segregação de funções: a estrutura de um controlo interno deve prever a separação entre as funções de autorização ou aprovação de operações de execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;

- Instruções devidamente formalizadas: para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as acções, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes, ou seja, claros e objectivos e emitidos por autoridade competente;

- Controlos sobre as transacções: é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos factos contabilísticos, financeiros e operacionais, objectivando que sejam efectuados mediante actos legítimos, relacionados com a finalidade da entidade e autorizados por quem de direito;
- Aderência às directrizes e normas legais: é necessária a existência, na entidade, de sistemas estabelecidos para determinar e assegurar a observância das directrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos.

Do exposto conclui-se que através dos princípios de controlo interno, se estabelecem as directrizes a serem tomadas pela administração da empresa, no tocante ao seu adequado funcionamento, com a separação de atribuições específicas para cada funcionário, a fim de se evitar possíveis erros ou fraudes.

Segundo Attie (2000), para estarem alinhados aos objectivos da administração, os sistemas de controlo interno devem seguir um conjunto de princípios, verdadeiras medidas orientadoras, que devem ser adoptadas pela empresa. Alguns princípios de controlo interno são:

- A autoridade deve ser determinada, de acordo com a orientação da administração. O controlo é ineficiente quando não existe uma clara delegação de autoridade.
- A execução das transacções deve estar segregada de seu registo contabilístico. Um empregado ou departamento não deve ocupar uma posição que tenha ao mesmo tempo o controlo das transacções e seus registos contabilísticos. Mesmo em ambiente altamente informatizados, onde a introdução de dados no sistema de informação é feita pelo departamento que efectua as transacções, o controle do registo contabilístico é da responsabilidade da área de contabilidade.
- As transacções devem ser realizadas mediante autorização. A autoridade máxima em uma empresa pertence aos accionistas e é delegada à administração. Esta estabelece as condições nas quais devem ser executadas as transacções específicas.
- É necessário utilizar provas independentes para comprovar que as operações estão adequadamente registadas. As transacções registadas na contabilidade devem ser as mesmas existentes nos sistemas operacionais das áreas da empresa e devem estar documentadas.

- Nenhum empregado da organização deve ter todo o ciclo de uma transacção comercial sob seu controlo. As operações devem ser estruturadas de forma que duas ou mais pessoas ou áreas participem das transacções, e que o trabalho de um seja a prova do trabalho de outro, pois a segregação aumenta a eficiência das operações e indica rapidamente erros causais ou intencionais.
- Deve haver rotação entre empregados designados para execução dos trabalhos. Essa atitude reduz as oportunidades de ocorrência de fraudes, resulta em estímulo para inovações, aumenta a qualificação técnica e profissional dos empregados, elimina a dependência dos “especialistas” e resulta em novas ideias sobre sistemas, métodos e processos.
- Todos os empregados da empresa devem sair de férias. O descanso permite repor as energias, ordenar as ideias e é um direito do trabalhador. Não sair de férias significa também manter encobertos erros e fraudes que porventura existam;
- As instruções devem ser feitas por escrito. A empresa deve ter manuais de normas, procedimentos, instruções operacionais ou outros que incentivem a normalização, coibindo erros de execução e garantindo a qualidade dos processos.

2.3 Tipos de Controlo Interno

De acordo com Attie (2000), a AICPA¹ caracteriza o controlo interno, em sentido lato, em dois grandes tipos: o controlo interno administrativo e o controlo interno contabilístico.

O controlo interno administrativo inclui o plano da organização e os procedimentos e registos que se relacionam com os processos de decisão que conduzem à autorização das transacções pela administração. A autorização é o ponto de partida para um controlo interno contabilístico.

As transacções são executadas de acordo com a autorização geral ou específica da Administração. Uma transacção efectiva, por exemplo uma compra, origina um lançamento contabilístico, mas

¹ American Institute of Certified Public Accountant.

antes da ocorrência deste, ocorre uma série de acontecimentos administrativos, que a posterior dão lugar ao registo.

Obviamente, é impossível aceitar a existência de um controlo administrativo eficiente sem rigor no controlo contabilístico, pois há uma interligação entre ambos que, de algum modo, os torna eficazes.

O controlo interno contabilístico compreende o plano de organização e os registos e procedimentos que se relacionam com a salvaguarda dos activos e com a confiança que inspiram os registos contabilísticos. O sistema de controlo interno pode ser de natureza preventiva, detectiva e correctiva.

Preventiva: actua como uma forma de prevenir a ocorrência dos problemas, exercendo o papel de uma espécie de guia para a execução do processo ou na definição das atribuições e responsabilidades inerentes.

Detectiva: detecta algum problema no processo, permitindo medidas tempestivas de correcção.

Correctiva: serve de base para detectar erros, desperdícios ou irregularidades, depois que os mesmos ocorram, permitindo acções posteriores correctivas.

A utilidade do controlo interno, tanto detectivo, quanto preventivo, torna-se evidente quando assegura a salvaguarda dos activos da empresa e promove o bom desenvolvimento dos negócios, que protegem não só os negócios, mas também as pessoas que nela trabalham. O controlo interno, para ser prático, deve ser apropriado ao tamanho da empresa e ao porte das operações, ser objectivo no que se pretende controlar e simples em sua aplicação. O sistema deve ser económico, levando sempre em conta a relação custo-benefício.

2.4 Objectivos do Controlo Interno

Conforme expressado por Attie (2009:155), o controle interno possui quatro objectivos básicos, sendo eles: (i) salvaguarda dos interesses da empresa; (ii) a precisão e a fiabilidade dos informes e relatórios contabilísticos, financeiros e operacionais; (iii) o estímulo e a eficiência operacional; e (iv) a aderência às políticas existentes.

2.4.1 Salvaguarda dos interesses da empresa

Este objectivo do controlo interno refere-se à protecção do património da entidade. Todos os bens, direitos e obrigações das empresas, divididos entre os diversos departamentos, são individualmente cuidados pelos sectores correspondentes. Desta forma alguns procedimentos podem dar suporte à salvaguarda dos interesses da empresa descritos por Attie (2009:155).

Segregação de Funções: estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização. Ninguém deve ter sob sua inteira responsabilidade todas as fases inerentes a uma operação. Cada uma dessas fases deve, preferencialmente, ser executada por pessoas e sectores independentes entre si.

Através da segregação de funções e suas respectivas atribuições, a empresa adquire maior segurança, pois nenhum funcionário possui controlo de toda uma operação, seja ela de compra ou de venda. Porém este tipo de procedimento não impede irregularidades advindas de uma formação de conluio entre os funcionários, mas dificulta sua acção de forma individual.

Sistema de autorização e aprovação: compreende o controlo das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos. Na medida do possível, a pessoa que autoriza não deve ser a que aprova para não expor a risco os interesses da empresa.

Determinação de funções e responsabilidades: determina para cada funcionário a noção exacta de suas funções, incluindo as responsabilidades que compõem o cargo. A existência de organogramas claros determina linhas de responsabilidades e autoridades definidas por toda a linha hierárquica.

A delimitação das funções e responsabilidades aliada a um organograma onde as responsabilidades e autoridades estão explícitas, ajuda a evitar desvios de funções, onde o funcionário pode incorrer em erro ou alguma outra irregularidade.

Rotação de funcionários: corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho; possibilita reduzir as oportunidades de fraudes e resulta, geralmente, em novas ideias de trabalho para as funções.

Executando um rodízio de funcionários, evita-se que o mesmo fique em um mesmo cargo e com responsabilidades sobre assuntos de relevante importância, principalmente financeira, para que o mesmo possa cometer fraudes ou desvios. O rodízio possibilita a empresa, através dos funcionários, uma enorme possibilidade de desenvolvimento criativo, podendo vir a melhorar a execução de suas funções.

Manutenção das contas de controlo: indica a exactidão dos saldos das contas detalhadas, geralmente controladas por outros funcionários. Permite a realização de confrontação permanente entre os saldos detalhados e o saldo sintético, e a aplicação de procedimentos de comprovação da exactidão dos registos.

As contas de controlo permitem a empresa uma maior segurança quanto ao controle de seus activos, dificultando que os saldos das contas sejam subavaliados ou super avaliados, quando da chegada da informação a contabilidade, pois a mesma pode ser confrontada com o controle que outro departamento manteve fora da contabilidade. Essas contas possuem uma natureza informativa muito útil aos gerentes e administradores, pois agregam muitas informações sobre os processos ocorridos, como da entrada e saída de bens e recursos de um departamento ou processo operacional.

Legislação: corresponde a actualização permanente sobre a legislação vigente, visando diminuir riscos e não expor a empresa as contingências fiscais e legais pela não-obediência aos preceitos actuais vigentes.

O sector responsável pelos pagamentos de impostos, o sector jurídico e afins, têm de se manter sempre actualizados quanto as novas leis e normas divulgadas, para que a empresa esteja sempre em sinergia com as leis vigentes.

Diminuição de erros e desperdícios: indica a detecção de erros e desperdícios na fonte; comumente essas falhas são originadas devido a controlos mal definidos, falta de controlos, cópias e vias excessivas. A divisão racional do trabalho, com a identificação clara e objectiva das normas, procedimentos, impressos, arquivos e número de subordinados compatível, fornece condições razoáveis que permitem supervisão suficiente e, conseqüentemente, prevenir-se contra ocorrências de erros e desperdícios.

Este procedimento possibilita uma maior correcção e prevenção, pois visa detectar o erro ou desperdício na sua fonte, no processo operacional onde ocorre, evitando que cause maiores prejuízos em decorrência do erro ou desperdício nos demais processos operacionais.

Contagens físicas independentes: corresponde a realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custodiante, visando maximizar o controlo físico e resguardar os interesses da empresa.

Este procedimento visa assegurar que os valores apresentados nos controlos, como partes dos stocks e caixa da empresa, estarão sob maior protecção com uma verificação de uma parte independente, podendo ser um agente externo a empresa ou de gerências diferentes.

Alçadas progressivas: compreende o estabelecimento de alçadas e procurações de forma escalonada, configurando os altos escalões às principais decisões e responsabilidades. A utilização de alçadas progressivas, com dupla assinatura de pessoas independentes entre si, fornece maior segurança à empresa, permitindo que as principais decisões, de acordo com os riscos e valores envolvidos, fiquem canalizadas junto aos principais administradores.

Desta forma, as principais decisões e a responsabilidade pelas escolhas, ficam a cargo dos gerentes e administradores, evitando que funcionários de menor cargo tomem decisões que podem vir a afectar o desempenho da empresa, reduzindo seus resultados. A utilização de dupla assinatura, envolvendo seguimentos diferenciados e independentes em relação à hierarquia, fornece uma maior segurança a empresa quanto a saída de recursos, pois necessita do envolvimento de dois seguimentos e seus gerentes, focando todas as responsabilidades nos gestores.

2.4.2 A precisão e a fiabilidade dos informes e relatórios contabilísticos, financeiros e operacionais

O principal bem que uma empresa possui é a informação, e a mesma deve ser precisa. Os gestores e administradores precisam que a informação chegue em tempo útil, para que possam tomar decisões baseadas nas informações constantes nos relatórios como comenta Attie (2009:159) sobre a informação: “a informação só tem validade a partir do momento em que é exacta, confiável e oportuna; dessa forma precisa basear-se em dados verídicos, informados tempestivamente.”

Este autor apresenta ainda alguns meios para dar suporte a precisão e fiabilidade dos informes e relatórios, que são:

- Documentação fiável: corresponde a utilização de documentação hábil para o registo das transacções. A utilização de provas independentes serve para comprovação mais segura de que as operações e os registos estão em forma exacta.

A utilização de documentação específica para registo de transacções e gastos da gerência permite maior fiabilidade aos dados apresentados, impedindo que haja uma confusão entre os departamentos sobre quais políticas e planeamentos a seguir, pois os gestores terão de se apoiar apenas nas informações passadas e apresentadas por documentação oficial da empresa e dos administradores.

- Conciliação: indica a precisão ou diferenças existentes entre as diversas fontes de informação, visando a manutenção equilibrada entre estas e a eliminação tempestiva de possíveis pendências.

A execução de conciliação em períodos cíclicos permite um maior controlo dos dados apresentados em planilhas de controlo e das informações que chegam à contabilidade para serem lançadas.

- Análise: objectiva a identificação da composição analítica dos itens em exame, de forma a possibilitar a constatação de sua constituição.

Por meio de análise de itens, buscando evidenciar a formação completa da informação e lançamento, desde o início da cadeia de processo operacional ao final da informação recebida pela contabilidade, é possível identificar em que sector o erro ou falha ocorreu, quando há, e onde se iniciou o facto em exame.

