

SISTEMA DE CONTROLO INTERNO SOBRE A GESTÃO DE TESOURARIA

O caso: Aeroportos de Moçambique, E.P.

Jorlinho A. Frenque Mafumo

TRABALHO DE LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E FINANÇAS

UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE

FACULDADE DE ECONOMIA

Maputo, Moçambique

Julho de 2012

UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE
FACULDADE DE ECONOMIA

SISTEMA DE CONTROLO INTERNO SOBRE A GESTÃO DE TESOURARIA

O CASO: AEROPORTOS DE MOÇAMBIQUE, E.P.

Jorlino A. Frenque Mafumo

Tese de licenciatura apresentada junto ao curso de Licenciatura em Contabilidade e Finanças, sendo esta a primeira vez que submeto um trabalho de género, para a obtenção do título de licenciado, junto a Faculdade de Economia da Universidade Eduardo Mondlane.

Orientadora: Dra. Guilhermina Notiço

Maputo
Julho de 2012

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, 03 de SETEMBRO de 2012

Jorlino A. Frenque Mafumo

Jorlino A. Frenque Mafumo

Aprovação do Júri

Este trabalho foi aprovado com 15 valores no dia 27 de Julho de 2012 por nós, membros do Júri examinador da Universidade Eduardo Mondlane.

Eusebio Fodine

(Presidente)

J. F. Mafumo

(Arguente)

Guilhermina Botico

(Supervisor)

Dedicatória

À minha filha Kyara, que veio ao mundo no dia 21 de Setembro de 2011, facto extremamente marcante e incentivador para o culminar deste trabalho. Filha! Mais do que uma dedicatória, és o maior presente que DEUS enviou para mim. À sua BÊNÇÃO.

“Não há forma de medir quantos fracassos pela informação serão evitados e quantos *dollars* investidos serão poupados devido ao aumento de atenção a um efectivo sistema de controlo interno.”

Donald T. Nicolaisen – Chief Accountant SEC, Outubro 2004

AGRADECIMENTOS

À DEUS pela sua presença gloriosa, em todos momentos da minha vida.

Aos meus pais, especialmente a minha Mãe Estrela Isabel Chunguana, por toda dedicação, perseverança, e luta incansável na educação e formação dos seus filhos.

Aos meus irmãos Dércia e Sidy, por partilharem comigo todos os bons e maus momentos, no seio da nossa convivência. Outro especial para Angelina, minha noiva, por continuar a suportar todas as minhas virtudes.

À minha supervisora, Guilhermina Notiço por aceitar orientar-me na realização deste trabalho, pela sua paciência, atenção e humildade.

Ao Dr. António Silva (Administrador Financeiro), Dr. Ernesto Chaúma (Ex- Director Financeiro, agora Chefe do Gabinete de Planeamento e Controlo Interno – GPCI), Dr. Egas Chioco, (Técnico Superior de N1 afecto ao GPCI), Dr. Chongo (Chefe do Gabinete de Qualidade), Dra Clotilde Mudlovo (Chefe do Gabinete de Informática), e ao pessoal da área financeira, dos Aeroportos de Moçambique, E.P., por apoiarem-me no estágio profissional e fornecimento de dados para a realização do estudo de caso naquela instituição.

Aos meus amigos e colegas que pela paciência e tolerância quando tanto precisaram de mim, e estive ausente. Mas que de forma amigável mantiveram sempre o seu apoio.

Por último a todos que de forma directa ou indirecta, contribuíram e tem contribuído para o meu sucesso académico e profissional.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADM, E.P. – Aeroportos de Moçambique, E.P.

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants.

ARDs – Aeródromos.

ARPs – Aeroportos.

CA – Conselho de Administração.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

NIRF – Normas Internacionais de Relato Financeiro.

PA – Pedido de Adiantamento.

PES – Plano Económico e Social.

PGC – Plano Geral de Contabilidade.

SCI – Sistema de Controlo Interno.

SUMÁRIO

Este trabalho foi realizado com vista elucidar a importância de implementação das boas práticas de *corporate governance* no sistema de controlo interno para que possa possibilitar uma gestão mais profissionalizada e transparente, diminuindo a assimetria de informações para a maximização do valor na empresa. As boas práticas de *corporate governance*, prendem-se com a necessidade de cumprimento de normas, prestação de contas, transparência e senso de justiça.

Para tal, foi identificado para a realização deste trabalho um tema denominado *Sistema de Controlo Interno sobre a Gestão de Tesouraria*, onde se descreve a importância do controlo interno na gestão pública com o intuito de apresentar possíveis soluções, visando eliminar ou minimizar os efeitos resultantes da problemática hoje existente, relacionados à ênfase dada ao controlo eficiente e eficaz dos recursos, bem como a avaliação da acção dos gestores públicos. Foi realizado um estudo de caso nos ADM, E.P., no qual fez-se levantamento sobre as normas e procedimentos adoptados, bem como a discussão dos dados de pesquisa, relacionados com o processo de Gestão de Tesouraria.

Constatou-se que, o Sistema de Controlo Interno dos ADM, E.P., é levado a cabo desde os níveis mais altos de uma organização até aos níveis mais baixos, envolvendo desse modo o Conselho de Administração, as direcções e outros membros das organizações, e encontram-se implementados os procedimentos e regulamentos de controlo interno, convergindo com as boas práticas de governação corporativa, facto que fez validar como verdadeira a hipótese apresentada.

O processo de gestão de tesouraria nos ADM, está relacionado com procedimentos que são levados a cabo em operações de recebimentos (toda a transacção de entrada de valores na empresa, em numerário ou documentos, desde que devidamente certificados, reconhecidos e conferidos como originais) e operações de pagamentos (toda a transacção que envolve saída de valores da empresa, quer em numerário ou documentos).

Palavras-chave: Controlo Interno, Administração Pública, Governação Corporativa e Gestão de Tesouraria.

Índice Geral

Agradecimentos.....	i
Lista de abreviaturas.....	ii
Resumo.....	iii
1. INTRODUÇÃO.....	3
1.1 Contextualização.....	3
1.2 Problema de pesquisa.....	4
1.3 Relevância da pesquisa.....	4
1.4 Objectivos.....	5
1.4.1 Objectivo geral.....	5
1.4.2 Objectivos específicos.....	5
1.5 Hipótese.....	6
1.6 Metodologia.....	6
1.7 Resultados esperados.....	7
1.8 Limitações.....	8
1.9 Estrutura do trabalho.....	8
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
2.1 Controlo Interno e Sistema de Controlo Interno.....	10
2.1.1 Conceitos e interpretação.....	10
2.1.2 Factores Integrantes do Controlo Interno.....	12
2.1.3 Tipos de Controlo Interno.....	14
2.2 Técnicas de Controlos Internos.....	15
2.3 Princípios e regras para organização do Sistema de Controlo Interno.....	16
2.4 Sistemas de Controlo Interno.....	20
2.4.1 Componentes do Sistema de Controlo Interno.....	21
2.4.2 Características do Sistema de Controlo Interno e Suas Actividades.....	22
2.4.3 Riscos nos Sistemas de Controlo Interno.....	24
2.5 Medidas de controlo interno sobre as disponibilidades.....	25
2.5.1 Pagamento em dinheiro.....	25
2.5.2 Pagamento via bancos.....	26
2.5.3 Reconciliações bancárias.....	28
2.6 O controlo interno a nível internacional – <i>O sarbanes-oxley act</i>	29
2.6.1 Governação corporativa e os valores da Lei SOX no controlo interno.....	30

3. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E CONTROLO INTERNO.....	32
3.1 Princípios norteadores da administração pública e controlo interno.....	32
3.1.1 Importância do Controlo Interno na Administração Pública	34
3.1.2 Funções do Controlo Interno.....	34
3.2 Modelos de controlo interno	35
4. ESTUDO DE CASO	37
4.1 Breve historial da empresa	37
4.2 Principais actividades dos ADM, E.P.	39
4.3 Principais projectos da empresa em curso.....	40
4.4 Resultados de pesquisa sobre as normas e procedimentos adoptados pelos ADM, E.P.	41
4.4.1 Gestão do Orçamento	42
4.4.2 Gestão de Tesouraria	45
4.4.2.1 Recebimentos	45
4.4.2.2 Pagamentos.....	46
4.4.2.3 Reconciliação bancária.....	51
4.4.3 Gestão de contas bancárias.....	51
4.4.4 Contabilidade e prestação de contas.....	52
4.5 Discussão dos resultados da pesquisa	54
5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	57
5.1 Conclusões	57
5.2 Recomendações	58
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	59
7. ANEXOS.....	61

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Tipo de despesas pagas pelo fundo fixo.....	48
Tabela 2 – Valor do fundo fixo e seus limites	49
Tabela 3 – Tabela de prestações de contas	53

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O controlo interno é entendido como sendo uma actividade que procura garantir as boas práticas de gestão e procedimentos, bem como do cumprimento das políticas determinadas pela gestão. Ele constitui uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e sistemas coordenados, destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e ainda, maximizar o desempenho da entidade na qual se insere.

É importante realçar que os mecanismos de controlo visam não só prevenir, mas também garantir uma aplicação regular dos recursos públicos. Para além disso, considerando que a Administração Pública deve rigorosamente servir aos fins para os quais o Estado foi criado, evidencia-se a necessidade de permanente incidência do controlo sobre toda e qualquer actividade administrativa.

Para que a administração pública possa cumprir e assegurar o bem-estar social é imprescindível que disponha de recursos suficientes para tal fim (arrecadação de receitas), uma vez que os serviços prestados pelo Estado demandam de uma contraprestação (aplicação das despesas). Daí que, independentemente do papel do Estado a administração pública precisa de ser controlada e, com intuito de conferir maior eficácia, eficiência e economicidade aos gastos públicos e dar maior transparência na aplicação de recursos públicos, existe o controlo interno, instrumento obrigatório que auxilia na gestão pública e actua de forma preventiva na detecção de irregularidades.

Assim, este trabalho procurará de maneira sintetizada, elucidar da importância de implementação das boas práticas de *corporate governance* (de expressão inglesa que significa “governança corporativa”) no sistema de controlo interno para que possa possibilitar uma gestão mais profissionalizada e transparente, diminuindo a assimetria de informações para a maximização do valor na empresa. De onde que, as boas práticas de *corporate governance* irão cingir-se basicamente, à necessidade de cumprimento de normas (*compliance*), prestação de contas (*accountability*), transparência (*disclosure*) e senso de justiça (*fairness*).

1.2 Problema de pesquisa

Com a aprovação do Estatuto Orgânico da Inspecção-Geral de Finanças, o correspondente Regulamento Interno, pelo Decreto n.º 40/99, de 29 de Junho, e o Diploma Ministerial n.º 57/2000, de 21 de Junho, respectivamente, observou-se mais um avanço no fortalecimento do controlo interno em Moçambique, uma vez que a função de zelar pela observância rigorosa da disciplina financeira do Estado e outros entes públicos já fora conferida ao órgão acima referenciado pelo próprio Estatuto Orgânico do Ministério das Finanças.

Todavia, o controlo interno dá ao Administrador suporte e confiança na gestão do património do Estado e ou, dos entes públicos. Este compreende uma relevante ferramenta no domínio preventivo, detectivo e correctivo, que deve ser operado com todo o rigor e independência, a fim de cumprir as finalidades que se propõe.

Contudo, os inúmeros casos de incompetência, impropriedades, nepotismo, fraudes, práticas perversas sobre a gestão de fundos públicos, continuam abalando a confiança e a credibilidade da sociedade/população, em relação as instituições públicas moçambicanas. Tais factos demonstram que os sistemas de controlo interno possuem deficiências que os impedem de garantir de forma razoável, eficiente, eficaz e qualitativa, a gestão e a prestação de serviços pelos órgãos públicos. Diante destes factos a questão que se coloca a presente pesquisa é:

Será que a Gestão de Tesouraria é feita de uma maneira eficiente e eficaz à luz do Sistema de Controlo Interno, de modo a cumprir com os procedimentos e políticas determinadas pela gestão?

1.3 Relevância da pesquisa

A relevância desta pesquisa em relação ao Sistema de Controlo Interno sobre a Gestão de Tesouraria é resultado do interesse de aprofundar o conhecimento no tema escolhido, traduzindo-se na oportunidade de incrementar o aprendizado em assuntos correlatos à administração pública, na constituição de uma actividade imprescindível a todo esforço humano colectivo pela busca dos objectivos firmados. Donde que, se não existe controlo é significado de que a administração pública não tem como mensurar o cumprimento de metas nem a execução de orçamentos, pela inobservância de um dos intrínsecos instrumentos da administração.

Neste contexto, importa ressaltar a expansão dos limites das acções de controlo para além do conhecimento de eficiência, incluindo-se também o conceito de eficácia dos resultados. Assim, o controlo interno em uma entidade desempenha como maior objectivo, a protecção do património constituindo de igual modo uma ferramenta de apoio a contabilidade, o que releva a necessidade de estudos direccionados nessa área, tendo em vista a importância de um Sistema de Controlo Interno que evidencie indicadores de excelência na execução das políticas públicas.

Outra justificativa, deve-se fundamentalmente pela relevância na área do conhecimento sobre o controlo interno nas instituições públicas, uma vez que a bibliografia que retrata sobre esse assunto se volta mais amplamente para discussões no âmbito das instituições privadas, o que confere a escassez de publicações inerentes ao tema.

1.4 Objectivos

Os objectivos podem ser divididos em final ou intermediários, ou geral e específicos.

1.4.1 Objectivo geral

Segundo BEUREN (2003:65), “O objectivo geral indica uma acção ampla, por isso mesmo deve ser elaborado com base na pergunta da pesquisa”. Assim, com base nesses conceitos, definiu-se como objectivo geral da presente pesquisa o seguinte:

- Analisar a importância do controlo interno como um instrumento que proporciona à Administração Pública, uma boa gestão dos fundos públicos através de um controlo eficiente e eficaz dos recursos.

1.4.2 Objectivos específicos

De acordo com BEUREN (2003:53), os objectivos específicos devem escrever acções pormenorizadas, aspectos específicos para alcançar o objectivo geral estabelecido.

Ainda BEUREN (2003:56), refere que, tanto objectivo geral como os objectivos o específicos precisam manter coerência entre si, o que pressupõe a harmonização entre eles e a subordinação destes em relação àquele. Desde já, têm-se como objectivos específicos:

- Caracterizar as políticas e procedimentos usados no processo administrativo das receitas e despesas públicas;
- Apresentar e descrever as características e importância do controlo interno na gestão das receitas e despesas públicas;
- Avaliar os controlos internos e seus sistemas na gestão de tesouraria em empresas públicas.

1.5 Hipótese

Hipótese é uma solução provisória ao problema levantado e, conseqüentemente, uma provável solução ao tema central. De acordo com GIL (2002:30), hipótese é uma explicação susceptível de ser declarada verdadeira ou falsa.

O controlo interno no sector público é um mecanismo através do qual a entidade avalia o cumprimento das metas previstas no orçamento planeado, comprova a legalidade e avalia os resultados de acordo com os princípios que regem a administração pública, controlo a gestão dos recursos públicos, servindo de apoio aos controlos administrativos, aos gestores e ao controlo interno. Assim, pelo facto de que o orçamento público pode ser uma ferramenta do controlo interno na administração pública e com base na análise dos conceitos e objectivos do controlo interno, pretende-se validar a hipótese que a seguir se apresenta:

Ho: Os procedimentos e regulamentos do sistema de controlo interno, convergem com os instrumentos das boas práticas de governação corporativa, quanto a gestão dos recursos públicos.

1.6 Metodologia

A escolha do delineamento deve considerar o pressuposto que orienta a pesquisa. Neste estudo, definiu-se o seguinte pressuposto: Sistema de Controlo Interno sobre a Gestão de Tesouraria, no que vai cingir na descrição da importância do controlo interno na gestão pública com o intuito de apresentar possíveis soluções, visando eliminar ou minimizar os efeitos resultantes da problemática hoje existente, relacionados à ênfase dada ao aspecto legal e formal da gestão, ao da avaliação da acção dos gestores públicos.

Assim, a pesquisa poderá ser enquadrada na **tipologia descritiva**, de acordo com GIL (2002:45), tem como objectivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenómeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.

No que concerne aos **procedimentos**, refere-se a uma **pesquisa bibliográfica**. Segundo MARTINS (1990:23), é a que se efectua para se resolver problema ou adquirir conhecimentos a partir de consultas a livros, artigos, jornais, entre outros. Tem como objectivo recolher, seleccionar, analisar e interpretar as contribuições teóricas já existentes sobre determinado assunto.

Assim, uma vez que o estudo consistiu na colecta, selecção, análise e interpretação da literatura pertinente ao assunto, composta de livros, manuais, teses, dissertações, artigos científicos, sites especializados de internet, e mais, a **pesquisa é de carácter bibliográfico** que se prenderá no esclarecimento sob ponto de vista teórico nos conceitos de controlo interno e sistemas de controlo interno aliados a sua importância na gestão pública, uma vez que defendem o património público, assegurando o cumprimento dos procedimentos previstos, prevenindo, detectando e corrigindo erros.

A pesquisa também pode ser classificada como documental, pois conforme conceitua BEUREN (2003:89):

A pesquisa documental vale-se de matérias que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa assim, seleccionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair algum sentido dela e introduzir-lhe algum valor, podendo desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

Para a elaboração do trabalho proposto, foram consultados colectâneas bibliográficas sobre os assuntos relacionados ao tema central, que é a Sistema de Controlo Interno sobre a Gestão de Tesouraria na Empresa Pública, além da consulta aos instrumentos legais pertinentes ao tema.

1.7 Resultados esperados

No final, espera-se que esta pesquisa possa possibilitar novas dimensões e tratamento conferidos ao objecto de estudo, servindo como base para direccionar novas pesquisas. Assim sendo, não há pretensões de exaurir toda a problemática que envolve o tema, mas sim apresentar concisamente uma

análise, reflexão e discussão com base na literatura pertinente, pois se considera o controlo interno como ferramenta fundamental da gestão pública.

1.8 Limitações

As limitações podem ser os entraves encontrados para a consecução da pesquisa. Podem ser dificuldades encontradas que podem inviabilizar a resolução do problema. A partir desta aceção de “limitação” embora o tema controlo interno seja de grande importância para as entidades, tanto públicas ou privadas, os resultados obtidos não são muito divulgados, configurando-se assim, numa limitação para o presente estudo.

Houve limitação na recolha de informações, uma vez que a empresa encontrava-se ainda “agitada”, devido aos últimos acontecimentos de desvios de fundos do erário público. Daí que os entrevistados e outros funcionários receavam muito em disponibilizar dados ou informações relacionados com o tema em apreço, facto que fez com que o trabalho de licenciatura levasse mais tempo do que previsto.

Outra limitação para a presente pesquisa é a pouca divulgação da obrigatoriedade de se manter, na administração pública, sistemas integrados de controlo interno. A pouca divulgação de informações sobre o controlo interno por parte das entidades públicas, faz com que o controlo interno, em muitos casos, ocorra de maneira não estruturada e por vezes pretextando o cumprimento da lei.

1.9 Estrutura do trabalho

O trabalho é composto por V Capítulos. Sendo que no Capítulo I, se tem a introdução que contextualiza a importância dos instrumentos de controlo interno na Administração Pública, no que tange a transparência, eficiência e eficácia na aplicação dos recursos públicos. Em seguida, apresenta-se o problema de pesquisa quanto ao cumprimento de políticas e procedimentos pela gestão, relevando o controlo como um instrumento de mensuração para o cumprimento de metas estabelecidas. Ainda no mesmo capítulo, encontram-se plasmados os objectivos e a hipótese a ser validada no culminar do trabalho, a metodologia que foi usada para a pesquisa tendo em conta os pressupostos definidos, assim como os resultados esperados e as limitações para a realização desta pesquisa.