- Equipamento mecânico: a utilização de equipamento mecânico visa facilitar e agilizar o registo das transacções, fomentando a divisão de trabalho. A adopção de meios de registo mecânico ou electrónico deve ser feita de acordo com as características e necessidades da empresa.

Utilizar equipamentos mecânicos facilita e dá maior velocidade aos registos, e possibilita ainda uma constatação e verificação mais rápida, bastando buscar nos registos as informações sobre os factos em exame e quem efectuou tais operações. E um sistema mecanizado, seja sob a forma de computadores ou softwares específicos necessita de cuidados constantes, para que não acabe incorrendo em prejuízo para a empresa quando os mesmos falharem, principalmente devido à falta de manutenção.

2.4.3 O estímulo e a eficiência operacional

Esse objectivo do controlo interno determina a melhor forma de as tarefas serem realizadas, sua aplicação e acção. As tarefas realizadas pelos sectores devem seguir uma mesma linha de conduta e raciocínio. Alguns dos procedimentos que podem ser adoptados segundo Attie (2009:158) são:

- Selecção: possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas. Realizar uma selecção prévia dos funcionários é imprescindível para a empresa, evita que funcionários desqualificados e inexperientes tomem a frente de cargos importantes e que exigem conhecimentos específicos.
- Treinamento: possibilita a capacitação do pessoal para a actividade proposta; dele resultam melhor rendimento, menores custos e pessoal atento e activo a sua função. Uma melhor capacitação dos funcionários é muito importante para o desenvolvimento da empresa. Manter os

funcionários actualizados e bem treinados aumenta a sua produtividade e melhora a aplicação dos conhecimentos nos processos da empresa.

- Plano de carreira: determina a política da empresa ao pessoal quanto as possibilidades de remuneração e promoção, incentivando o entusiasmo e a satisfação do pessoal. Por meio do plano de carreira a empresa incentiva o funcionário a trabalhar melhor, buscando uma promoção e aumento em seu salário. Funcionários mais incentivados produzem mais e melhor, melhorando ainda mais o desempenho da empresa.
- Relatórios de desempenho: compreendem a identificação individual de cada funcionário; indicam suas virtudes e deficiências e sugerem alternativas necessárias ao aperfeiçoamento pessoal e profissional. Com a utilização dos relatórios de desempenho a empresa pode focar seus esforços para o aperfeiçoamento do funcionário, sabendo justamente onde precisam trabalhar para aumentar a sua produtividade. E com os relatórios, os administradores possuem informações sobre os funcionários, podendo se utilizar de suas características e virtudes para indicá-los a outros cargos ou funções que se adaptem melhor ao seu perfil.
- Relatório de horas trabalhadas: possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal e indica mudanças necessárias ou correcção das metas de trabalho. Por meio desses relatórios a administração pode planejar uma forma mais eficaz, para que os funcionários utilizem da melhor forma o tempo planeado para cada tarefa programada.
- Tempos e métodos: possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das actividades e regulam possíveis ineficiências do pessoal.
- Custo-padrão: permite o acompanhamento permanente do custo de produção dos bens e serviços produzidos, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção. Controlando os métodos e o tempo utilizado para a execução de cada actividade e se utilizando de um acompanhamento programado e permanente dos custos dos serviços e bens produzidos, as gerências terão informações sobre o custo de produção e fabricação de determinado produto ou do serviço prestado.

- Manuais internos: sugerem clara exposição dos procedimentos internos; possibilitam prática uniforme, normas e eficiência dos actos que possam prevenir a ocorrência de erros e desperdícios.
- Instruções formais: indicam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal entendidos e a possibilidade de cobrança e follow-up tempestivos. As normas internas ajudam a manter a ordem dentro da empresa e devem ser sempre fiscalizadas e respeitadas, para que não comprometam os processos da empresa.

2.4.4 A aderência às políticas existentes

Attie (2009:159), refere-se a esse objectivo dos controlos internos como meio de assegurar que os desejos da administração, sendo estes definidos por suas políticas, sejam seguidos correctamente pelo pessoal. Os meios apresentados pelo autor para a correcta aderência às políticas da empresa são:

- Supervisão: a supervisão permanente possibilita melhor rendimento pessoal, corrigindo-se rapidamente possíveis desvios e dúvidas decorrentes da execução das actividades. Quando não são aplicados os procedimentos de controlo adequados, a eficiência do sistema passa a depender, em grande parte, da supervisão exercida.
- Sistema de revisão e aprovação: indica, através do método de revisão e aprovação, que políticas e procedimentos estão sendo adequadamente seguidos.

A administração e seus gerentes devem sempre realizar uma supervisão do trabalho de seu quadro de funcionários, e aprovando seu trabalho antes de passar ao próximo estágio do processo operacional. Os meios apresentados não representam a totalidade de meios e procedimentos de controlo interno, mas apresentam uma visão geral dos procedimentos básicos. Cada empresa possui peculiaridades que necessitam de uma forma específica de controlo.

2.5 Elementos Fundamentais do Controlo Interno

Conforme o relatório do comité das organizações patrocinadoras apud, Boynton, Johnson e Kell (2002) há cinco elementos de controlo, que são: (i) o ambiente de controlo, que permite influenciar o comportamento das pessoas através da consciência da existência do controlo sob elas, sendo o alicerce sob os demais elementos; (ii) a avaliação do risco, que consiste em identificar e determinar como os riscos devem ser administrados; (iii) a actividade de controlo que permite a constituição de políticas e regras que possam garantir que as directrizes estabelecidas sejam seguidas; (iv) a informação e comunicação que possibilita a definição da forma como ocorrerá a troca e o repasse de informações; e (v) a monitorização para garantir a avaliação da qualidade da execução dos controlos internos.

Para Magliavacca (2004) existem quatro importantes elementos do controlo interno: (i) os objectivos, que é o primeiro passo em qualquer processo sendo estabelecidos pela administração, ou por leis de extrema importância que estes objectivos sejam comunicados às pessoas que serão envolvidas nesse controlo; (ii) o padrão que deve ser definido pelos gestores para auxiliar na tomada de decisões e é necessário para evitar o excesso ou falta de controlo; (iii) a comparação ou informação, que consiste na medição entre o que está a acontecer e o que foi planeado; (iv) a acção correctiva, que compreende os ajustes realizados após a comparação no caso de condições insatisfatórias para corrigir e eliminar a causa, trazendo novamente as condições ao padrão desejado.

2.6 Factores que influenciam o Controlo Interno

As organizações procuram, com maior empenho, criar um bom ambiente de controlo interno, porque permite a fiabilidade dos resultados gerados por fluxos que transformam dados em informações, a partir das quais os gestores e outros utentes da informação das organizações tomam decisões. É necessário lembrar que esses dados que são transformados em informação são manuseados e usados por pessoas e, nesta perspectiva, é preciso observar os aspectos críticos do controlo interno, a fim de se conseguir um bom ambiente geral.

A lógica é existir alta prioridade para o controlo interno, mas frequentemente isso não ocorre, porque há vários factores que influenciam a administração a ficar à margem deste propósito, e que são os seguintes: (i) a pressão de custos e benefícios; (ii) a necessidade de evitar custos que não geram retornos imediatos; (iii) julgar importante a satisfação dos clientes, até ao ponto de passar à margem dos controlos instituídos; (iv) inexistência de pessoal capaz, qualificado e competente; (v) processo de redimensionamento não correctamente implementado; (vi) desajustes no decorrer de processo de racionalização de mão-de-obra.

É necessário que todos os envolvidos no processo de controlo estejam cientes, partindo da responsabilidade da administração e dos padrões de comportamento que reforçam os controlos internos, à pressão exercida pelo executivo, que influencia na aderência do pessoal e nos planos e projectos que se pretende que sejam bem elaborados.

Segundo Morais (1999:18), cada entidade implanta o seu sistema de controlo interno, que deverá ser flexível. O ambiente que se estabelece, dentro da organização, começa com a própria Direcção, pois deve ser esta a saber transmitir a mensagem de que a integridade e o controle efectivo não podem ser postos em causa.

A componente pessoal é de maior relevância para o controlo interno porque, à partida, esse sistema é implementado por pessoas para as pessoas. Com efeito, deve-se dispor de pessoal qualificado para exercer, com eficiência, as funções específicas, incentivar o entusiasmo e a satisfação do pessoal e indicar, formalmente, as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações não correctas e mal entendidos. Os riscos que ocorrem na empresa são, normalmente, associados às pessoas, ao seu estado emocional, à sua inserção, motivação, ao comportamento dos gestores e ao meio externo do mercado, no geral, daí as competências das pessoas não só dependerem da vontade dos gestores e do pessoal, mas também da influência pelos diversos riscos inerentes à actividade e à vida das pessoas.

2.7 Factores Limitativos do Controlo Interno

De acordo com INTOSAI (2007:26), o controlo interno não pode, por si só, assegurar o alcance dos objectivos gerais previamente definidos. Um sistema de controlo interno eficaz, não importa quão bem concebido e administrado possa ser, pode oferecer à gerência apenas uma segurança razoável (não absoluta) sobre o alcance dos objectivos da entidade ou sobre a sua sobrevivência. Pode fornecer informação essencial sobre os progressos da entidade ou sua ausência, tendo em vista o alcance dos objectivos.

Entretanto, o controlo interno não pode transformar uma administração essencialmente ruim em boa administração. Além disso, as mudanças nas políticas ou programas governamentais, as condições demográficas ou económicas estão além do controle da gerência e podem exigir uma reconfiguração dos controlos ou ajustes para reduzir os riscos a níveis aceitáveis.

Um sistema de controlo interno eficaz reduz a probabilidade de não se alcançar os objectivos. De qualquer modo, sempre haverá o risco de que o controlo interno seja estruturado de forma deficiente ou que falhe na actuação esperada.

Dado que o controlo interno depende do factor humano, ele está sujeito às falhas no planeamento, erros de avaliação ou interpretação, má compreensão, descuido, cansaço físico, distração, conluio, abuso ou excessos.

Outro factor limitante é que a estrutura do sistema de controlo interno enfrente o contingenciamento de recursos. Os benefícios dos controlos devem, portanto, ser considerados em relação a seu custo. Manter um sistema de controlo interno que elimine os riscos de prejuízo não é realista e, provavelmente, custaria mais que os benefícios dele derivados. Ao determinar se um controle específico deve ou não ser implantado, a probabilidade de que exista um risco e o efeito potencial deste na entidade devem ser considerados, juntamente com os custos relacionados à implantação do novo controlo.

As mudanças organizacionais e a atitude administrativa podem ter um profundo impacto na eficácia do controlo interno e nos técnicos que operacionalizam o sistema. Assim, a gerência deve rever e actualizar continuamente os controlos, comunicar as alterações ao pessoal e dar o exemplo através da adesão a esses controlos.

Para Almeida (2003), o sistema de controlo interno sofre algumas limitações com relação a: (i) conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa; (ii) os funcionários não são adequadamente instruídos com relação às normas internas; (iii) funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

Peleias (2003), destaca como limitação do controle interno: (i) o facto de a administração exigir que os controlos sejam eficientes em relação ao seu custo; (ii) a maioria dos controlos destina-se às transacções conhecidas e rotineiras, não contemplando transacções eventuais; (iii) a possibilidade de os funcionários ignorarem os controlos internos; e (iv) com o passar do tempo as normas e procedimentos podem se tornar inadequados. Devido aos pontos relatados, mesmo que a empresa possua um excelente sistema de controlo interno, o auditor deve levar em consideração essas limitações e realizar procedimentos mínimos de auditoria para testar a eficiência dos mesmos.

Segundo Attie (1992:211), a administração é responsável pelo planeamento, instalação e supervisão de um sistema de controlo interno adequado. Qualquer sistema, independentemente de sua solidez fundamental, pode-se deteriorar, se não for periodicamente revisto. O sistema de controlo interno deve estar sujeito a uma contínua supervisão, para poder determinar se:

- A política interna presente está sendo correctamente interpretada;
- As mudanças, em condições operativas, tornaram os procedimentos complicados, obsoletos ou inadequados; e
- Quando surgem falhas no sistema, são tomadas, prontamente, medidas eficazes e correctivas.

O autor refere ainda que, a evidência mais visível do compromisso da administração, para uma organização controlada, são as políticas, práticas e procedimentos a serem seguidos. A documentação de políticas, práticas e procedimentos leva muito tempo para assegurar o controlo interno sadio, o que não deve reduzir o esforço de se produzir manuais bem redigidos, consistentes e cuidadosamente revistos pelos administradores. Somente a constante diligência dos executivos pode sustentar padrões éticos sadios.