O Capítulo II, trata da revisão bibliográfica de várias obras com maior enfoque ao controlo interno e sistemas de controlo interno, onde se apresenta diversos conceitos e interpretações, tendo como

referência várias obras e documentos que de uma forma generalizada, abordam assuntos relacionados com o tema em apreço. Já no Capítulo III, debruça-se matéria relacionada com a administração pública e controlo interno, onde se faz menção das funções e importância do controlo interno, bem como dos princípios norteadores na administração pública.

No IV Capítulo, tem-se a confrontação dos assuntos retratados nos capítulos anteriores, através da apresentação de um estudo de caso nos Aeroportos de Moçambique, E.P. Para terminar, no Capítulo V, o presente trabalho apresenta as conclusões e recomendações dos assuntos retratados no tema causa, sendo a bibliografia e anexos apresentados nos Capítulos VI e VII, respectivamente.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Controlo Interno e Sistema de Controlo Interno

2.1.1 Conceitos e interpretação

“Controlo interno compreende a plano de organização e todos os métodos e medidas adoptados na empresa para salvaguardar seus activos, verificar a exactidão e confiabilidade de dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito às políticas administrativas fixadas pela gestão” (Comité de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contabilistas Públicos Certificados – (*American Institute of Certified Public Accountants – AICPA*)).

“O controlo interno é um instrumento de gestão que é utilizado para proporcionar uma garantia razoável de que se cumpram os objectivos estabelecidos pela direcção” (Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI).

O controlo interno numa entidade desempenha como maior objectivo, a segurança do património, além de gerar eficiência no alcance do objectivo social o que se manifesta como resultado e obviamente ferramenta de apoio à contabilidade. Sendo que a partir de um sistema de controlo interno, procura-se evitar desvios, perdas e desperdícios, assegurando de uma forma razoável o cumprimento de normas administrativas e legais e proporcionando a identificação de erros, fraudes e seus respectivos responsáveis.

Assim, segundo ATTIE (1998:114), sob uma óptica empresarial, o controlo interno visa os seguintes objectivos:

- Salvar e proteger seus activos;
- Verificar o grau de confiabilidade e exactidão dos registos contabilísticos;
- Promover a eficiência operacional.

A *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), preocupada com a administração pública, promoveu em vários países uma pesquisa sobre o uso de controlos internos, cujo resultado ficou consolidado no *Guia para Normas de Controlo Interno*, na qual define controlo interno como sendo:

Todo o sistema de controlos financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, (...) incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecido pelos administradores segundo os objectivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma económica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância de políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidelidade e integridade dos registos contabilísticos e produzindo informações financeiras e gerências confiáveis e tempestivas. (INTOSAI, 1992).

Segundo o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*¹ apud ATTIE (1998:110), o Controlo Interno é definido como sendo o processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direcção e outros membros de uma organização, com o objectivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objectivos:

- a) **Eficácia e eficiência dos recursos** – objectivo do alcance básico das metas de desempenho e rentabilidade da entidade, com menção a salvaguarda dos activos;
- b) **Fiabilidade da informação financeira** – para este objectivo, as demonstrações financeiras devem reflectir transacções reais, consignadas pelos valores reais e enquadramentos correctos; e
- c) **Cumprimento das leis e normas estabelecidas** – observância da aplicabilidade das normas que a entidade está sujeita (*Compliance*).

Afirma ainda que, “Controlo Interno compreende o plano de organização dos métodos e medidas, adoptadas pela empresa, para proteger seu património, verificar a exactidão e seus dados contabilísticos fidedignos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração”.

Ainda ATTIE (1998:111), o controlo interno compreenderá todos os meios planeados pela empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias actividades com o propósito de fazer cumprir os seus objectivos.

¹ Internal Control – Integrated Framework Disponível em:
http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm, acesso 7/03/2010.

Através destes conceitos, pode-se observar que a alta administração e os gestores são os responsáveis por planear, organizar, dirigir e controlar todos os desempenhos da organização.

Pode-se observar também de forma bastante genérica, que o controlo interno envolve todos os processos e rotinas de natureza contabilística e administrativa, com a ideia de organizar a empresa de tal forma que seus colaboradores compreendam, respeitam e façam cumprir as políticas traçadas pela administração.

2.1.2 Factores Integrantes do Controlo Interno

Pela sua amplitude, o controlo interno, para ser compreendido correctamente deve ser examinado ao seu real significado. Dessa forma, MORAIS (2003:18) cita alguns requisitos que devem ser observados como factores integrantes do controlo interno:

- Políticas - Compreendem o conjunto de declarações de carácter administrativo a respeito das intenções da organização em relação a um determinado tema. Podem ser conceituados como “guias de raciocínio”, planeadas para a tomada de decisão em níveis inferiores, decisões estas aplicáveis a situações repetitivas, tendo em vista canalizar as decisões para objectivos estabelecidos. É possível a identificação de dois níveis distintos de preocupação em termos do estabelecimento de políticas:

- a) Políticas globais, que afectam todo o comportamento da organização (políticas estratégicas);
- b) Políticas operacionais, que têm uma menor faixa de influência e que muitas vezes, aparecem como verdadeiras “regras de trabalho”.

- Objectivos - Devem ser entendidos como seus planos e declarações estratégicas no amplo sentido. O estabelecimento de objectivos precede sempre a escolha das metas e selecção, desempenho, implementação e manutenção dos sistemas que têm como finalidade a segurança na consecução dos objectivos.

- Metas - São alvos específicos, quantificados, dentro de sistemas específicos e podem também ser denominados como metas operacionais, padrões operacionais, nível de desempenho ou resultados esperados. Devem ser identificados em cada sistema, claramente definidas, mensuráveis, com

adequado grau de realismo e consistentes com os objectivos estratégicos. Os riscos de sua não realização devem ser também explicitamente reconhecidos.

- Plano de organização - É o modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão de trabalho adequada e balanceada de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objectivos da organização. Representa, em outras palavras, a definição de quem faz o quê, e quem tem autoridade sobre quem na organização.

- Métodos e medidas - Estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para chegar a determinado fim, mesmo que não tenham sido preestabelecidos formalmente (normas, sistemas, manuais de serviço e rotinas). A organização como um todo pode ser caracterizada como a conjunção de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõe-se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e registar informações finais. O planeamento de um sistema, além de resultar num sistema eficiente, prático, económico e útil, deve levar em conta a definição de procedimentos específicos destinados a promover o controlo sobre as operações e as actividades preferencialmente formalizadas através de manuais.

- Protecção do património - Compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da organização (custódia, controlo e contabilização de bens, normas, e mais).

- Exactidão e fidedignidade dos dados contabilísticos - Correspondem a adequada precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade. A classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, seguida da exactidão de um plano de contas que facilite o seu registo, preparação e contabilização de um manual descritivo do uso das contas conjugado à definição de procedimentos que possibilitem a análise, conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências são elementos significativos para a expressão da fiel escrituração contabilística (Plano Geral de Contas, regras de contabilização, manuais de serviços, conciliação contabilística dos diversos sistemas com a contabilidade e levantamento de contas não escrituradas electronicamente).

- Eficiência operacional - Compreende a acção ou força a ser posta em prática nas transacções realizadas pela organização. A definição de adequado plano de organização aliada aos métodos e procedimentos bem definidos, assim como a observação de normas convenientes no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinado para desenvolver suas actividades

e adequadamente supervisionado por seus responsáveis, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações.

Logo, de uma forma isolada ou agregada a maior parte desses requisitos poderão contribuir de uma forma positiva, para um funcionamento efectivo do Sistema de Controlo Interno.

2.1.3 Tipos de Controlo Interno

Segundo o AICPA, *apud* COSTA (2000:140) o controlo interno na empresa pode ser bem amplo, assim, pode-se caracterizá-lo em dois grandes grupos: Administrativo e Contabilístico.

Controlo Interno Administrativo – Inclui, embora não se limite, o plano de organização e os procedimentos e registos que se relacionam com os processos de decisão que conduzem à autorização das transacções pelo órgão de gestão.

Controlo Interno Contabilístico - Compreende o plano da organização relacionado com a protecção dos bens, direitos e obrigações da empresa e a fidedignidade dos registos financeiros. De modo que, conseqüentemente, proporcionem uma razoável certeza de que:

- a) As transacções são executadas de acordo com uma autorização geral ou específica do órgão de gestão;
- b) As transacções são registadas de modo a:
 - i. Permitirem a preparação de demonstrações financeiras em conformidade com o PCGA² ou com qualquer outro critério aplicável a tais demonstrações;
 - ii. Manterem um controlo sobre os activos;
- c) O acesso aos activos é apenas permitido de acordo com autorização do órgão de gestão;
- d) Os registos contabilísticos dos activos são periodicamente comparados com esses mesmos activos, sendo tomadas acções apropriadas sempre que se encontrem quaisquer diferenças.

² Princípios de Contabilidade Geralmente Aceites.

2.2 Técnicas de Controlos Internos

Para CAVALHEIRO e FLORES (2007:38), algumas técnicas de controlos internos devem estar inseridas nas rotinas das pessoas e unidades administrativas para que se alcancem os objectivos do controlo. Assim, dentre várias técnicas de controlos internos existem algumas que se requerem que sejam obrigatoriamente instituídas por qualquer sistema de controlo interno, a saber:

- Autorização - É uma técnica que consiste em limitar determinadas operações mediante autorização de pessoa diferente da que executa a tarefa.
- Correlação - Esta consiste em conciliar saldo de contas contabilísticas, ou ainda, a correlação existente entre dados e informações. Exemplo: conciliação bancária, inventários físicos e contabilísticos, arrecadação de impostos no sector tributário e os valores lançados na contabilidade, a aquisição de bens patrimoniais no sector de património e os valores contabilizados.
- Numeração sequencial - É uma forma de controlo bastante simples que consiste em enumerar sequencialmente determinado documento, com o objectivo de assegurar a integridade do processo, como pedidos e autorizações.
- Controlo de totais - O controlo de totais consiste em confrontar as somas dos valores que importam em conferências de forma a assegurar-se que todas as transacções foram executadas.
- Operações pendentes - Consistem em registar as operações omissas de um processo e criar rotinas de verificação dessas operações.
- Dupla verificação - É um dos mecanismos elementares para detectar erros, consistindo na repetição ou nova execução em detalhes da actividade sujeita a controlo. Pode ser efectuada pela mesma pessoa, todavia, o nível de confiança aumenta quando a acção é realizada por outra. É a implementação da cultura do “fazer e conferir” até o momento em que haja o comprometimento das pessoas em se concentrarem e fazer *certo da primeira vez*. Mesmo

assim, na prática, sabe-se que há necessidade da conferência e esta cultura deve ser fomentada, evitando que não haja preocupação de cada pessoa com a eficácia do processo.