2.8 Formas de Recolha e Registo de um Sistema de Controlo Interno

Para a compreensão do sistema de controlo interno instituído devem ser desenvolvidos os procedimentos que, face às circunstâncias, forem considerados oportunos, incluindo entrevistas, questionários, descrições narrativas, visitas preliminares à entidade, bem como a realização de testes de percurso, que consistem no acompanhamento de um determinado ciclo em toda a sua extensão.

A execução destes procedimentos permite formar uma opinião preliminar sobre a entidade e sobre a identificação dos pontos a analisar, para que a informação conste e fundamente o planeamento global da acção. A opinião preliminar sobre o sistema de controlo interno não deve ser confundida com a avaliação exaustiva dos controlos internos necessária na execução dos testes de controlo. No entanto, os procedimentos dirigidos à análise do sistema de controlo interno podem funcionar como testes de controlo e proporcionar prova quanto à eficácia e funcionamento desse sistema.

Segundo Da Costa (2000), a análise do sistema de controlo interno pode ser consubstanciada nas seguintes técnicas: (i) Questionários Padronizados; (ii) Narrativas; (iii) Fluxogramas; e (iv) Forma mista.

Questionários Padronizados: corresponde ao conjunto mais ou menos extenso de procedimentos contabilísticos e de medidas de controlo interno que se deseja estejam em efectividade numa empresa minimamente organizada, onde todas as áreas da empresa estão cobertas. Cada procedimento tem três hipóteses de resposta: Sim, Não e Não Aplicável e incluem também uma coluna para observações relevantes. Esta forma de registo é menos vantajosa pela falta de visão global e rápida que proporciona.

Narrativas: consiste na descrição relativamente detalhada dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno existentes em cada uma das áreas operacionais da empresa. Tem tendência para uma demasiada pormenorização e conseqüente perda de uma visão rápida e global do conjunto da área descrita e dos seus aspectos mais significativos. Do lado esquerdo registam-se os procedimentos e medidas em vigor à data do levantamento do sistema e do lado direito registam-se as alterações efectuadas ao procedimento correspondente do lado esquerdo.

Fluxogramas: é uma forma de representação gráfica que se socorre de vários símbolos para apresentar os diversos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno existentes em cada uma das diferentes áreas operacionais da empresa. O fluxograma vertical dá ênfase especial aos documentos em detrimento das secções em que os mesmos são originados ou por onde vão circulando. O fluxograma horizontal apresenta a sucessão dos procedimentos de forma horizontal os quais atravessam duas ou mais colunas, cada uma delas representando as secções envolvidas.

O fluxograma pressupõe que a realidade a descrever está em movimento, envolve uma certa evolução no espaço e no tempo. O fluxograma torna-se útil e ganha importância quando a realidade a representar (o sistema ou processo ou uma parte dele) assume uma relativa complexidade, e visa então descrever, explicar e transmitir de uma forma simples e facilmente apreensível uma realidade por si complexa.

Esta técnica de registo é preferível às outras uma vez que pode representar de forma mais clara, simples e concisa qualquer esquema por mais complexo que seja. No entanto não é de fácil preparação, exige o conhecimento de técnicas muito específicas e obriga geralmente à utilização prévia de uma das técnicas anteriores. O fluxograma horizontal apresenta com mais clareza e num espaço mais reduzido os procedimentos seguidos em cada uma das áreas operacionais.

Forma Mista: resulta do facto de algumas vezes ser bastante difícil representar uma operação através de um fluxograma ou, sendo possível, o mesmo resultar de tal forma confuso que tornaria difícil a sua interpretação. Esta forma de registo socorre-se pois do fluxograma e da narrativa. A base de registo é o fluxograma e quando sucede que se torna necessário representar uma operação complexa o fluxograma é «cortado» utilizando-se então a narrativa para a respectiva descrição, a qual deverá ser feita em folha especial, após a conclusão do fluxograma.

O auditor deve assegurar-se que os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno, se operativas e adequadas, funcionam ao longo de todo o exercício. Para tanto, e se necessário, os testes de conformidade não deverão incidir sobre um mas sim sobre vários períodos. Cada um dos testes de conformidade só deve ser escrito depois de se efectuar o levantamento e o registo do sistema de controlo interno. Daqui se pode concluir que não há testes padronizados. Há no entanto procedimentos básicos que se aplicam a qualquer empresa.

3 REESTRUTURAÇÃO EMPRESARIAL

O conceito de reestruturação desenvolveu-se durante a década de 80. Com o rápido desenvolvimento na tecnologia de microcomputadores, muitas empresas migraram os seus sistemas e o ambiente de execução, que eram geralmente baseados em computadores de grande porte para esta plataforma. Para as empresas, quanto mais baixo for o nível hierárquico em que as decisões são tomadas, melhores serão os seus resultados. Para isso é essencial a diminuição da pirâmide da empresa, esta diminuição facilita a comunicação. A chave para o sucesso de ideias como esta é a criação de sistemas que sejam pequenos (em termos de tamanho e não de potência), flexíveis e distribuíveis.

Na década de 80 as empresas cresciam de maneira desordenada, criando estruturas gigantescas e inflexíveis, com o advento da globalização estas organizações foram forçadas a se reestruturar para sobreviver diante de uma concorrência acirrada (Rodrigues, 2005).

Segundo Alvarez (2001), a globalização tem grande influência na estabilidade interna de uma empresa, além das forças externas (tecnologia, governo, valores sociais, fornecedores, clientes, entre outros) e forças internas (directamente ligadas ao equilíbrio e estrutura organizacional) que também interferem. As reestruturações internas são uma necessidade para as organizações que desejam se manter vivas e competitivas frente a esta nova realidade social e económica. Por isso, a maioria das organizações vem redefinindo seus conceitos de gestão, suas formas de empregar recursos, seus sistemas de produção, suas relações com clientes, com fornecedores e com os próprios profissionais.

Para gerir este novo contexto muitas organizações têm utilizado vários instrumentos de gestão como reestruturações, fusões, aquisições, programas de qualidade total, *outsourcing*, entre outros. Estes processos demandam nas organizações um enxugamento estrutural e um redesenho administrativo. Na década de 1980 a 1990 surgiram muitos programas para realizar esta mudança organizacional, uma delas era a reestruturação que ajuda as empresas a ficarem mais organizadas, eliminando os funcionários em excesso ou de qualificações inadequadas, adequando a estrutura organizacional as operações da empresa (Chiavenato, 2008).

Para Caldas (2000), a reestruturação passou a fazer parte das estratégias de sobrevivência das empresas, visando continuamente à redução de seus custos, para mantê-las competitivas e produtivas.

A reestruturação surgiu como uma necessidade de solucionar o excesso de burocracia que se verificava em muitas organizações, o que, além da morosidade, dificultava a tomada de decisões e a adaptação aos novos contextos ambientais. [...] com o aumento dos níveis concorrenciais, e da turbulência ambiental, foi necessário repensar as estruturas e métodos de tomada de decisões de forma a aumentar a rapidez de resposta e a capacidade de adaptação (Nunes, 2007).

De acordo com Dubrin (2003), a reestruturação já foi apontada como um factor de muito stress dentro das organizações e também como a melhor maneira de mudanças para deixá-la com uma estrutura mais plana, entretanto, é para ser utilizado em situações extremas, o que não acontece ultimamente, pois é um dos modelos mais utilizados.

De acordo com Cameron *apud* Wagar (1997), a reestruturação pode ser definida como um conjunto de actividades realizadas pelos gestores, com o objectivo de melhorar a eficiência, produtividade ou competitividade da empresa. É uma estratégia implementada pelos gestores que afecta o tamanho do quadro de pessoal, os custos e os processos de trabalho.

Reestruturação é uma “expressão que significa literalmente reduzir o tamanho de uma organização, especialmente pela redução planeada do número de empregados e de níveis hierárquicos da organização” (Lacombe, 2009: 228).

Outros autores, no entanto, definem a *reestruturação* de forma mais estreita, indicando tratar-se de um “processo de redução planeada de pessoal” (Cascio, 1993; Katz, 1997). Esta conceituação será a adoptada neste estudo.

3.1 Objectivos da Reestruturação

As empresas têm uma série de objectivos definidos para a reestruturação, mas aquele ao qual elas dedicam mais atenção é a redução do quadro de pessoal. Outros objectivos, como a maior rapidez nas decisões e a melhoria na moral da linha de gestão, são frequentemente levantados como justificativas para os cortes e, em seguida esquecidos.

Empresas hábeis em tirar as melhores vantagens das suas reduções de gerentes e de pessoal são aquelas que fazem a reestruturação planeada, pois têm objectivos mais amplos do que a eliminação de empregos. Para elas, a meta global é construir uma organização o mais eficiente e eficaz possível, e então instituir práticas que mantenham esse tipo de organização. Estas empresas, quando planeiam a reestruturação, fazem uma selecção entre uma vasta gama de objectivos e táticas.

Segundo Lacombe (2009:228), as empresas executam o programa de reestruturação para: reduzir os custos, aumentar a flexibilidade e adaptabilidade da organização, agilizar as tomadas de decisão, difundir novas ideias mais rapidamente, responder mais rapidamente as acções do concorrente, usar uma comunicação menos distorcida e mais rápida, promover sinergia dentro da empresa, elevação da moral na gerência geral, aumentar a produtividade, aumentar a eficiência das operações, recuperar a competitividade, buscar uma administração enxuta, criar foco nas necessidades do cliente, garantir a sobrevivência da empresa, reestruturar os activos, criar uma nova focalização nos negócios.

O melhor ponto de referência para saber qual será o resultado da reestruturação é o plano estratégico da empresa. Tipicamente, este plano focaliza-se num período extenso e é orientado no sentido de investir recursos em áreas da empresa que tragam vantagens sobre os concorrentes.

3.2 Princípios da Reestruturação

Os princípios da reestruturação de empresa foram extraídos dos textos de Hammer (1990) e Hammer e Champy (1993). A seguir transcreve-se:

- Vários serviços são unificados;
- As actividades dos trabalhadores são planeadas e executadas por eles;
- A ordem natural no desempenho das etapas de um processo é respeitada;
- Os processos reestruturação têm múltiplas versões;
- O trabalho é realizado onde faz mais sentido;
- As verificações e os controles são reduzidos;
- As reconciliações são minimizadas;
- Os gestores e equipas de caso proporcionam um único ponto de contacto entre organizações e clientes;
- Operações centralizadas ou descentralizadas híbridas.

A avaliação dos princípios de reestruturação de empresa acima referidos demonstra que eles pertencem a três categorias diferentes. A primeira reúne os princípios de reestruturação de empresa que conflituam com os princípios do controlo interno. A primeira categoria de princípios de reestruturação de empresa determina que os serviços sejam unificados (princípio 1) e que os trabalhadores planeiem e executem suas actividades (princípio 2).

Por enquanto os princípios do controlo interno requerem que haja separação da responsabilidade por tarefas sequenciais, a delegação a pessoas distintas da autoridade sobre as funções de registo, a custódia de activos e a autorização para movimentar activos ou incorrer em passivos e a adopção de técnicas e procedimentos claramente definidos aliados a medidas de segurança adequadas.

A segunda categoria congrega os princípios que são coincidentes na sua essência, mas foram construídos caprichosamente para serem consistentes para que sustentem propostas para o projecto dos processos de reestruturação de empresas. Ela inclui os princípios 4, 6 e 7 da reestruturação de empresa, e os princípios que afirmam que deve-se adoptar técnicas e procedimentos claramente definidos aliados a medidas de segurança adequadas, e o princípio de viabilidade financeira do controlo interno que condiz com o princípio da reestruturação empresarial que diz que a determinação da complexidade e o custo dos sistemas de controlos sejam compatíveis com os benefícios que eles proporcionam.

Finalmente, na terceira categoria, estão os demais princípios. Em geral, eles podem coexistir numa mesma organização sem criar quaisquer constrangimentos. Talvez, em algumas poucas situações, haja necessidade de ajustes ou esclarecimentos. Observa-se que os sistemas de controlo interno não requerem que os processos sejam desempenhados em ordem diferente da natural ou que o trabalho seja realizado onde não faça qualquer sentido. Tão pouco exigem que as organizações desistam de combinar, no mesmo processo, os benefícios da centralização e da descentralização, se eles podem ser auferidos sem prejuízo da segurança das operações e do património ou sem que coloquem em risco a qualidade das informações financeiras. Também não fazem qualquer restrição à designação de gestores, desde que a autoridade e a responsabilidade desses funcionários sejam claramente especificadas. Os projectos de reestruturação não criam qualquer obstáculo a que se defina formalmente a autoridade e a responsabilidade dos funcionários.