- Controlo prévio - Esta técnica ou mecanismo difere da dupla verificação, porque é realizado antes desta e envolve a avaliação de juízo da transacção. Exemplo: controlo da emissão da nota de desempenho.
- Análise de balanços - A análise das demonstrações contabilísticas da organização pode revelar importantes itens de controlo ou a sua ausência, principalmente a análise da evolução de índices e indicadores onde as alterações significativas devem ser investigadas.
- Indicadores de desempenho - Os índices de desempenho nos processos devem ser criados e analisados e, assim como a análise de balanço, essa rotina revela desvios de comportamento e pode indicar desvios de controlos.

2.3 Princípios e regras para organização do Sistema de Controlo Interno

A finalidade do controlo da Administração Pública, em sentido amplo, é de verificar se o gestor aplica os recursos que lhes são repassados de maneira responsável, eficiente e moral. Contudo, o controlo não se restringe apenas às aplicações de recursos, ele tem enfoque também sobre a gestão da coisa pública. Ele deve actuar também na avaliação de resultados no que diz respeito à eficácia e eficiência da gestão financeira, orçamentária e patrimonial da Administração Pública, directa ou indirecta, assim como na verificação da eficácia e eficiência da aplicação de recursos por entidades privadas, quando aqueles são oriundos de ente público.

Nessa ordem de ideias, CAVALHEIRO e FLORES (2007:34-38), citam vários princípios e regras que concorrem para uma plena organização do sistema de controlo interno, a saber: segurança razoável, integridade e competência, acompanhamento dos controlos, organização, registo oportuno, sistema de autorização e execução, segregação de funções, acesso restrito, determinação das responsabilidades, normalização, comunicação interna, cumprimento da legislação e protecção dos activos.

Segurança razoável - O sistema de controlo interno deve oferecer a segurança razoável de que os objectivos gerais da organização serão cumpridos. Para tal, há que ter um nível satisfatório de confiança por meio da garantia da independência profissional dos integrantes e dos departamentos. Mesmo que se reconheça como metodologias existentes a “Unidade de Controlo Interno” ou a “Contabilidade de Gestão³”, ambas integrando funções por vezes conjuntas de “controlos e auditoria” ou “auditoria e contabilidade” em benefício do princípio da segregação de funções, estas tarefas devem ser desempenhadas, por medida de segurança, por diferentes departamentos e independentes. A Auditoria deve reportar-se à alta gestão e ser independente da Contabilidade de Gestão. A Contabilidade de Gestão organiza os controlos contabilísticos e a relação destes com os outros departamentos, sendo que a auditoria recomenda-se que seja desempenhada por departamento de auditoria independente.

Ainda em volta do princípio da segurança dos controlos é que não se recomenda que a coordenação dos departamentos de auditoria (principalmente) e de contabilidade de gestão sejam ocupados por pessoal que não seja de provimento efectivo da instituição.

Integridade e competência - Os chefes, directores e colaboradores devem caracterizar-se por sua integridade pessoal e profissional, possuir um nível de competência que lhes permita entender a importância de desenvolver, implantar e manter controlos internos apropriados, assim como alcançar os objectivos gerais traçados para os mesmos controlos. Neste âmbito, o incentivo à educação formal e à formação profissional deve ser constante. Tomando de princípio que pessoas instruídas e educadas podem entender com mais facilidade a finalidade dos controlos.

Acompanhamento dos controlos - O tempo passa, os sistemas de controlos também modificam-se. Mesmo os procedimentos que antes eram eficazes podem tornar-se obsoletos devido ao envolvimento de novas tecnologias, admissão ou demissão do pessoal, assim como modificações nos processos. Daí que, é importante que haja rotinas de verificação e acompanhamento constante do sistema de controlo interno, contudo, será fundamental e recomendável que as verificações se façam em separado.

³ Órgão administrativo responsável pela gestão económica da empresa.

As constantes rotinas fazem parte do próprio sistema de controlo e devem estar inseridas no seu planeamento. Consistem em testar permanentemente os sistemas de controlos, mediante relatórios e suas correlações ou evoluções relativas a índices de desempenho. Por exemplo, o relatório de gastos com veículos é verificado por pessoa diferente da que elabora o relatório e esta tem a responsabilidade de identificar desvios de comportamento no consumo de combustíveis. Ocorrendo alterações, devem ser investigadas e podem revelar deficiências no controlo interno. Indicadores de desempenho nos processos são excelentes instrumentos de avaliação dos controlos internos. É conveniente que para todos os processos sejam criados indicadores para medir sua eficácia e eficiência.

Ocorrendo desvios no sistema de controlo interno, devem ser sempre investigados e podem indicar deficiências ou melhorias necessárias nos controlos. Esses desvios podem ser alcançados por exemplo, com o processo de compra, desde o pedido até a chegada do material, em relação ao tempo que o processo leva na organização, assim como o prazo médio de compras (tempo para pagamento), no qual os desvios em comparações com os tempos e prazos médios históricos podem indicar problemas ou novas necessidades de controlos internos.

A avaliação em separado dos controlos internos serve não só para testar a eficácia dos controlos, mas inclusive para testar a eficácia das verificações constantes, ou seja, da auto-adaptação dos controlos. A função de avaliação em separado dos controlos internos é feita pela auditoria interna e/ou externa.

Organização - Na estrutura do controlo interno, todas as transacções e os factos significativos devem estar claramente documentados, e a documentação deve estar sempre disponível para exame. Mais difícil do que guardar os documentos é encontrá-los quando se necessita deles. Por isso, é importante que a instituição tenha consciência que um sistema de digitalização de documentos e informatização sobre a localização electrónica e física dos documentos é essencial para a economia e segurança da organização. Muitas instituições chegam a adjudicar contratos para a guarda de documentos, o que é um desperdício.

Registo oportuno - As transacções e os factos significativos devem ser prontamente registados e adequadamente classificados. Contabilização e outros registos administrativos em atraso apontam para falta de controlos internos ou sua ineficiência.

Sistemas de autorização e execução - As transacções e factos relevantes devem ser autorizados e executados somente por pessoas que actuem no âmbito de sua competência. As permissões de acesso a sistemas, *softwares* ou a determinados documentos e informações devem ser claras e obedecidas, além de atender ao princípio da segregação de funções. Todas as referências sobre o sistema de autorização e execução devem ser feitas no manual de organização do sistema de controlo interno.

Segregação de funções - As tarefas e responsabilidades essenciais ligadas à autorização, ao processamento, ao registo e à revisão das transacções e factos devem ser distribuídas entre diferentes pessoas e/ou unidades administrativas, a fim de reduzir os riscos de erros, fraudes e desperdícios. O trabalho de uma pessoa ou unidade deve ser automaticamente verificado por outra nos fluxos normais de trabalho. Não pode uma única pessoa ter todo um processo sob o seu domínio, se este domínio possibilitar erros, fraudes ou desperdícios não identificáveis em seu curso normal.

Acesso restrito - O acesso a recursos, registos e determinados locais deve ser limitado a pessoas autorizadas, responsáveis por custódia ou uso, como as do almoxarifado⁴ e as da tesouraria. Os recursos devem ser confrontados com os registos periódicos, para assegurar a responsabilidade e determinar a sua compatibilidade. Por exemplo, numa unidade de cobrança, os valores arrecadados e obtidos pelo sistema, devem ser comparados com a arrecadação lançada na Contabilidade.

Determinação das responsabilidades - Todos devem conhecer os direitos e deveres das pessoas e das unidades administrativas, bem como as atribuições de seus cargos com a linha hierárquica claramente definida. Não há como cobrar responsabilidades se não estiverem claras as atribuições. Ressalta-se que, não basta que as pessoas conheçam as suas responsabilidades do ponto de vista “vertical” da organização, mas, sim, que também conheçam os seus papéis nos processos de gestão.

Normalização - Todos os procedimentos, processos e documentos devem ser alvo de normalização ou mediante instruções de controlo ou manual de organização do sistema de controlo interno. A organização do organograma, por exemplo, com definição das atribuições específicas e comuns das unidades administrativas, o desenho do fluxo dos processos internos, os manuais de procedimentos sectoriais, as rotinas das unidades, bem como as determinações sobre formulários, procedimentos,

⁴ Lugar destinado à armazenagem em condições adequadas de produtos para uso interno, seja em empresas públicas ou privadas.

prestações de contas, devem ser objectos de normalização. Deve-se ter o cuidado para que as normalizações sobre controlos internos não sejam extensas, que sejam simples e sofram periódica reavaliação.

Comunicação interna - Sistemas de comunicação interna e acesso aos meios de comunicação devem ser regulamentados. O uso indiscriminado de sistemas de comunicação electrónica pode ser muito prejudicial para a entidade, por provocar perdas de tempo, desestimular o relacionamento pessoal entre os servidores em detrimento de mensagens electrónicas, provocar mal-entendidos por mensagens lidas e interpretadas equivocadamente, provocar falhas de segurança em sistemas da empresa por recebimento de vírus e outros. O acesso à internet também deve ser regulamentado para evitar abusos. Com a expansão dos meios de comunicação, a entidade deve estabelecer os mecanismos de comunicação que considera aceitáveis e sua utilização de forma coerente com os objectivos da organização.

Cumprimento da legislação - O conhecimento sobre a legislação que envolve a entidade é essencial para os controlos internos. As pessoas envolvidas com a instituição devem dominar a legislação em que estão inseridas. Para tanto, deve haver clara determinação sobre que unidades devem cumprir determinadas legislações, bem como manter o acompanhamento sobre as actualizações ou novidades legislativas que interferiram na organização. Por exemplo, a segurança no trabalho é regulamentada e não pode haver desconhecimento sobre essa legislação pela parte competente da entidade.

Protecção dos activos - Proteger os activos significa proteger não apenas o caixa, mas os bens e os direitos de qualquer natureza. Determinar as responsabilidades sobre a guarda e protecção dos activos é item de controlo interno, como, por exemplo, estabelecer qual a unidade deve preocupar-se com a busca de direitos tributários, com a guarda e conservação dos bens móveis e imóveis, seguros, sistemas de vigilância e protecção contra furtos e roubos.

2.4 Sistemas de Controlo Interno

Um sistema de Controlo Interno é um processo que é levado a cabo desde os níveis mais altos de uma organização até aos níveis mais baixos, envolvendo desse modo o Conselho de Administração, as direcções e outros membros das organizações.

Para COSTA (2000:124), o sistema de controlo interno estende-se para além das matérias que se relacionam directamente com as funções do sistema contabilístico e compreendem o ambiente de controlo e procedimentos de controlo.

Entende-se por ambiente de controlo, a atitude global, a consciencialização e as acções dos directores e administradores relativamente ao sistema de controlo interno e à sua importância para a empresa.

Quanto aos procedimentos de controlo significam as políticas e os procedimentos que, para além do ambiente de controlo, o órgão de gestão estabeleceu a fim de atingir os objectivos específicos da empresa.

Sendo que para a NIR⁵ 400 (parg. 08), um Sistema de Controlo Interno, significa todas as políticas e procedimentos (Controlo Interno) adoptados pela gerência de uma entidade para contribuir para a obtenção do objectivo da gerência de assegurar, tanto quanto praticável a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência as políticas de gestão, a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, e o rigor da plenitude dos registos contabilísticos, e preparação tempestiva de informação financeira credível.

De acordo com as citações acima, pode-se sinteticamente, concluir-se que um sistema de controlo interno possibilita a manutenção de um procedimento célere e actualizado de informações administrativas e financeiras que torna eficiente e segura a tomada de decisões e proporciona maior tranquilidade ao gestor público em relação aos actos que possam ser praticados por seus subordinados.

2.4.1 Componentes do Sistema de Controlo Interno

Segundo o COSO (1992), o sistema de controlo interno é composto de cinco componentes inter-relacionadas, que derivam da forma como a gestão gere o negócio e de como são integradas no processo de gestão. O modelo do COSO considera que as componentes do controlo formam um sistema integrado, que reage dinamicamente, face a condições de mudança. Essas componentes são as seguintes:

- O ambiente de controlo que significa a atitude geral, a consciencialização e as acções da gestão e do órgão de gestão a respeito do sistema de controlo interno e a sua importância dentro da

⁵ Norma Internacional de Revisão/Auditoria. IFAC.

entidade e que dá a tónica a uma organização, influenciando a consciência de controlo do seu pessoal. É o ponto de partida para os outros componentes do controlo interno, proporcionando disciplina e estrutura;

- A avaliação do risco é a identificação e análise pela entidade dos riscos relevantes para a realização dos seus objectivos, formando a base para a determinação de como os riscos devem ser geridos;
- As actividades de controlo são as políticas e os procedimentos que ajudam a assegurar que os objectivos da gestão são executados, minimizando o risco. As actividades de controlo incluem controlos do tipo prevenção, detecção, orientação, correcção, compensação, informáticos e de gestão;
- A informação e comunicação é a identificação, recolha e troca de informação de forma a permitir a todos levarem a cabo as suas responsabilidades e;
- A Supervisão que é o processo que avalia a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo. A auditoria interna desempenha um papel importante como órgão ideal de supervisão.

2.4.2 Características do Sistema de Controlo Interno e Suas Actividades

Segundo a INTOSAI, as actividades de controlo representam as acções e procedimentos estabelecidos pela organização, direccionados à gestão do risco detectado. Para que tais actividades sejam efectivas devem ser apropriadas, funcionar de um modo consistente de acordo com o plano traçado durante o período, ter um custo efectivo, razoabilidade e integração com os objectivos gerais.

Por regra, as actividades de controlo são classificadas em preventivas e detectivas, consoante o fim para o qual foram estabelecidas. Assim, as preventivas são destinadas a evitar que um determinado erro ocorra, e as detectivas destinadas a identificar o evento que porventura tenha ocorrido. Na prática, as actividades detectivas actuam como factor de medida da eficiência das actividades preventivas.

As actividades de controlo acontecem em todos os níveis da organização e etapas da gestão. A relação das acções de controlo comporta uma série de políticas e procedimentos de diversos aspectos, em que vários autores classificam como características ou princípios de controlo.

Assim, segundo ATTIE (1998:15), as características do controlo interno compreendem:

- Plano de organização – é um plano simples que se deve prestar ao estabelecimento de linhas claras de autoridade e responsabilidade. Um elemento importante em qualquer plano de organização é a independência estrutural das funções de operações, custódia, contabilidade e auditoria (segregação de funções);

Entende-se por segregação de funções a separação das actividades de execução das de controlo atendendo ao lema “quem faz não controla”. Assim, ninguém pode ter o controlo completo de uma transacção, sob pena de causar vulnerabilidade no sistema.

A independência estrutural requer uma separação de funções de tal forma que os registos existentes, fora de cada departamento sirvam como controlo das actividades, dentro de departamento. Embora a independência estrutural requeira separação o trabalho de todos os departamentos deve ser integrado e coordenado, a fim de possibilitar fluxo suave de trabalho e eficiência da operação.

- Sistema de autorização e procedimentos de escrituração – integrado por um sistema adequado de contabilidade para assegurar que as transacções sejam classificadas e registadas com respeito a documentos originais, em conformidade com o plano de contas e em tempo oportuno;
- Manual de procedimentos - estabelece os procedimentos operacionais e contabilísticos, políticas e instruções que normalizam tais procedimentos;
- Manual de formulários e documentos - possibilita padronizar os formulários, estabelecendo seus objectivos, finalidades, nível de informação que deve conter, usuários emitentes, pontos de controlo, critérios e locais de arquivos, devendo conter ainda, campos específicos para vistos, assinaturas e autorizações.

- Estimulo à eficiência operacional – abrange a competência do pessoal, baseado na capacidade técnica prevista para o cargo, e a responsabilidade para definir claramente os níveis de atribuições, de modo que possibilite apurar a responsabilidade por prejuízos ocorridos por negligência, incapacidade técnica ou fraude; e
- Aderência às políticas existentes – esta aderência é constituída por supervisão, indicando que os funcionários devem ser supervisionados por pessoas de reconhecido valor e honra, e auditoria interna para actuar na organização como um factor de persuasão, pelo facto de os subordinados saberem que estão sendo monitorados.

2.4.3 Riscos nos Sistemas de Controlo Interno

De acordo com CAVALHEIROS e FLORES (2007:64), os controlos internos não podem ser considerados como a salvação da organização. Não significa que a entidade terá sucesso ao possuir bons controlos; todavia, o insucesso é bem provável caso não mantenha controlos adequados. Alguns riscos rondam qualquer sistema de controlo e podem ser identificados:

- Obsolescência do SCI⁶ – Mesmo um bom sistema de controlo interno deteriora-se sem melhorias constantes, seja por alterações em legislações, seja por melhores práticas, evolução tecnológica; logo, o risco é sempre presente e o antídoto é a revisão periódica.
- Crença em sistemas perfeitos - Não existe sistema de controlo isento de falhas, até porque a manutenção dos sistemas é feita por pessoas e estas estão sujeitas a falhas.
- Rotina - A acção rotineira das pessoas quanto aos controlos pode impedir que se preste atenção em determinadas actividades que se afastam das melhores práticas, devido à fadiga, ao mau julgamento, à distração.

⁶ Sistema de Controlo Interno.

- **Má-fé** - Os mais perfeitos controlos podem ser estudados no sentido de encontrar falhas por deliberação das pessoas que fazem parte ou supervisionam os controlos, para a satisfação de interesses pessoais.
- **Conluio** - Duas ou mais pessoas agindo deliberadamente para fraudar é o maior inimigo de qualquer sistema de controlo. O conluio pode envolver pessoas de dentro e de fora da organização.
- **Custo/benefício dos controlos** - O benefício advindo do controle deve ser maior que o custo do controle, sob pena de inviabilizá-lo no ponto de vista económico.

Contudo, alguns controlos estratégicos, mesmo que um pouco onerosos, podem ser mantidos se houver objectivo de preservação da cultura dos controlos, e estudado caso a caso.

2.5 Medidas de controlo interno sobre as disponibilidades

Para COSTA (2000:247-252), dos activos da empresa, as disponibilidades (sobretudo a nível dos meios monetários) são os mais vulneráveis a ponto de, eventualmente, serem objecto de utilização não apropriada por parte das pessoas que, a qualquer nível, trabalhem nessa empresa. É evidente que a dimensão da empresa determinará, de forma significativa, o sistema de controlo a implementar, incluindo necessariamente a segregação das funções, a qual deve sempre existir entre as pessoas encarregadas do manuseamento de valores (Caixas; Tesoureiros; cobradores) e as pessoas que têm a seu cargo os registos contabilísticos desses mesmos valores (Guarda-livros; Escriturários). Assim, seguem-se alguns aspectos que poderão ser seguidos nesta área.

2.5.1 Pagamento em dinheiro

De uma forma geral, os pequenos pagamentos efectuados pelas empresas devem apenas ser em dinheiro, devendo neste caso os pagamentos normais a terceiros serem realizados via bancos. Os pequenos pagamentos a dinheiro, referem-se a despesas miúdas, tais como, selos fiscais e de correios, transportes públicos, táxis, e demais.

2.5.1.1 Fundo fixo de caixa

Dever-se-á constituir um “fundo fixo de caixa” o qual deverá ser repostado periodicamente quando o numerário em caixa atinja um limite que se considere mínimo.

Sempre que cada pagamento seja feito da caixa pequena, o seu responsável deverá constatar a autenticidade do documento que origina e verificar se o mesmo foi devidamente aprovado, após disso é que o poderá registar na chamada “folha de caixa”, depois de lhe ter aposto um carimbo de “PAGO”.