Segundo Alvarez (2001), a reestruturação apresenta características específicas, sendo elas:

- Conjunto intencional de actividade: dentro de qualquer empresa o processo de reestruturação não ocorre de forma espontânea, ou seja, é um processo que ocorre com a intervenção prévia dos membros superiores;
- Usualmente envolve redução de pessoal: normalmente são realizados cortes de funcionários, mas dependendo do tempo e o porte da mudança, outras alternativas e ferramentas podem ser utilizadas;

- Tem o foco na maior eficiência da organização: o processo de reestruturação pode ser proactivo, reactivo e criativo, ou seja, também é uma medida preventiva, pode ser usado antes, durante e depois do declínio organizacional ou estrutural; e
- Afecta os processos de trabalho, de forma intencional ou não.

3.3 Tipos de Reestruturação

Segundo Alvarez (2001:119), existem dois modelos diferentes de reestruturação, que podem ser escolhidos de acordo com a situação, tempo de implementação, disponibilidade dos funcionários, aceitação às mudanças, flexibilidade da empresa, entre outros factores. Os dois modelos são: reestruturação de convergência e reestruturação de reorientação.

Reestruturação de convergência: implementada a longo prazo, sendo mais usada para a parte estrutural da organização. É uma abordagem menos radical de reestruturação, pois busca a melhoria do que já existe, e suas características são:

- Ênfase nos níveis mais baixos;
- Estratégias moderadas;
- Estabilidade no alto nível de gestão, na tecnologia e nos sistemas;
- Ênfase nas mudanças no trabalho;
- Reforço da missão e da estratégia da organização;
- Orientação para o arranjo interno;
- Ênfase na estabilidade e no controle;
- Ênfase no critério da eficiência;
- Foco em fazer melhor as coisas;

- Reestruturação precedente do redesenho.

Reestruturação de reorientação: implementação a curto prazo, sendo mais voltado para as estratégias adoptadas pela empresa, é uma abordagem mais radical de reestruturação, pois busca mudar o que já existe. As suas características são:

- Ênfase nos níveis mais altos;
- Estratégias mais severas;
- Mudança no alto nível de gestão, na tecnologia e nos sistemas;
- Ênfase nas mudanças na estrutura;
- Redefinição da missão e da estrutura da organização;
- Orientação para o arranjo externo;
- Ênfase na flexibilidade e na adaptabilidade;
- Ênfase no critério de eficácia;
- Foco em fazer as coisas diferentes;
- Redesenho que precede a reestruturação.

3.4 Vantagens Vs Desvantagens da Reestruturação Empresarial

A implementação da reestruturação deve ser muito bem planeada e divulgada dentro da organização. Para empreender esta mudança organizacional deve-se agir antecipadamente, criar forças-tarefas para acompanhar o processo, proporcionar meios de controlo de perdas e identificar formas de lidar com as reacções dos sobreviventes, medidas que ajudam a obter sucesso no processo, pois uma mudança destas sem planeamento pode causar custos desnecessários e reacções adversas nos sobreviventes, que podem se desmotivar, e a empresa

precisa da lealdade e comprometimentos destes para obter os resultados esperados (Lacombe, 2009).

Primeiramente é preciso que a cúpula da empresa esteja envolvida no processo, que sejam feitas análises profundas das competências internas da empresa, da sua posição no mercado externo e sua interacção com seus stakeholders (Caldas, 2000).

O projecto de reestruturação deve seguir algumas etapas para atingir os seus objectivos como: o planeamento, definição de metas, elaboração de princípios básicos, colecta de factos, identificação de oportunidades, planeamento de melhorias, execução (Carvalho, 2009).

Segundo Lacombe (2009:228) as vantagens que a reestruturação gera são:

- Reduz custos;
- Reduz a burocracia dentro da organização;
- Aumentar a flexibilidade e adaptabilidade da organização;
- Abre caminho para expansão do mercado;
- Ajuda a desenvolver melhores produtos e serviços;
- Melhora a moral dos funcionários;
- Moderniza a empresa;
- Permite concentração de esforços e recursos em áreas consideradas mais rentáveis;
- Potencializa e automatiza os processos da empresa, tornando-a mais rentável e competitiva.

Lacombe (2009:228) acrescenta que, se esta técnica for levada aos extremos pode apresentar as seguintes desvantagens como: perda do espírito de equipa, perda da memória da organização, perda de recursos humanos experientes com know-how.

A reestruturação empresarial pode gerar perda de lucro e produtividade, pois é difícil conseguir comprometimento de funcionários que sabem que a qualquer sinal de instabilidade a empresa executa a reestruturação, além dos custos adicionais com rescisões, indenizações, processos de trabalho, planos de reforma e recolocação de pessoal (Bohlander, 2003).

Sem um bom planejamento este processo pode acarretar riscos como demissões desnecessárias, menor comprometimento dos empregados, ambientes adversos ao risco, funcionários com resistência as inovações (trauma), perda de talentos, resistência a mudanças (Matieli, 2010).

A reestruturação continua a ser muito criticada e mal aceita devido ao problema dos custos elevados. Gary Hamel no livro *Competing for the Future* chama a reestruturação de anorexia empresarial porque a reestruturação surgiu para enxugar os excessos para que a empresa ganhasse agilidade e fôlego para se adaptar as mudanças do mercado. Algumas empresas se encontram viciadas nesta ferramenta, o que pode comprometer a saúde da organização quando são eliminadas partes importantes para o funcionamento da empresa como um todo (Nunes, 2007).

Muitas empresas se preocupam apenas com o processo de reestruturação e esquecem dos efeitos que isto pode gerar nos sobreviventes, pesquisas indicam que as pessoas reagem mais favoravelmente se as medidas tomadas não transgredirem a cultura da empresa e for amplamente divulgado (Milkovich; Boudreau, 2000).

Ferreira e Tomei (2006) referem que quando estas demissões ocorrem em grande afetam não apenas os funcionários demitidos, mas também suas famílias, a comunidade e a economia em geral. Aqueles que sobrevivem a reestruturação sofrem a “síndrome dos sobreviventes”, pois independentemente de como o processo é conduzido no final tanto os funcionários que permanecem quanto a organização não serão mais os mesmos. Estes sobreviventes apresentarão diminuição de lealdade, perda de comprometimento, ansiedade, depressão, diminuição de motivação, insatisfação, raiva em relação ao processo, perda de credibilidade na empresa, e aumento do nível de stress. Devido a isto terão reacções comportamentais como realizar tarefas sem questionar apenas para manter o emprego, absenteísmo, resistência a mudanças, indicando no final que os esforços não resultarão em melhorias

Para Caldas (2002), a demissão de pessoas, muitas vezes, não significa a melhoria da organização, pois existem situações em que as empresas são obrigadas a buscar seus profissionais de volta e quando eles não se encontram mais disponíveis no mercado, são repostos com mão-de-obra menos qualificada, sem conhecimento da estrutura da organização, pouco ou nenhum conhecimento do mercado, provavelmente, com custos de manutenção salarial menor, mas com gastos em treinamento e capacitação muito maiores

A falta de transparência na comunicação, também pode gerar a queda da eficácia organizacional, apresentando atrasos na entrega de produtos e serviços, diminuição da qualidade, falta de alinhamento da reestruturação com a estratégia da empresa, letargia ou paralisação.

Actualmente, com a evolução da tecnologia e da automação, o mercado vem sendo influenciado por novos paradigmas e as organizações por novas formas de gestão. Isto tem levado os gestores a procurarem adaptar-se a nova realidade, através da gestão de informações oportunas, voltadas a otimizar as estratégias da empresa e o desenvolvimento integrado das operações. Contudo, antes de iniciar um processo de reestruturação organizacional, por vezes, de departamentos inteiros, baseado em aspectos financeiros de redução de custos, uma organização deve atentar para a importância de se preservar o capital intelectual através do conhecimento e compreensão das suas redes informais de comunicação.

No contexto de concorrência intensificada pela globalização económica e da predominância da lógica financeira as empresas são constrangidas a procurar a rendibilidade a curto prazo. O aumento da flexibilidade e a redução de custos ganham uma importância central nos processos de reestruturação das empresas. A lógica da globalização competitiva tende a tornar o trabalho num mero recurso ao serviço da rendibilidade das empresas e transformar os trabalhadores em custos a ser reduzidos e tal tendência tem consequências no sistema de controlo interno adoptado. A procura constante do aumento da flexibilidade e da redução dos custos do trabalho leva ao aumento do desemprego, à flexibilização, precarização e degradação da qualidade do emprego, e ao enfraquecimento do potencial integrador do trabalho.

4 ESTUDO DE CASO: Serviço de Contabilidade da empresa CFM, E.P.

4.1 Breve historial da Empresa

Os CFM surgiu em 22 de Agosto de 1931, por Diploma Legislativo nº 315, da mesma data, sendo na altura denominada por Direcção dos Serviços dos Portos, Caminhos-de-ferro e Transportes da Colónia de Moçambique. Segundo o Decreto nº 6/89 de 11 de Setembro, artigo 1, de 1975 até ao ano de 1988, os CFM passou para a Direcção Nacional do Portos e Caminhos de Ferro de Moçambique. Em 1 de Janeiro de 1988 formou-se a Empresa Nacional de Portos e Caminhos de Ferro, EE. Até ao ano de 1993. Em 13 de Setembro de 1994, os CFM passam a ser uma Empresa Pública, denominando-se Portos e Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P, através do Decreto nº 40/94 de 13 de Setembro.

Os Portos e Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P - CFM constituem pessoa colectiva de direito público (Decreto 40/94 de 13 de Setembro, artigo 7), que detém a exploração no domínio da indústria do transporte ferroviário e manuseamento portuário, satisfazendo as necessidades de mobilidade das populações e de mercadorias, contribuindo para o crescimento económico do país através da geração de divisas e milhares de postos de trabalho.

Segundo o Decreto 40/94 de 13 de Setembro, artigo 19, o seu capital estatutário é de 1.242.981.024.147,00 MT's (um trilhão, duzentos e quarenta e dois biliões, novecentos e oitenta e um milhões, vinte e quatro mil, cento e quarenta e sete meticais), e a sua actividade subordina-se ao Ministério dos Transportes e Comunicações e é regida pela Lei n.º 17/91, de 3 de Agosto.

Os CFM compõem-se por três Direcções Executivas, CFM-Norte, CFM-Centro e CFM-Sul, respectivamente. Tem também a sua Sede na cidade de Maputo, onde está o Conselho de Administração e o Conselho Fiscal.

Actualmente, a via de privatização da gestão do sistema ferro-portuário impõe-se, com o propósito de se realizarem volumosos investimentos, transformando-se a empresa numa máquina mais leve, moderna, funcional e com maiores retornos. Assim, adoptou-se a estratégia de abertura à participação da gestão privada dos terminais ferro-portuários da empresa, através do

modelo de concessão. Este processo de concessão, contratualmente tem uma duração que varia entre 15 a 25 anos.

Os CFM pretendem diversificar as suas actividades, alargando a base da sua intervenção para áreas como turismo, transporte aéreo, indústria de construção, gestão imobiliária, sector financeiro, como forma de rentabilizar os activos que possuem e que constituem o seu património secular.

Portanto, o projecto de reestruturação dos CFM tem um grande impacto sobre a sua força de trabalho. A título ilustrativo, os CFM possuíam mais de 18 mil trabalhadores em 1999 e a sua dimensão óptica indica somente uma necessidade de 7 mil trabalhadores, ou seja, há excedentários de cerca de 11 mil trabalhadores. O Plano de desvinculação prevê que até o ano 2011 os CFM finalizem este processo. Para tal, o projecto de reestruturação conta com 130 milhões de dólares americanos, dos quais o Governo Moçambicano contribui com 20 milhões, os CFM com 13 milhões e o Banco Mundial com 100 milhões sendo que mais de 80 milhões serão destinados aos programas de compensação e reinserção sócio-profissional dos trabalhadores abrangidos neste processo.²

Com a privatização dos CFM, a componente estrutural implica a formação de uma Holding que vai gerir as participações sociais e financeiras nas diversas “Joint-ventures” nas quais a empresa participa, é a unidade que no futuro vai estar virada para assuntos puramente comerciais. O interesse público no sistema fica a cargo dos CFM-EP e assim salvaguardando os interesses do Estado na qualidade de autoridade concedente.

Conforme seus estatutos e seu Contrato-Programa, constituem objectivos da empresa, os seguintes:

- Promover e desenvolver as infra-estruturas ferro-portuárias e serviços;
- Envolver-se, em associação com o sector privado, na operação dos sistemas ferro-portuários de forma sustentável, segura, eficiente e proveitosa para o transporte de passageiros, carga e prestação de serviços portuários;
- Maximizar a racionalização dos seus activos.

² Fonte: www.cfm.co.mz, acessado em 15 de Julho de 2011

A grande missão dos CFM é de reconstruir o sistema de transporte Ferro-portuário, para que ele seja moderno, competitivo, eficiente, orientado para o mercado e financeiramente viável.

4.2 Estrutura da Empresa

Em virtude do estudo incidir sobre o Serviço de Contabilidade que é uma subdivisão da empresa, abordar-se-á em primeiro lugar a estrutura geral da empresa de modo a facilitar a compreensão do funcionamento do seu sistema de controlo interno.

A estruturação do Conselho de Administração dos CFM é composta por dois órgãos de Gestão: O Conselho de Administração e o Conselho Fiscal e possui dois tipos de unidades orgânicas, nomeadamente: as direcções executivas e as direcções por função.

As Direcções Executivas são os braços regionais e empresariais do CFM. Com a reestruturação empresarial, as Direcções Executivas tornam-se estruturas leves após o concessionamento da actividade portuária e da área ferroviária nos sistemas Sul, Centro, Norte, caberá apenas ao CFM, E.P., a exploração das terminais de fluidos, cereais e alumínio.

Compete às Direcções Executivas, a execução de uma supervisão técnica, comercial e jurídica de cada contrato, passando o controlo financeiro para Direcção de Finanças, que por sua vez passa a facturar, cobrar, e registar todas as transacções inerentes às concessões. As Direcções Executivas, não deverão, no âmbito desta reforma, exercer no futuro as funções de aprovisionamento, comercialização e marketing, desenvolvimento de negócios, engenharia, exploração ferroviária e segurança.

Na vertente de racionalização de mão-de-obra, as Direcções Executivas deixaram de contar com um total de 8.721 trabalhadores, dos 8.857 excedentários. Neste momento, as Direcções Executivas a nível local, conforme a localização geográfica, são compostas por três Direcções Executivas com as suas respectivas delegações:

- Direcção Executiva do CFM-Sul: composta pelas Delegações de Xai-Xai e de Inhambane.
- Direcção Executiva do CFM-Centro: composta pela Delegação de Quelimane.

- Direcção Executiva do CFM-Norte: composta pelas Delegações de Pemba e Lichinga.

As Direcções por Função operam a nível central como órgãos de gestão de apoio ao Conselho de Administração com funções específicas. Existem gabinetes com o mesmo nível de competência e unidades técnicas que cumprem missões muito restritas em termos temporais:

- Direcção de Auditoria e Inspeção
- Direcção Comercial
- Direcção de Engenharia
- Direcção de Finanças
- Direcção de Planificação
- Direcção de Recursos Humanos
- Direcção de Gestão de Participações
- Gabinete de Comunicação e Imagem
- Gabinete de Projectos e Investimentos
- Serviço de Informática
- Serviço de Aprovisionamentos
- Unidade Técnica de Gestão de Redes e Equipamentos
- Inspeção Geral (em formação)

4.3 Metodologia para o estudo do controlo interno no Serviço de Contabilidade

Conforme o referencial teórico a respeito da metodologia para o estudo do Controlo Interno do Serviço de Contabilidade, o método do uso de questionário foi o seleccionado para ter conhecimento genérico e global do funcionamento do sistema.

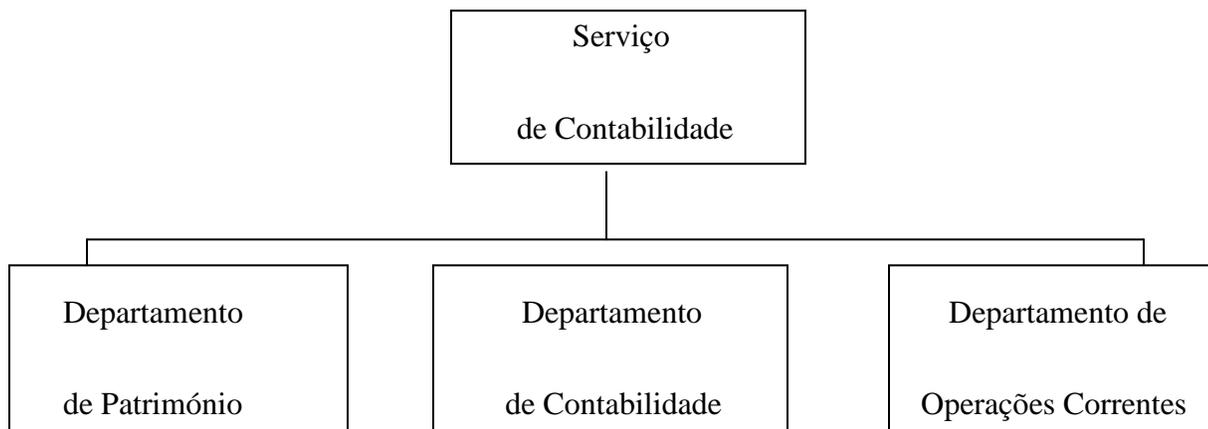
Os questionários foram formulados com os objectivos específicos divididos em três grupos. Objectivo do primeiro questionário que se designa de questionário A, é de fazer um levantamento de dados gerais da empresa, relacionado com as suas actividades da empresa, nos serviços executados.

O segundo e terceiro questionários, que se designam de B e C respectivamente, tem objectivos de traçar e analisar os sectores específicos, e conhecer o sistema do controlo neles existente.

O questionário apresentado aos responsáveis do Serviço de Contabilidade e seus departamentos, tem como finalidade, o levantamento de todo o controlo interno do Serviço de Contabilidade e estabelecer as directrizes para avaliação do mesmo. O elenco de perguntas dos questionários proporciona a obtenção da informação necessária para avaliar o âmbito de reestruturação da empresa no controlo interno aplicado no Serviço de Contabilidade.

Com base no levantamento efectuado do sistema do controlo interno actual, através do questionário realizado, identificou-se a estrutura e os sistemas actuais bem como a descrição das actividades desenvolvidas em cada Departamento do Serviço de Contabilidade em áreas que interagem, obedecendo uma sequência que se guia pelo organigrama que se segue:

Figure 2: Organigrama do Serviço de Contabilidade



4.4 Procedimentos do controlo interno antes da reestruturação empresarial

Para uma melhor compreensão será feita uma abordagem, na qual serão descritos os procedimentos de controlo interno em cada Departamento do Serviço de Contabilidade, no período anterior à reestruturação. A mesma metodologia para a exposição da informação será utilizada para o subcapítulo que se segue, sendo abordados os procedimentos do controlo interno após a reestruturação em cada Departamento que compõe o Serviço de Contabilidade, para uma posterior análise e discussão dos resultados.

4.4.1 Departamento de Operações Correntes

Antes do início do processo da reestruturação empresarial, este departamento possuía um universo de cinco colaboradores, entre eles chefe do departamento de operações correntes, responsável de contas a pagar, de contas a receber, de cobranças, e de tesouraria, sendo que o chefe do departamento de operações correntes respondia, pela supervisão dos serviços de contas a pagar, a receber, de cobranças e de tesouraria, controlava e analisava a gestão operacional e financeira desta área. Ao responsável de contas a pagar cabia a supervisão, controle, relativos a compromissos da empresa com fornecedores, de forma a verificar o respectivo pagamento, vencimentos e a recepção da devida quitação.

O responsável pelas contas a receber, mantinha o controlo das facturas emitidas, bem como seu vencimento, e providência junto a área de cobrança no recebimento dos valores em atrasos. Devido ao facto de o Serviço de Contabilidade não emitir facturas (antes da reestruturação), o controle dos clientes (outros devedores) era realizado através das cópias das notas de débitos enviadas aos devedores.

O funcionário do sector financeiro deveria verificar, diariamente, quais as notas de débitos vencidas e que não foram pagas repassando, para serem cobradas. As cobranças dos clientes eram realizadas pelo sector de cobranças. O chefe de cobrança, era responsável por planear, organizar, dirigir e controlar a área de cobrança, de acordo com a política estabelecida pela empresa, exercia também o controle das carteiras de cobranças. Basicamente, o fluxo documental tinha por objectivo interligar as áreas de facturação e contas a receber com a de cobrança. Diariamente, este departamento devia emitir a 1ª via de cada nota de débito e de nota de crédito e efectuar a distribuição pelos clientes;

O responsável pela tesouraria, respondia por planear, organizar, dirigir e controlar a tesouraria, como controles de fluxo de caixa, mantinha também o registo de entradas e saídas de numerários, cheques, notas de fornecedores e outros documentos. Fazia controlo de saldos e aplicações financeiras junto do mercado, contacto com bancos dentre outras actividades. A tesouraria deveria realizar o planeamento dos montantes necessários para fazer face a todos os compromissos, incluir a indicação do caixa que ficaria na tesouraria e aquele que efectuaría pagamentos no dia, além dos reforços bancários necessários para os pagamentos. Ao receber o

dinheiro do banco, o tesoureiro devia fazer a conferência, através da contagem dos blocos de notas, colocando-os no claviculário, para os pagamentos do dia seguinte e no dia de pagamento, o tesoureiro retirava o dinheiro do claviculário e colocava-o no seu cofre.

4.4.2 Departamento de Património

Os CFM, através do chefe do serviço de contabilidade, mantinham permanentes os registos de activos fixos reconciliados com a contabilidade, de forma a evitar que registos fossem efectuados na contabilidade sem que se efectuassem também no registo de activos fixos e vice-versa, para que ao fim de cada período contabilístico se tenha certeza que ambos, a contabilidade e o registo de activos fixos, estavam perfeitamente compatíveis.

Os relatórios acima mencionados, para além do seu uso pelos gestores do património, eram utilizados também pelos responsáveis de cada UBO (Unidade Básica de Orçamento) ou centro de custo. Desta forma, periodicamente, os relatórios emitidos por localização deveriam ser enviados aos responsáveis de cada UBO ou centro de custo, como forma de fazerem verificações físicas, bem como de estarem informados sobre montantes de depreciação que lhes fossem imputados e movimentações físicas ocorridas.

Com o objectivo de manter o valor do património dos CFM permanentemente actualizado, a empresa realizava reavaliações periódicas dos seus activos imobilizados, como forma de reduzir os efeitos das alterações de valores de mercado na sua contabilidade. Essa prática reflectiu-se nos activos imobilizados e nos capitais próprios, mantendo-os actualizados em moeda corrente e com reflexos directos nos resultados anuais, aproximando-os à realidade económica do País.

O então estatuto dos CFM, no seu artigo 28, obriga a empresa a efectuar a reavaliação dos seus activos imobilizados, sempre que a inflação fosse superior a 30%, desde a realização da última reavaliação mas, após a implementação do contrato programa, os CFM optaram por seguir as normas internacionais de contabilidade geralmente aceites, IAS 12³, âmbito 31.

Através de uma constante fiscalização das variações cambiais ocorridas, assim como de variações significativas constatadas nos preços dos activos imobilizados, sempre em estreita colaboração

³ International Accounting Standards n° 12.

com os aprovisionamentos, o departamento de património deveria encaminhar o pedido de autorização, ao Director de Finanças, para proceder à reavaliação dos activos imobilizados, sempre que essa medida fosse requerida. Todo o exercício de reavaliação, deveria ser efectuado antes do fecho de contas de cada exercício económico, para que os reflexos de reavaliação se fizessem sentir sempre dentro daquele exercício.

4.4.3 Departamento de Contabilidade

Antes da reestruturação, o departamento de contabilidade era designado de Serviço de Contabilidade e Património, que era composto por dois departamentos, sendo um de Contabilidade Financeira e outro de Contabilidade de Custos.

O Departamento de Contabilidade Financeira era constituído por quatro sectores: Contabilidade Central, Contabilidade Executiva e Brigadas, Património-Activo Fixo e Administração de Contratos.

Existia um número anormal de contabilidades sectoriais desempenhando actividades alheias ao Departamento de Contabilidade, executando actividades relacionadas com vencimentos e abonos, o que, para qualquer organização moderna, é uma actividade de área dos recursos humanos.

O Departamento de Contabilidade de Custos era composto de três sectores: custos, controle de stocks e brigadas.