Na altura da reposição do fundo dever-se-á emitir um cheque nominativo, à ordem do responsável do fundo (o qual deverá ser apenas uma pessoa), pelo valor correspondente aos documentos entretanto pagos. Os documentos serão devidamente contabilizados nas respectivas contas de custo nessa data. Por tal motivo, e independentemente do período estabelecido para a reposição do fundo, dever-se-á estabelecer que o mesmo será repostado no último dia de cada mês para que, àquela data, não sejam considerados em disponibilidades custos já incorridos. O uso de caixa pequena em sistema de fundo fixo possibilita algumas vantagens, a saber:

- Limita a um valor determinado (dependendo do tipo de empresa e/ou do volume de transacções) o máximo do numerário existente em caixa e facilita as contagens de surpresa à caixa uma vez que, em qualquer momento, o somatório do numerário existente com os documentos pagos e não resgatados terá de ser, forçosamente, igual ao limite estabelecido.

É claro que as circunstâncias específicas de cada actividade, poderão ditar para que dentro da mesma empresa possa existir mais “caixa pequena”, cada uma com seu responsável. Nas médias ou pequenas empresas, a responsabilidade da caixa pequena, poderá ser adstrita a uma secretária ou recepcionista.

2.5.2 Pagamento via bancos

As empresas devem efectuar os seus pagamentos normais a terceiros (fornecedores, empregados, Administração Fiscal, segurança social, entre outros) através dos bancos, utilizando uma das seguintes formas: cheques, transferências bancárias ou ordens permanentes de pagamento.

2.5.2.1 Pagamento por cheques

A emissão dos cheques relativos a pagamentos a terceiros deve estar a cargo de um empregado responsável o qual deverá providenciar no sentido de ficar com uma cópia de cada cheque emitido. Todos os cheques deverão ser emitidos ao nominado e cruzados ou barrados, devendo o espaço à frente do nome do beneficiário ser inutilizado com um traço horizontal.

Cada cheque deverá ser assinado por duas pessoas, cujas funções sejam independentes. Os cheques só devem ser assinados na presença dos respectivos documentos de suporte, previamente conferidos, devendo a primeira pessoa que assina verificar, rubricando, a concordância do valor e o beneficiário e a segunda pessoa proceder (ou mandar proceder na sua presença) à aposição de um carimbo de “PAGO” em tais documentos a fim de evitar que os mesmos possam ser apresentados, com outro cheque, a outras pessoas com poderes de assinatura.

Os cheques em branco devem estar à guarda de um empregado responsável e em lugar seguro. Quando por qualquer motivo, se anula um cheque já emitido deve o mesmo ser arquivado depois de se lhe destruírem as assinaturas, no caso de o mesmo já estar assinado.

Por razões de segurança, nunca devem ser assinados cheques em branco. A alternativa será alargar o número de pessoas com poderes de assinatura. Nos casos em que for de todo impossível seguir este procedimento, a forma de minimizar o perigo de sacar um cheque em branco será cruzar e escrever o nome do beneficiário.

2.5.2.2 Pagamento por transferência bancária ou por conta.

Ao contrário de efectuar pagamentos a terceiros através de cheque, a empresa poderá recorrer à transferência, sendo que o mesmo sistema oferece algumas vantagens, a saber:

- A ordem de transferência pode ser feita através de uma carta previamente preparada e padronizada;
- A ordem de transferência pode ser colectiva, isto é, a empresa dá instruções ao seu banco para transferir, por débito da sua conta e para crédito das contas dos diversos beneficiários, as importâncias mencionadas;

- As pessoas que assinam a ordem de transferência só têm de assinar uma vez, ao contrário do que acontece no caso de os pagamentos serem feitos por cheques;
- O lançamento a crédito da conta de depósitos à ordem, é feito pelo total das transferências, diferentemente, no caso de cheques terão de ser feitos tantos lançamentos;
- Como resultado da alínea anterior, as reconciliações bancárias serão muito mais fáceis de efectuar.

Logicamente que os cuidados a ter com as assinaturas destas ordens de transferência devem ser idênticos aos que se vê no caso de os pagamentos serem efectuados por cheques.

2.5.2.3 Ordens permanentes de pagamento

Os pagamentos de determinados serviços de tipo repetitivo, podem ser efectuados através dos bancos desde que a empresa lhes dê instruções precisas neste sentido e avise de tal facto as entidades prestadoras dos serviços.

Para o pagamento das despesas de água, electricidade, telefone, telefax, rendas, seguros, quotas, assinaturas de jornais e revistas, entre outras, poderá se usar ordens permanentes de pagamento.

Assim, há no entanto, que ter atenção o facto de ser usual mediar um lapso de tempo apreciável, entre a data do débito na conta por parte do banco e a data de recepção do respectivo recibo ou *borderaux*. O controlo de tais situações deve ser feito através da análise das reconciliações bancárias mensais. É no entanto, aconselhável existir uma conta bancária específica para este tipo de pagamentos.

2.5.3 Reconciliações bancárias

As reconciliações bancárias serão elaboradas mensalmente por um empregado que não pertença à Secção de Tesouraria e que na Secção de Contabilidade não tenha acesso às contas correntes. Para tal dever-lhe-ão ser remetidos, directamente do Sector de Correio ou da Secretária-Recepcionista, os respectivos extractos bancários. Tais reconciliações deverão ser feitas previamente com a posição diária dos Bancos, devido ao atraso, muito usual, da escrituração das contas correntes.

As reconciliações bancárias devem ser feitas de maneira normalizada e devem ser visadas pelo Chefe da Contabilidade ou pelo Director Financeiro. Os itens de reconciliação que apareçam dois meses consecutivos na reconciliação deverão ser adequadamente investigados. No caso de se tratar de débitos

e/ou créditos do Banco que não tenham sido contabilizados na Empresa haverá que detectar a razão do sucedido e, se não existirem ou tiverem sido extraviados os respectivos documentos de suporte, solicitar ao Banco as respectivas segundas vias.

No caso de cheques que há vários meses permaneçam pendentes de levantamento haverá que contactar por escrito o beneficiário, e se tal não resultar, dever-se-á proceder ao seu estorno e instruir o Banco no sentido de não proceder ao seu pagamento. Será emitido um novo cheque se o beneficiário reclamar.

2.6 O controlo interno a nível internacional – *O sarbanes-oxley act*

Os escândalos financeiros ocorridos em empresas globais como, entre outras, a Enron, a WorldCom, a Parmalat e a Mitsubishi Motors, contribuíram decisivamente para uma alteração do *status quo* da organização empresarial.

Estes acontecimentos provaram à sociedade que é imperativo analisar as transacções que estão na origem dos registos na contabilidade, sendo que a melhor forma de o fazer é através da análise dos processos e controlos instituídos na empresa. É precisamente neste contexto que surge o *Sarbanes-Oxley Act* (doravante abreviadamente denominado por Lei SOX), fundado pelos Senadores Paul Sarbanes (Democrata de Maryland) e Michael Oxley (Republicano de Ohio), sendo, provavelmente, o mais importante documento legislativo a nível do âmbito, rigor e impacto mundial nesta área. De seu nome oficial *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act*, foi aprovado pelo Congresso dos EUA em Julho de 2002, sendo aplicável a todas as empresas presentes nos mercados accionistas norte-americanos (ex. NYSE, NASDAQ), com o intuito de estabelecer requisitos bastante rigorosos na área de *Corporate Governance*, nomeadamente na definição do sistema de controlo interno e seu funcionamento, e na responsabilidade dos Gestores relativamente à fiabilidade das Demonstrações Financeiras.

A Lei SOX veio exigir que as sociedades públicas dos EUA e respectivas filiais europeias, bem como as sociedades estrangeiras registadas num dos mercados bolsistas dos EUA, instalem, no respectivo comité de fiscalização, “*procedimentos de recepção, aceitação e tratamento das queixas recebidas em matéria de contabilidade, controlos contabilísticos internos ou outros assuntos nesta área; e a*

transmissão confidencial e anónima pelos empregados de preocupações nestas matérias” (A Lei Sarbanes-Oxley Act, Secção 301 (4)).

Além disso, a Secção 806 da Lei SOX prevê medidas de protecção contra acções de retaliação aos empregados que recorram ao sistema de denúncia de infracções com o intuito de apresentar provas de fraudes ocorridas em sociedades cotadas na bolsa.

A Lei SOX propõe ainda mudanças importantes no *reporting* financeiro estabelecendo normas relativamente à função de auditoria e seus protagonistas, abordando questões que vão desde a explicitação da responsabilidade das Administrações até às penalizações criminais dos responsáveis, em caso de não conformidade da informação.

A Lei SOX privilegia, assim, o papel crítico do “controlo interno”, como um processo executado pelos corpos gerentes ou por outras pessoas da empresa que impulsionam o sucesso dos negócios em três categorias:

- 1) Eficácia e eficiência das operações;
- 2) Confiança dos relatórios financeiros;
- 3) Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

Diante disto, pode-se concluir que, embora com tendência a ser mais sofisticado nas empresas de maior dimensão, nenhuma empresa, por mais pequena que seja, pode exercer a sua actividade sem ter instituído um sistema de controlo interno, ainda que menos formal ou sistematizado. Do ponto de vista da auditoria externa, o mesmo é dizer que nenhum trabalho deveria realizar-se sem que fosse efectuada uma análise e teste aos sistemas instituídos.

2.6.1 Governação corporativa e os valores da Lei SOX no controlo interno

A governação corporativa em uma empresa não diz respeito apenas ao disciplinar as relações entre suas diversas áreas, ou destas com partes externas. A implementação das boas práticas de governação corporativa possibilita uma gestão mais profissionalizada e transparente, diminuindo a assimetria de

informações e o problema de agência⁷. Assim, procura fazer convergir os interesses de todas as partes relacionadas, buscando maximizar a criação de valor na empresa.

Nesse sentido, a CVM (2002)⁸ define governação corporativa como sendo um conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital. A análise das práticas de governação corporativa aplicada ao mercado de capitais envolve, principalmente: transparência, equidade de tratamento dos accionistas e prestação de contas.