A Contabilidade Central orientava e fiscalizava o pessoal, para o cumprimento de todas instruções emanadas do Departamento de Contabilidade Financeira, elaborava reconciliações necessárias, mantinha uma perfeita interligação com os demais sectores, preparava todas demonstrações financeiras, fornecia informações ao Departamento de Contabilidade Financeira e aos Serviços de Contabilidade e Património.

A Contabilidade Executiva e Brigadas tinham as mesmas atribuições que foram mencionadas para a Contabilidade Central, mas direccionadas para as Direcções Executivas e Brigadas. Cabia, ao Departamento de Contabilidade, a análise, a crítica e a conciliação da contabilidade de todas Direcções Executivas e Brigadas, e da Sede (Direcção de Finanças), tornando-as adequadas ao processo de consolidação.

4.5 Procedimentos do controlo interno após a reestruturação

4.5.1 Departamento de Operações Correntes

Actualmente, este Departamento é composto por dois funcionários, um dos quais é responsável pelo departamento. Cabe a este responsável, a recepção e análise dos documentos, a emissão e assinatura de cheques, a conferência de ordens de pagamento e o devido pagamento à UBO solicitante, a confirmação dos saldos bancários juntos dos bancos, depósito dos valores recebidos e a reconciliação bancária, e ainda emissão de recibos, quando solicitados pelos devedores.

Ao outro funcionário, cabe a tarefa de emissão de ordens de pagamento e de notas de débito, a redacção de cartas aos bancos em caso de necessidade, bem como o registo de ordens de pagamento no programa de contabilidade.

Este Departamento recebe os Modelos D, vindos do chefe do Serviço de Contabilidade, para pagamento de despesas e facturas enviadas pelo Serviço de Análise Financeira para recebimento de valores devidos aos CFM. Após a recepção do Modelo D, o responsável de Departamento procede à conferência da assinatura deste e ainda a conferência entre os valores expressos no Modelo D e os das cotações. Os pagamentos neste Departamento são efectuados por cheque, transferência bancária e em numerário. Esta última modalidade é usada no caso de reembolsos aos trabalhadores por despesas por eles pagas em adiantamento, assim como assistência médica, subsídio de energia, água, telefone.

Embora seja modalidade de pouco uso, a empresa por vezes utiliza transferência bancária para efectuar pagamentos de despesas a pagar a entidade no estrangeiro e outras obrigações. Para prossecução do pagamento, o responsável do Departamento emite o cheque e em simultâneo regista o valor do cheque no modelo, dado que é necessário o número do cheque para se proceder à emissão de Ordem de Pagamento (OP)⁴. Após a sua emissão, a OP é submetida novamente ao responsável do Departamento para verificar se os valores da OP conferem com os valores do cheque, do Modelo D, e ainda da cotação anexa.

⁴ Ordem de pagamento.

A OP leva uma assinatura do Chefe do Departamento das Operações Correntes e do funcionário que a elaborou, e por fim procede-se ao pagamento entregando ao responsável da UBO solicitante o cheque com dizeres “não negociável” sob troca da assinatura deste na OP, tornando-se assim um documento de suporte para o registo contabilístico. Para além das OP’s, este Departamento emite notas de débito em triplicado, para trabalhadores na situação de devedores resultante da comparticipação na assistência médica, e de pagamento de despesas às Direcções Executivas, assim como a outros devedores em resultado de serviços que não são de actividades principais, tais como: arrendamento de imóveis, Internet, armazéns, e outros espaços.

Para esses casos, o Departamento de Operações Correntes envia uma cópia de notas débito aos devedores, retendo duas cópias em arquivo, enquanto aguarda pelo pagamento, que normalmente é efectuado por depósito directo a uma conta bancária indicada para o efeito. Para provar a este Departamento, o devedor envia um cheque, aviso por escrito ou talão de depósito que é anexo a uma das cópias em arquivo do documento do débito, emitindo-se a correspondente guia de entrada que é enviada ao Departamento de Contabilidade.

O Departamento de Operações Correntes emite o recibo em nome do devedor mediante apresentação do bordereaux⁵, talão de depósito, e simultaneamente emite uma guia de entrada de dinheiro que é anexa a uma cópia de nota de débito em pagamento. Para facilitar o controlo de entradas de valores e dado que nem sempre os devedores informam a este Departamento dos depósitos efectuados para o pagamento das suas dívidas, o responsável deste Departamento faz uma análise de dez em dez dias dos extractos bancários das contas indicadas aos devedores para pagamento, com finalidade de verificar se ocorreu um depósito e tentar identificar o devedor que terá efectuado o tal pagamento. Para estes pagamentos a empresa usa dois Bancos, sendo o primeiro para pagamento de despesas superiores a trinta milhões de meticais e o segundo para pagamentos inferiores a trinta milhões de meticais.

Para o reforço destas contas bancárias, recorre-se aos valores das rendas de imóveis de habitação, de venda de energia às terminais concessionadas e algumas rendas fixas pagas em meticais, para além da comparticipação das Direcções Executivas.

⁵ Documento que comprova a efectivação da transferência bancária.

As contas bancárias são reconciliadas, mensalmente, por meio informático. Para o efeito, existe um acordo com os bancos, para fornecimento electrónico de extractos mensais, através de disquete que é introduzida no computador onde estão inseridos os dados transcritos do Modelo C25 e, usando várias opções que o sistema informático instalado proporciona, procede-se, automaticamente, à reconciliação. O mesmo sistema informático está concebido de forma que, à medida que se procede à emissão da OP, efectua-se, em simultâneo, o registo contabilístico. Este processo de registo é facilitado porque o Modelo D é classificado e verificado, anteriormente pelo Serviço de Orçamento e pelo chefe de Serviço de Contabilidade, respectivamente. O referido sistema permite ao Departamento de Contabilidade Financeira obter dados, através da interface⁶, sem necessidade de efectuar lançamentos contabilísticos.

4.5.2 Departamento de Património

Actualmente, o Departamento de Património está a reestruturar-se, de modo a enquadrar-se no processo de reestruturação empresarial em curso, na vertente da racionalização dos activos fixos. A estrutura dos activos sob gestão directa dos CFM reduziu, após as concessões já efectuadas, exigindo, assim, um ajustamento na gestão dos mesmos. É nesse sentido que, através de uma consultoria, a empresa está a proceder a um estudo, com vista a segregar o imobilizado ainda sob sua gestão.

A Direcção de Finanças, representada pelo Departamento Património, tem a responsabilidade de manter o registo de todo imobilizado da empresa, de amortização, abates, e reavaliação, para além de celebrar contratos de seguros para viaturas e alguns barcos. Contudo, as construções não se encontram seguradas, exceptuando-se as que se localizam no estrangeiro (Representações Comerciais), dada a obrigatoriedade legal desses países quanto ao seguro.

As aquisições de imobilizado são efectuadas pelas UBO's, pelo processo normal de compras, dado que o orçamento global da empresa inclui também o orçamento de investimento. Assim, o processo de aquisição segue o ciclo normal de pagamento de despesas já descrito nas funções do Departamento de Operações Correntes, processo que termina no Departamento de Contabilidade, onde se efectua a escrituração.

⁶ É um software que permite a comunicação entre dois ou mais programas.

A informação sobre as novas aquisições do imobilizado é obtida no Departamento de Operações Correntes, isto é, o Departamento de Património fotocopía todos os documentos de aquisição de imobilizado e, a seguir, regista-os numa base de dados que tem sua integração no plano de contas. Para permitir conciliar a informação registada, o Departamento de Património, solicita, mensalmente, o balancete de contas do imobilizado, ao Departamento de Contabilidade, para verificar se há diferença entre os dados destes. Caso haja diferença, o Departamento de Património solicita o extracto de contas do imobilizado para fazer o levantamento do tipo de operação realizada, dado que pode ocorrer uma aquisição que não tenha sido devidamente registada ou classificada. A informação obtida no Departamento de Contabilidade permite também verificar o documento que deu origem à aquisição, certificar se a classificação do imobilizado confere com a descrição dos documentos anexos e reclassificar, caso haja necessidade.

A verificação física dos bens do Conselho de Administração, Representações Comerciais e Direcções por Funções está sob a responsabilidade directa do Departamento de Património. Em relação aos bens existentes nas Direcções Executivas, estes estão sob a responsabilidade dos respectivos Serviços de Contabilidade, porque, de forma indirecta, o Departamento de Património obtém os dados sobre o imobilizado, no acto de consolidação da informação, na Direcção de Finanças. Os bens existentes nas Direcções Executivas carecem de supervisão, devido ao reduzido número de funcionários no Departamento do Património. Para ilustrar, a nível de toda empresa existem apenas três funcionários para executarem todas as tarefas inerentes a esse departamento.

4.5.3 Departamento de Contabilidade

Actualmente, o Departamento de Contabilidade Financeira é composto por quatro contabilistas de nível médio, o trabalho destes é personalizado, dado que cada um deles desempenha uma tarefa específica e fixa. Assim, o trabalho dos colaboradores está dividido de forma que a seguir se descreve.

O 1º Colaborador tem a tarefa de coordenar o trabalho de todo o pessoal do departamento, analisar as contas componentes dos balanços e de demonstrações de resultados, supervisionar e controlar todas as actividades do departamento, analisar o balancete mensal, antes do envio ao Chefe de Serviço de Contabilidade. O 2º Colaborador tem a tarefa de classificar, registar, analisar as contas

de salários e, ainda, dos bancos em moeda estrangeira e o apuramento do IVA (imposto sobre o valor acrescentado). O 3º Colaborador faz a escrituração de gastos de representações e as respectivas reconciliações, cabendo-lhe, ainda, a responsabilidade de efectuar a decomposição de contas devedoras, credoras e de proveitos e efectuar encontros de contas com os devedores e credores que têm contas correntes com a empresa e fornecer os saldos, sempre que necessário. O 4º Colaborador tem a seu cargo o registo de notas de débitos, notas de crédito e guias de entrega de dinheiro, reconciliação bancária automática, registo das contas de trabalhadores e confirmação de saldos, junto dos devedores trabalhadores.

O Departamento de Contabilidade usa o Plano de Contas que foi elaborado com a premissa de informatização e centralização da contabilidade, na Direcção de Finanças (Serviço de Contabilidade). O sistema de contas, na contabilidade geral, ficou a nível de terceiro grau, para fins de consolidação e apuramento de resultados. Sendo assim, as contas de resultados separam-se por duas principais actividades da empresa: a Ferroviária e a Portuária. Em virtude do Conselho de Administração não desenvolver, directamente, actividades ferroviárias e portuárias, criou-se um plano de contas específico, com vista a facilitar a consulta.

Os documentos recebidos no Departamento de Contabilidade fluem das Direcções Executivas, Brigadas, Representações Comerciais, do Departamento de Operações Correntes, e do Serviço de Análise Financeira. Das Direcções Executivas e Brigadas flui a informação de relações internas que resultam da imputação recíproca dos custos e proveitos, entre as Direcções Executivas, Brigadas e Direcção de Finanças. Isto ocorre, quando uma das partes suporta custos ou recebe proveitos em nome da outra. O Departamento de Contabilidade recebe das Direcções Executivas e Brigadas, as notas de débito, ordens de pagamento e guias de recepção de dinheiro relativos às operações efectuadas em nome do Conselho de Administração e Direcções por Funções, com vista a reconhecer a operação e se assim for, proceder-se ao registo nas contas criadas para o efeito. Às respectivas contabilidades emitem avisos de lançamentos para as unidades relativas às transacções e, mensalmente reconciliam-nos nas referidas contas.

Por outro lado, as Representações Comerciais de Joanesburgo, Harare, Suazilândia e Bulawaio funcionam com fundos permanentes que, anualmente, são-lhes afectados pela Direcção de Finanças, conforme o valor orçado e aprovado pelo Conselho de Administração. O processo de

alocação de fundos para as Representações Comerciais tem o ponto de partida na Direcção Comercial, entidade que solicita o reforço à Direcção de Finanças, através de *Modelo D*, que é enviado ao Departamento de Contabilidade, para a confirmação da recepção dos justificativos e do valor do reforço, o qual deve ser igual ao valor orçado, deduzido do saldo contabilístico.

Feitos os cálculos, é preenchido o valor no *Modelo D*, que é submetido ao Controle Orçamental e autorizado pelo Director de Finanças e, a seguir, remete-se ao Departamento de Operações Correntes, para fins de emissão de ordem de pagamento. Por sua vez, este Departamento envia uma solicitação de pagamento às Direcções Executivas, visto serem gestores obrigados das contas bancárias da empresa nesses países. A título de exemplo, a Direcção Executiva Sul é detentora de contas bancárias na República de África do Sul, destinadas a cobranças dos clientes em dívida com os CFM. É com a emissão de cheques destas contas que se efectuam os reforços ao fundo mensal da Representação Comercial de Joanesburgo.

No final de cada mês, as representações comerciais fazem a prestação mensal, que consiste no envio dos documentos (justificativos) que suportam os referidos gastos, ao Departamento de Contabilidade. Neste Departamento, é conferido o valor dos mapas de fundo permanente, com os respectivos documentos (recibos, facturas de fornecedores), bem como a sua autenticidade, dado que estão expressos em língua estrangeira. Caso os mapas confirmem, precede-se à contabilização.

O programa de contabilidade instalado na empresa não permite emissão de extractos nas diferentes moedas, senão em moeda nacional. Para obter extractos em outras moedas, é necessário efectuar um registo extra contabilístico, em moeda estrangeira, para fins de reconciliação bancária. Em virtude de existência de dois registos, na contabilidade, imprime-se os extractos da contabilidade, nas duas moedas, e faz-se uma comparação, através de picagem⁷, até se acertar os dados constantes nos dois extractos.

A interface é efectuada para as ordens de pagamento e facturas e os restantes documentos (notas de débito, notas de crédito, guias de recepção de dinheiro) são registados, manualmente, no Departamento de Contabilidade, à medida que são recebidos os documentos. A recepção das

⁷ Fazer corresponder os valores constantes nos dois extractos, ou significa atribuir um número aos valores e cheques iguais encontrados nos dois extractos.

ordens de pagamento e de facturas é antecedida da importação dos registos, pelo interface, entre os sectores emitentes dos documentos e o Departamento de Contabilidade. Para conferir os registos importados por interface, o Departamento de Contabilidade compara os registos com os documentos recebidos e, nessa conferência, verifica a classificação, a descrição, a importância, o período a que se refere, o número de cheque e, de seguida, arquiva-os.

No entanto, o Departamento de Operações Correntes envia, mensalmente, notas de débito, notas de crédito e as guias de entrega de dinheiro ao Departamento de Contabilidade, para classificar, registar e conferir os dados, e procede, do mesmo modo, em relação às Ordens de Pagamentos e facturas. Para efectuar a reconciliação, o Departamento de Operações Correntes envia, também, a pasta contendo os extractos bancários de todos bancos e a disquete com o mesmo conteúdo.

No último dia útil de cada mês, o Departamento de Contabilidade verifica se todas as transacções do mês foram devidamente processadas. Isto inclui todas as facturas, notas de débito, avisos de lançamentos, notas de crédito e guia de entrada, recibos, facturas-recibos dos fornecedores (Representações Comerciais), para se ter certeza que o interface final foi feito e que o registo de balanceamento mensal está completo e em dia.

4.6 Análise e Discussão dos Resultados

4.6.1 Departamento de Operações Correntes

Do estudo realizado no Departamento de Operações Correntes, observa-se alguns itens que precisam ser melhorados, segundo as bibliografias referentes ao assunto abordado. O controlo interno adoptado pela Direcção de Finanças e analisado apresenta algumas deficiências que precisam ser sanadas, para não comprometerem o funcionamento e o crescimento da empresa.

Com a racionalização da mão-de-obra, o número de funcionários necessário para Departamento de Operações Correntes reduziu. Actualmente, existem apenas dois funcionários da extrema confiança do Conselho de Administração, para fazer face às atribuições deste departamento que são: contas a pagar, contas a receber, cobranças e tesouraria, para além de controlar e analisar a gestão operacional e financeira desta área.

Para essa área devem ser disponibilizados Caixas, Digitadores e Conferentes dos documentos. Os caixas devem receber do tesoureiro, os documentos emitidos no Sector de Facturação e de contas a receber/pagar, receber e conferir, juntamente com a fiscalização, os valores arrecadados, receber os valores pagos pelos clientes (outros devedores), prestar contas diariamente ao tesoureiro, efectuar os pagamentos, verificar os comprovantes, e efectuar os pagamentos ao pessoal, na tesouraria.

O digitador recebe os documentos dos caixas ou do tesoureiro e digita-os no sistema informático, e carimba-os com o dizer “registado”. Se o documento que estiver para ser digitado não possuir a anotação relativa ao cheque, dinheiro ou documento, deve devolver o mesmo, para a devida regularização, de modo a evitar a sua digitação errada.

O conferente recolhe, do digitador, o relatório do caixa cujos documentos já tenham sido digitados. Confere com muita atenção o relatório digitado em confrontação com os documentos que lhe derem como suporte. À medida que for conferindo, “tica⁸” no relatório com “V” e, a posterior, carimba com “registado”, à medida que forem verificados. Por fim, entrega ao digitador, o relatório e os documentos para as correcções necessárias ou, caso estes estejam correctos, entrega ao caixa.

Sugere-se ainda, que o controle interno do departamento fique sob a responsabilidade do Chefe do Serviço da Contabilidade. Esse controle deve ser feito da seguinte forma: o Chefe do Serviço da Contabilidade fica responsável por fazer a conferência de todos os lançamentos de entradas e saídas com os documentos comprobatórios e com o que realmente foi efectuado.

Devido ao problema de exiguidade de empregados, a reconciliação bancária nem sempre é realizada conforme o prescrito nos procedimentos do departamento e a reconciliação electrónica é efectuada uma vez por mês. Assim, sugere-se que a conferência do extracto bancário seja realizada, uma vez por semana (pelo facto de alguns devedores efectuarem pagamentos por depósito directo nas contas dos CFM e sem proceder a entrega dos respectivos documentos), por alguém que não proceda ao pagamento nem à recepção de valores e deverá ainda pagar o extracto bancário e conferir com os documentos relativos à movimentação da conta bancária

⁸ Significa dar um visto.

(comprovantes de depósitos, cheques emitidos, entre outros), juntamente com os lançamentos efectuados nas operações.

A conferência do saldo do extracto bancário é de suma importância pois, através dela, o funcionário terá o controlo de quanto há no saldo do banco e de quanto irá entrar na conta bancária. Também é importante que se faça a conferência do que foi lançado com o que está apresentado no extracto bancário. A falta da conferência do extracto bancário poderá ocasionar o descontrole do saldo existente, podendo a empresa entrar em uma situação negativa ou ficar com as contas a descoberto, apenas, pela falta de planeamento e controlo. A empresa, ao adoptar um sistema de controlo adequado ao departamento, terá uma maior segurança e credibilidade nas informações geradas e obtidas.

4.6.2 Departamento de Património

As limitações do quadro de funcionários, que o Departamento de Património apresenta, enfraquecem o sistema de controlo interno que já funciona de maneira totalmente informal, isto porque, após a racionalização da força de trabalho, este departamento não mais respeitou o prescrito nos procedimentos, embora os mesmos recomendem a supervisão dos bens existentes nas Direcções Executivas. Devido ao reduzido número de funcionários, a nível desta Direcção, a supervisão às Direcções Executivas ficou para o segundo plano.

A empresa não dispõe de informação real do estado físico da maior parte dos imóveis, devido a vários motivos, dentre eles, a dispersão geográfica do immobilizado e a dificuldade de acesso às áreas que compõe as Direcções Executivas, depois que as linhas férreas foram destruídas pela guerra civil.

A ineficiência do modelo operacional pautada em princípios administrativos, excessivamente concentradores e carentes de linhas bem definidas de comando, vem gerando, entre outras dificuldades, o distanciamento, que é agravado pela falta de orientação sobre princípios, normas e técnicas do controlo, visto que a unidade de reestruturação é terciarizada, não mantendo quase nenhum contacto com a grande maioria das demais unidades funcionais, a não ser com a sede (Departamento do Património).

4.6.3 Departamento de Contabilidade

Os CFM têm transacções de fronteira. A maior parte da sua facturação é efectuada em moeda estrangeira, daí a necessidade de registos contabilísticos em moeda estrangeira, no sistema contabilístico informático, que, infelizmente é inadequado porque não permite obter uma informação das transacções nas diversas moedas, obrigando assim a um registo paralelo, extra-contabilístico, para extrair a informação em moeda estrangeira.

Os registos extra-contabilísticos fazem com que se abdique de outras actividades, tais como a supervisão da contabilidade das Direcções Executivas, Brigadas, Direcções por Funções e Representações Comerciais.

A ausência de tarefas de supervisão nas áreas acima referidas (Direcções Executivas, Brigadas, e Direcções por Funções, Representações Comerciais), de forma indirecta, faz com que os colaboradores destas áreas não adiram às políticas e procedimentos da empresa. Por outro lado, o duplo registo ocasiona atrasos na compilação da informação das Direcções Executivas, Brigadas e Representações Comerciais, para fins de consolidação periódica, a nível da Direcção de Finanças, não garantindo, desta forma, o fornecimento atempado da informação financeira consolidada.

No Departamento de Contabilidade, não há rotação de tarefas, havendo colaboradores que executam as mesmas tarefas há mais de 4 anos. Perante o cenário anteriormente descrito, sugere-se a aquisição de um novo pacote informático, que permita um único registo, mas que forneça extractos nas diversas moedas em uso, nos CFM, de forma que haja tempo para a supervisão e outras actividades das quais se abdicou.

O mesmo pacote informático deve conter a componente de gestão, com vista a permitir que os centros de custos obtenham informação e, dessa forma, garantam que os gestores possam avaliar o impacto de cada área, para o resultado global da empresa.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 Conclusões

De acordo com os objectivos traçados para o presente trabalho e com o auxílio da informação obtida através das respostas dos inquéritos elaborados, com o intuito de apurar o impacto que o sistema de controlo interno sofreu, podem observar-se como resultados, que a seguir se descrevem:

- Os CFM não tiveram em conta o plano de fixação de responsabilidades divisionais, departamentais e individuais, originando os seguintes problemas: inadequada supervisão; insuficiência do pessoal qualificado capaz de identificar os problemas e resolvê-los; ausência de controlo simples, de forma a cruzar todos movimentos com a documentação de suporte, bem como a reconciliação; a inexistência de conferências regulares; inadequado controlo de facturação; e deficiente controlo sobre os movimentos de imobilizado. Estes problemas têm consequências no sistema do controlo interno contabilístico implantado nos CFM e esta situação pode permitir utilizações abusivas de activos e dar lugar a fraudes.
- A nível do Serviço de Contabilidade existem áreas que desvincularam trabalhadores, inadequadamente, sem ter em conta as actividades a serem desenvolvidas e, actualmente, essas áreas ressentem-se da sua falta. Foi feito um dimensionamento óptimo, global, mas não foram consideradas de forma adequada as necessidades futuras, a curto e médio prazos do Serviço de Contabilidade.
- Consequentemente, nota-se, a nível de departamento de operações correntes e património, a falta de segregação de deveres. Por exemplo: no departamento de operações correntes, o mesmo colaborador emite cheques, recebe e deposita valores recebidos, reconcilia, emite notas de débitos e guias. Em princípio, essas tarefas não devem ser da responsabilidade do mesmo colaborador.
- Os empregados afectos ao Departamento de Património não são suficientes para cobrir adequadamente o conjunto de funções requeridas, tomando, sobretudo, em consideração a dimensão e expansão geográfica do património da Empresa, por conseguinte, as tarefas mais

complexas e importantes, como sejam a inventariação e conferência física do imobilizado, ficam para um plano secundário.

- O sistema contabilístico informatizado é inadequado, porque não permite obter uma informação das transacções nas diversas moedas, obrigando, assim, o registo extra contabilístico para se extrair a informação em moeda estrangeira.
- Os registos extras contabilísticos fazem com que se abdique de outras actividades, tais como a supervisão da contabilidade das Direcções Executivas, brigadas, Direcções por Funções e Representações Comerciais. Estas tarefas obrigam, indirectamente, os colaboradores a aderirem às políticas da empresa.
- No Departamento de Contabilidade, não há rotação de tarefas, havendo colaboradores que executam as mesmas tarefas há mais de 4 anos.
- A nível da empresa CFM, as construções da empresa não se encontram seguradas, embora constituam a parte significativa do total do imobilizado.
- No âmbito da reestruturação, a monitorização constitui um dos pontos fracos dos CFM, uma vez que a componente de avaliação do desempenho do sistema do controlo interno, não se faz sentir, constituindo uma fragilidade da gestão desta reforma, porque não houve combinação da avaliação contínua e pontual.