A *Sarbanes-Oxley act* (Lei SOX) tem como um dos principais objectivos a minimização dos riscos e uma melhor gestão dos controlos internos das empresas. Ela trouxe uma maior necessidade de transparência das informações, intensificando a busca pela contínua melhoria nos aspectos de controlos internos e governação corporativa das empresas. Assim, as boas práticas de governação corporativa se guiam por 4 valores que se fundamentam à Lei *Sarbanes-Oxley*, basicamente, a necessidade de cumprimento de normas (*compliance*), prestação de contas (*accountability*), transparência (*disclosure*) e senso de justiça (*fairness*).

O *compliance* significa o cumprimento de normas, legislações e procedimentos, tanto internos quanto externos, visando à conformidade da organização com todas as regulamentações necessárias para o seu pleno funcionamento. O *accountability*⁹ envolve a utilização de adequadas técnicas de contabilidade e auditoria, de maneira que as informações prestadas pela organização retratem a realidade de modo fidedigno. O princípio da transparência (*disclosure*) indica que a comunicação não deve restringir-se ao desempenho económico-financeiro, mas sim, contemplar também os demais factores (inclusive intangíveis) que norteiam a acção empresarial e que conduzem à criação de valor. O senso de justiça (*fairness*) é voltado para o tratamento igualitário dos accionistas maioritários e minoritários, evitando-se favorecimento a uma ou outra categoria. Deve-se garantir o respeito aos direitos dos accionistas minoritários, tanto nos resultados quanto na participação nas decisões.

⁷ Quando as pessoas possuem interesses diferentes e buscam a maximização dos próprios interesses, em detrimento das necessidades dos demais.

⁸ Comissão de Valores Mobiliários, disponível em: www.google.com

⁹ Prestação de contas.

Contudo, existem algumas críticas que se fazem à Lei SOX, dizem respeito aos custos de sua implementação. Há, porém, opiniões favoráveis à tese de que os custos da implementação não devem ser comparados com os benefícios de curto prazo, mas sim com um novo patamar de qualidade de gestão e de informação pública resultante dos benefícios de longo prazo.

3. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E CONTROLO INTERNO

3.1 Princípios norteadores da administração pública e controlo interno

Segundo MEIRELLES (1990), a função administrativa do sector público submete-se a tratamento especial doutrinado em princípios jurídicos administrativos. Sua característica essencial reside, de um lado, na admissibilidade da ideia de que a execução da lei por agentes públicos exige o deferimento de necessárias prerrogativas de autoridade, que façam com que o interesse público juridicamente predomine sobre o interesse privado; e de outro, na formulação de que o interesse público não pode ser livremente disposto por aqueles que, em nome da colectividade, recebem o dever-poder de realizá-los.

Na administração pública, o controlo interno deve estar presente, actuando de forma preventiva, em todas as suas funções, administrativa, jurídica, orçamental, contabilística, financeira, patrimonial, de recursos humanos, dentre outra, na busca da realização dos objectivos a que se propõe.

Ainda MEIRELLES (1990) consiste, na verdade, no regime jurídico decorrente da conjugação de dois princípios básicos: o princípio da supremacia dos interesses públicos e o da indisponibilidade dos interesses públicos. Assim, tem-se como alguns princípios da administração pública:

- Legalidade – Que é a actuação do gestor público e a realização de procedimentos administrativos na forma da lei;
- Razoabilidade - Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao actuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosas das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida;

- Economicidade - Pressupõe na utilização dos recursos (humanos, materiais e financeiros) compatíveis com as necessidades e resultados esperados, considerando-se a relação custo/benefício;
- Eficácia - Pressupõe que os resultados obtidos estejam dentro dos objectivos propostos para a entidade. Obtém-se da relação entre a produção e os resultados, não está ligada às actividades, mas sim aos resultados;
- Publicidade – Acto de tornar público actos administrativos;
- Eficiência – Pressupõe na obtenção de níveis máximos de produção com mínimos de recursos possíveis. A eficiência obtém-se da relação entre produção e os recursos aplicados;
- Igualdade – Tratamento de igualitário, proibição de actos que levam a discriminação. Num processo licitatório o gestor não pode incluir cláusulas que restrinjam ou frustrem o carácter competitivo favorecendo uns em detrimento de outros, que acabam por beneficiar, mesmo que involuntários determinados participantes;
- Impessoalidade – O interesse público está acima dos interesses pessoais. Será dispensado a todos os interessados tratamento igual, independente se a organização é pequena, média ou grande;
- Moralidade – A licitação deverá ser realizada em estrito cumprimento dos princípios morais, de acordo com a Lei, não cabendo nenhum deslize, uma vez que o Estado é custeado pelo cidadão que paga seus impostos para receber em troca os serviços públicos;
- Probidade Administrativa – O gestor deve ser honesto em cumprir todos os deveres que lhe são atribuídos por força da legislação;
- Vinculação ao Instrumento Convocatório - A Administração, bem como os licitantes, ficam obrigados a cumprir os termos do edital em todas as fases do processo: documentação, propostas, julgamento e ao contrato;

- Julgamento Objectivo - Pedidos da Administração em confronto com o oferecido pelos participantes devem ser analisados de acordo com o que está estabelecido no Edital, considerando o interesse do serviço público e os factores de qualidade de rendimento, durabilidade, preço, eficiência, financiamento e prazo.

Compulsando sobre os aspectos citados por MEIRELLES, é possível concluir sinteticamente, que os mecanismos de controlo visam não só a prevenir, mas também a garantir e regular a aplicação dos recursos públicos. E, ainda, considerando que a Administração Pública deve rigorosamente servir aos fins para os quais o Estado foi criado, evidencia-se a necessidade de permanente incidência do controlo sobre toda e qualquer actividade administrativa, zelando pela responsabilidade e transparência na gestão pública.

3.1.1 Importância do Controlo Interno na Administração Pública

O controlo interno ganha maior importância na Administração Pública em virtude dessa esfera não dispor de mecanismos naturais de correcção de desvios, diferentemente do processo que ocorre nas actividades privadas, onde a “competição” e o “lucro” funcionam como potentes instrumentos para reduzir desperdícios, melhorar o desempenho e alocar os recursos de forma mais eficiente.

Deste modo, um sistema de controlo interno deve, piormente definir a área a controlar (em termos de orçamento-programa: a actividade ou projecto); definir em que as informações devem ser prestadas: um mês, uma semana, definir quem informa quem, ou seja, o nível hierárquico que deve prestar informações e o que deve recebê-las, analisá-las e providenciar medidas; definir o que deve ser informado, ou seja, o objectivo de informação; por exemplo: aquisição de tantas viaturas custa tantas unidades monetárias.

3.1.2 Funções do Controlo Interno

Dentre as varias funções de controlo interno, está a avaliação da sua própria actividade. Sabendo-se que as funções convivem na Administração com todas as demais funções, resulta que se encontra presente em cada desdobramento da organização. Assim, essas funções podem ser verificadas na actividade de triagem de ingresso e saída de pessoas, veículos, bens e mercadorias; no acompanhamento das condições de qualidade dos serviços e produtos; na elaboração de estatísticas e

na contabilização física e financeira; nos registos de pessoal, de seus dados cadastrais, situação funcional e remuneração, entre inúmeras outras situações. Importa afirmar, por isso, a necessidade de auto-avaliação do controlo interno a fim de preservar seu funcionamento com eficiência.

As outras funções de controlo interno estão basicamente voltadas aos objectivos. O tamanho e a complexidade das organizações modernas, porém, tem dificultando e, por vezes, impossibilitando a supervisão directa de todas operações por parte dos dirigentes superiores, obrigando-os a delegar por parte dessas funções a outros profissionais. Estes, com a devida independência, colectam dados estratégicos, analisa-nos e colocam à disposição da direcção as informações finais sobre o comportamento operacional da entidade. Assim, serão funções básicas do Controlo Interno:

- Prestar informações permanentes à administração superior sobre todas as áreas relacionadas com o controlo, seja contabilístico, administrativo, operacional ou jurídico;
- Preservar os interesses da organização contra ilegalidades, erros ou outras irregularidades;
- Velar para a realização das metas pretendidas;
- Recomendar os ajustes necessários com vista à eficiência operacional.

3.2 Modelos de controlo interno

Em termos gerais pode dizer-se que os modelos de controlo interno variam grandemente entre os vários países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), embora seja possível identificar dois principais modelos que marcam a tradição no que toca ao controlo interno, pelo menos entre os países europeus, e que desde já possam merecer uma breve abordagem.

O primeiro modelo de controlo interno é o **centralizado**, que tem como referência “um controlo prévio por uma terceira parte”, sendo encontrado em países como Portugal, França e Espanha, e que deriva da tradição legal baseada no Código Napoleónico, o Ministério das Finanças, além de ter de elaborar os orçamentos e alocá-los aos outros Ministérios, intervém directamente no controlo prévio, colocando o seu próprio pessoal nessas instituições. Neste ambiente o controlo interno tem como ponto focal numa organização ou órgão criado para desempenhar certas funções de controlo, podendo ser um inspector-geral ou um serviço externo de controlo do Tesouro.

Os países como a Holanda e Reino Unido, usam o modelo de controlo interno **descentralizado** e baseia-se naquilo que se pode chamar de “*management responsibility approach*”¹⁰. Aqui as instituições beneficiárias dos fundos públicos tomam a responsabilidade total pela efectivação das despesas e pela implementação de todo o sistema de controlo dessas despesas. Neste ambiente, o controlo interno focaliza-se em todo o sistema organizativo, nas normas, procedimentos e demais regulamentos internos que são elaborados de modo a se assegurar o uso dos recursos ou fundos alocados às respectivas instituições, de maneira económica, eficiente e efectiva. Para tal o sistema de controlo interno nos moldes aqui expostos inclui uma gama de controlos “a priori”, de fiscalização do desempenho, auditorias aos sistemas informáticos e outros.