5.2 Recomendações

- Aquando do processo de reestruturação não foram elaborados planos que abrangessem também os departamentos. Facto este, que levou com que o sistema de controlo interno sofresse alterações pouco benéficas, visto que com a racionalização da força do trabalho maior parte das actividades foram concentradas numa única pessoa, ferindo assim alguns dos princípios do controlo interno que defendem a segregação de responsabilidade, bem como a delegação de funções. Para além dos princípios anteriormente referidos, foi ferido também o princípio que defende que a execução das transacções deve estar segregada de seu registo contabilístico, constituindo assim, mais um motivo suficiente para se concluir que o sistema de controlo interno aplicado no Serviço de Contabilidade da empresa Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P. sofreu alterações significativas após a reestruturação empresarial, trazendo poucas melhorias no seu funcionamento.
- Na base da nova descrição e especificação de tarefas e funções, dever-se-á determinar o real défice de recursos e definir o perfil de pessoal a recrutar, interna ou externamente, de modo que as funções da nova empresa de Portos Caminhos de Ferro de Moçambique E.P., sejam desenvolvidas com a eficácia necessária.
- Quanto à gestão do património, recomenda-se a exploração efectiva do módulo informático em uso, no sentido de activar ou adicionar a função que possibilita a monitorização das opções de compra, caducidade de seguros, inspecções de veículos, reparações a efectuar e todos os outros elementos administrativos que se revelam necessários.
- À aplicação informática de contabilidade, deve-se adicionar a componente registo e extracção de extractos por moedas, de modo que o pessoal que se encarregue pelo controlo extra contabilístico dos movimentos em moeda externa seja libertado e afecto a tarefas mais produtivas como, por exemplo, a gestão do Património da Empresa.
- Os serviços de Informática deveriam desenvolver um sistema ou base de dados que agrega e garanta a partilha, por todos os utentes e produtores de informação financeira, a nível nacional, assegurando uma adequada protecção, através de níveis de acesso suficientemente restritivos e seguros.

- Sugere-se a rotação de tarefas, para permitir que todos os colaboradores conheçam todas as tarefas desenvolvidas no Departamento e garantir a motivação dos colaboradores e a sua fácil substituição, em casos de falta de um ou outro.
- Deve-se assegurar a efectivação dos seguros de construções da empresa, principalmente os edifícios administrativos, dada a sua importância na persecução dos objectivos da empresa.
- Recomenda-se a elaboração de um manual de procedimentos de controlo interno, ajustado à realidade actual de toda empresa, que descreva e especifique as funções e tarefas de cada colaborador do Serviço de Contabilidade.
- Recomenda-se que sejam adstritas, de forma específica, à Direcção de Auditoria e Inspecção, as funções de monitorar o desenvolvimento e o ajustamento do actual sistema de controlo, considerando a evolução organizacional da Empresa.

6 BIBLIOGRAFIA

6.1 Básica

- ATTIE, William. Auditoria: Conceitos e Aplicações. 4. Ed. – São Paulo: Atlas, 2009.
- BOYNTON, Willian C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL Walter G. Auditoria. 7 Ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- CALDAS, M.P. Demissão: causas, efeitos e alternativas para empresa e indivíduo. São Paulo: Atlas, 2000.
- CALDAS, M. P. Downsizing: Consequências Organizacionais de Demissões Colectivas. Comportamento Organizacional e Gestão. V. 8, 2002.
- D'AVILA, Marcos Zahler; OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins. Conceitos e Técnicas de Controlos Internos de Organizações. São Paulo: Nobel, 2002.
- DA COSTA, Carlos Baptista. Auditoria Financeira - Teoria e Prática. Reis dos Livros. Editora VISILIS. Lisboa Portugal 2000.
- DeWITT, Rocki-Lee. The structural consequences of downsizing, Organizational Science. USA. V.4, n.1, p. 30-40. Fev., 1993
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. Auditoria Contábil: 4ª Ed. atual. São Paulo: Atlas, 2009.
- HAMMER, M., CHAMPY, J. Reengenharia: revolucionando a empresa em função dos clientes, da concorrência e das grandes mudanças da gerência. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- MAGLIAVACCA, N. Paulo; Controlos Internos nas Organizações: Um estudo abrangente dos princípios de controlo interno, ferramentas para avaliação dos controlos internos em sua organização; 2ª Edição, São Paulo: Edicta. 2004.
- MORAIS, Georgina e MARTINS, Isabel, Auditoria Interna: Função e Processos. Lisboa: Área Editora, 2007.

6.2 Complementar

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Um Curso Moderno e Completo. 6 Ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ALVAREZ, Maria Esmeralda Ballestero. Administração da Qualidade e da Produtividade: Abordagens do Processo Administrativo. São Paulo: Atlas, 2001.
- ATTIE, William. Auditoria Interna. São Paulo: Atlas, 1992.
- ATTIE, William. Auditoria: Conceitos e Aplicações. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- BOHLANDER, George. SNELL, Scott. SHERMAN, Arthur. Administração de Recursos Humanos. São Paulo: Cengage Learning, 2003.
- CASCIO, Wayne F. Downsizing: what do we know? What have we learned? Academy of Management Executive, Col 7, 1993.
- CHIAVENATO, Idalberto. Administração nos Novos Tempos. 2 Ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.
- CHIAVENATO, Idalberto. Os Novos Paradigmas: Como as mudanças Estão Mexendo com as Empresas. São Paulo: Atlas, 2003.
- CHIAVENATO, Idalberto. Gestão de Pessoas. 3 Ed. São Paulo: Campus, 2008.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. Auditoria Contábil: Teoria e Prática. 5º Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- DUBRIN, Andrew J. Fundamentos do Comportamento Organizacional. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário de Língua Portuguesa. Nova Fronteira, 2002.
- FERREIRA, Luiz António de Assis. TOMEI, Patrícia Amélia. Downsizing e Estresse. Rio de Janeiro: Revista Read PUC-RIO, edição 50, vol. 12, n. 2, 2006.
- FREEMAN, Sarah J; CAMERON, Kim S. A Convergence and reorientation framework. In: Organizational Science. USA. V.4. n.1. p. 10-29. Fev., 1993.
- HAMMER, M. Reengineering work: don't automate, obliterate. Harvard Business Review, v.68, n.4, p.104-12, July/Aug. 1990.

- INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Guia para normas de controlo interno. Trad. Heloísa Garcia Vidal Pinto. Brasília: Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal, 2007. v.19.
- KATZ, Harry. Downsizing and employment insecurity. In: CAPPELLI, Peter et al. Change at Work. New York: Oxford University Press, 1997.
- LACOMBE, Francisco José Masset. Dicionário de Negócios. São Paulo: Saraiva, 2009.
- MILKOVICH, George T. BOUDREAU, John W. Administração de Recursos Humanos, São Paulo: Atlas, 2000.
- PELEIAS, Ivam Ricardo. *Boletim IOB nº 37*, São Paulo, 2003.
- Pereira, Carlos Caiano e Franco, Victor Seabra, “*Contabilidade Analítica*”, 6ª Edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa, 2000.
- PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícios Veras. Manual de Auditoria Governamental. São Paulo: Atlas, 2003.
- Revista Xitimela nº10, 2006
- Revista Xitimela nº17, 2009
- WAGAR, Terry H. Factors affecting permanent workforce reduction: evidence from large canadian organizations. *Revue canadienne des sciences de l’administration*, v.14, n.3,1997.

6.3 Legislação

- Decreto 40/94 de 13 de Setembro.
- Portaria nº 1915-A de 26/03/1933

6.4 Recursos Online e Websites consultados

- CARVALHO, Leonardo e Souza. Downsizing. 31/12/2009. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/downsizing/37256>>. Acessado em: 29/05/2011.
- MATIELI, Luanna. Downsizing uma redução inteligente. 03/10/2010. <<http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/downsizing-umareducao-inteligente/30254>>. Acessado em: 29/05/2011

- NUNES, Paulo. Conceito de Downsizing. 26/10/2007. Disponível em: <<http://www.knoow.net/cienceconempr/gestao/downsizing.htm>>. Acessado em: 01/04/2011.
- RODRIGUES, Luciano. Dicionário RH. Set/2005. Disponível em: <<http://www.rhportal.com.br/dicionario.php>>. Acessado em: 29/05/2011.
- www.cfm.co.mz

Anexos
Questionários

Caro,

O meu nome é Augusta Paulo Xerinda, estudante finalista da Universidade Eduardo Mondlane, do Curso de Gestão. Com objectivo de complementar o conteúdo do trabalho de Licenciatura, pretendo realizar um questionário sobre o sistema de controlo interno e reestruturação empresarial da empresa Caminhos de Ferro de Moçambique, E.P. Neste contexto, venho por este meio solicitar a sua colaboração no preenchimento do questionário em anexo.

Agradeço antecipadamente a sua colaboração para o sucesso da presente pesquisa como um contributo para a realização do trabalho de Licenciatura em Gestão.

Instruções gerais:

Leia cada uma das questões e responda de forma sincera.

Cada pergunta somente é valida quando se escolher uma resposta que é “Sim” ou “Não”. Para eventuais observações deverão ser anotadas na planilha, no campo de observações. A sua finalidade é de proporcionar a cada pesquisado a oportunidade de redigir comentários acerca de cada resposta dada, formando assim um histórico.

Ao terminar o questionário verifique se deixou alguma questão por responder.

Melhores Cumprimentos.

A investigadora

Augusta Paulo Xerinda

Questionário A: Questionário geral de levantamento de dados sobre a organização.

<u>Item</u>	Questionário	Sim	Não	Observação
1.	A empresa possui controlos internos?			
2.	Eles são desenvolvidos por Auditores Internos?			
3.	Eles passam por programa de revisão antes de serem implantados?			
4.	Os controlos são testados periodicamente?			
5.	Os funcionários estão cientes do uso funcional dos controlos para a segurança e eficiência operacional da empresa?			
6.	Os controlos são monitorados?			
7.	A empresa está dividida em sectores?			
8.	Cada sector é sujeito a uma Auditoria Interna?			
9.	Existem algum histórico ou controlos internos modificados ao longo dos anos?			
10.	As modificações do controlo interno resultantes da redução do pessoal, foram por escrito identificadas pelos gestores antes da reestruturação?			
11.	Houve dimensionamento em termo de número de empregados em relação as tarefas a executadas?			
12.	Houve plano de fixação de responsabilidades divisionais, departamentais e individuais a nível da Direcção de Finanças?			

Questionário B: Controlos Internos após modificações originadas pela reestruturação empresarial

	Questionário	Sim	Não	Observações
1.	Os controlos internos modificados atenderam as necessidades do sector?			
2.	Foi compreendida a funcionalidade e executada de forma correcta por funcionários?			
3.	Havia dúvidas dos funcionários quanto a uso dos controlos internos?			
4.	De ponto administrativo houve críticas negativas quanto aos controlos?			
5.	Após o redimensionamento da mão-de-obra do departamento ou serviço, as tarefas aumentaram por cada funcionário?			
6.	Houve um documento escrito a formular as tarefas para cada indivíduo?			
7.	As actividades desenvolvidas após a reestruturação do departamento ou serviço, contemplam guarda de bens e registos em simultâneo?			
8.	Os funcionários tiveram um training orientado para as novas tarefas?			
9.	Existem procedimentos escritos para nova forma de executar as tarefas?			
10.	A área de Auditoria Interna é que formulou a nova maneira de executar as tarefas?			
11.	São feitas Auditorias Internas ao departamento ou serviço?			

Questionário C: Questionário de informações sobre rotinas dos departamentos no âmbito da reestruturação empresarial

Item	Questionários	Sim	Não	Observação
1.	Houve redução de número de funcionários no departamento ou serviço?			
2.	As tarefas foram repartidas pelos funcionários remanescentes?			
3.	A entidade que redistribuiu as tarefas pelos remanescentes baseou-se em algum critério?			
4.	Houve um estudo prévio das novas atribuições para cada funcionário dentro do departamento ou serviço?			
5.	Houve separação de actividades de custódia de bens com as actividades de registo?			
6.	Os funcionários continuam a desenvolver as actividades com base nos procedimentos anteriores a reestruturação da empresa?			
7.	Existe uma entidade encarregue de monitorar as mudanças resultantes do processo de reestruturação empresarial a nível da Direcção de Finanças?			
8.	Existe tarefas adicionais que antes não eram da responsabilidade do departamento ou serviço?			
9.	Essas tarefas eram da responsabilidade da Direcção de Finanças?			
10.	Com a concentração de mais tarefas aos funcionários remanescentes, permite ainda a conciliação atempada dos dados e informação?			
11.	O sistema do controlo interno é importante para o departamento ou Serviço?			