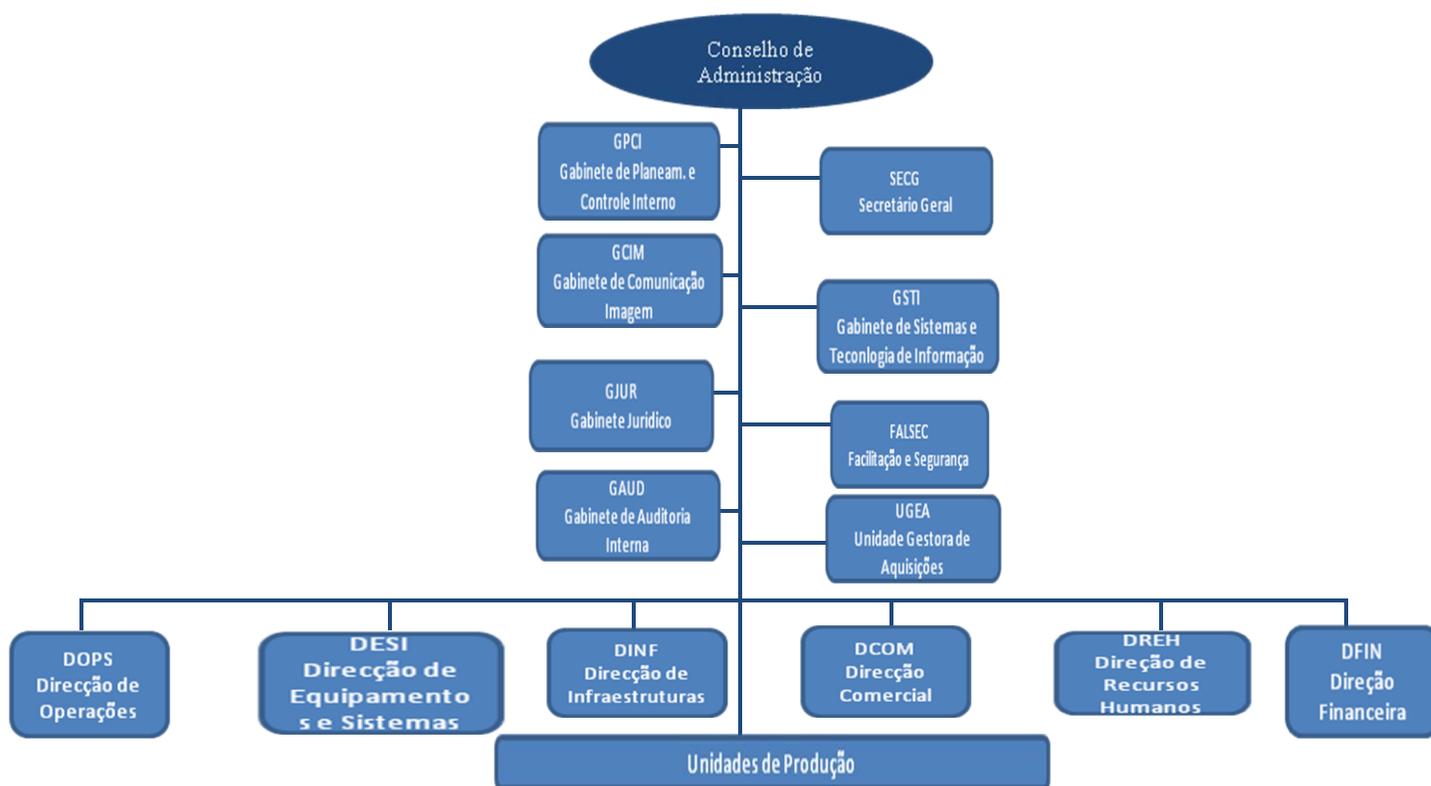
³ Abordagem da responsabilidade da gerência

4. ESTUDO DE CASO

4.1 Breve historial da empresa

Aeroportos de Moçambique, E.P., também conhecida por sua sigla ADM, E.P, é uma empresa pública moçambicana responsável pela gestão dos aeroportos e aeródromos do país. Tem a sua sede na cidade de Maputo, com um capital social de 220.480.579,90 MZN. Dotada de personalidade jurídica e com autonomia administrativa financeira e patrimonial, sendo tutelada pelo Ministério dos Transportes e Comunicações (MTC).

A estrutura organizativa dos ADM, E.P, é constituída pelo Conselho de Administração (CA), Pelouros, Direcções, Gabinetes, Unidades de Produção (Aeroportos e Aeródromos) e os Serviços, conforme o organigrama abaixo:



Fonte: Relatório de Controlo de Actividades do PES 2010

A empresa Aeroportos de Moçambique foi criada pelo Decreto nº 10/80 de 19 de Novembro, tendo sido transformada em empresa pública em 1998 pelo Decreto nº 3/98 de 10 de Fevereiro. Ela rege-se pela lei das empresas públicas, estatutos, disposições legais e regulamentares que especialmente lhe forem aplicáveis como empresa prestadora de serviços públicos e no que não estiver especialmente regulado pelas normas de direito privado.

O primeiro serviço criado especificamente para gerir as infra-estruturas aeroportuárias foi o Serviço de Aeronáutica Civil (SAC), em 11 de Maio de 1954. Depois da independência nacional foi criada a *Direcção Nacional de Aviação Civil*, em 1976, com o objectivo de coordenar a aviação civil moçambicana. Após longos anos da sua caminhada sob a gestão directa do Estado a ADM, foi transformada de Empresa Estatal para Empresa Pública através do Decreto-Lei nº 3/98 de 10 de Fevereiro. Entrava-se assim, para uma nova era da vida da Empresa pois que com a sua transformação de Estatal para Pública conferiu-se um enquadramento de gestão empresarial às infra-estruturas aeroportuárias e de navegação aérea em moldes inovadores.

A criação dos Aeroportos de Moçambique foi com o fim de integrar as actividades de exploração de infra-estruturas aeroportuárias até então cometidas aos Serviços de Aeronáutica Civil. As actividades atribuídas à Aeroportos de Moçambique, consistem especialmente em:

- a) Dirigir e controlar o tráfego aéreo;
- b) Assegurar a partida e chegada de aeronaves;
- c) Criar condições para o embarque, desembarque e encaminhamento de passageiros, carga e correio;
- d) Planificar, executar e explorar a rede de infra-estruturas e assegurar a sua manutenção;
- e) Promover a captação de receitas em fontes internas e externas a serem aplicadas na gestão, operação, manutenção, exploração, expansão e embelezamento das infra-estruturas de navegação aérea.

No âmbito de exploração de infra-estruturas aeroportuárias, os Aeroportos de Moçambique tem sobre sua gestão cinco Aeroportos Internacionais (Maputo, Beira, Tete, Pemba e Nampula) cinco

Aeródromos Principais (Lichinga, Inhambane, Chimoio, Quelimane e Vilankulo), nove Aeródromos Secundários (Angoche, Bilene, Inhaca, Lumbo, Mocímboa da Praia, Ponta de Ouro, Costa do Sol, Ulongue e Songo).

Segundo estes dados, é possível verificar que esta empresa moçambicana, compreende uma extensão que abrange quase todo o espaço territorial do país.

4.2 Principais actividades dos ADM, E.P.

A Empresa Aeroportos de Moçambique, ADM, E.P., tem o seu escopo de prestação de serviços decomposto em duas vertentes, nomeadamente, **Aeronáutico** e **Não Aeronáutico**.

Para a **Aeronáutico** compete à ADM:

- Assegurar a partida e chegada de aeronaves;
- Criar condições para o embarque, desembarque e encaminhamento de passageiros, carga e correio;
- Estudar, planificar, construir e explorar a rede de infra-estruturas aeroportuárias e de navegação aérea e assegurar a sua manutenção, entre outras.

Para a vertente **Não Aeronáutico**:

- A ADM goza da prerrogativa especial de conceder a terceiros a utilização do património de domínio público aeroportuário afecto à sua actividade para o desenvolvimento de actividades complementares comerciais concessionadas;
- Actos de execução, modificação e extinção da concessão.

Ainda dentro desta vertente **Não Aeronáutico** encontram-se os seguintes serviços: Limpeza, Reboque, Serviço de Embarque e Desembarque de Passageiros e Cargas (chek-in), Transporte de Passageiros na Placa e Handling, Catering, Bancos, Casas de Câmbio, Duty Free Shops (lojas, tabacarias e boutiques para os passageiros e utentes serviços dos Aeroportos), Cabines Telefónicas, Lojas de Telefonias móveis, Agências de Viagens, Correios, Serviços de Alfândega e Migração, Serviços de Agricultura, Serviços de Veterinária e Saúde, Abastecimento de Combustíveis, Táxi e Agência de Aluguer de

Carros, Agendas com os endereços de hotéis, restaurantes e alguns pontos turísticos da cidade, Farmácias, Bares e Restaurantes.

4.3 Principais projectos da empresa em curso

Passados 30 anos desde a sua criação, os Aeroportos de Moçambique deram início a um processo de ampliação e modernização das suas infra-estruturas aeroportuárias de forma a adequá-las a operacionalidade actual e, tendo em perspectiva as previsões de crescimento do tráfego nacional e internacional, de passageiros, aeronaves, carga e correio. Nestes projectos, destaque vai para os projectos a seguir mencionados.

Projecto de ampliação e modernização do Aeroporto Internacional de Maputo - Os investimentos para este Aeroporto, consistem na sua ampliação e modernização que abrange as áreas de manobra e estacionamento de aeronaves; ampliação da Aerogare, que para além do melhor aproveitamento do edifício inclui a construção de um novo terminal internacional de passageiros (tendo terminado a terminal internacional e a doméstica em curso), ampliação de espaços para actividades comerciais. Este projecto está avaliado em cerca de USD 75.301.643,78.

Projecto de Reabilitação e Expansão do Aeródromo de Pemba - O projecto tem como objectivo, aumentar a capacidade de acolhimento de passageiros dos actuais 85.000/ano para 200.000 passageiros/ano, através de construção de uma nova aerogare, construir uma nova torre de controlo, aumentar as facilidades de estacionamento de aeronaves e de viaturas e transformar a aerogare actual em escritórios da ADM, E.P., para tal a empresa deverá desembolsar para este projecto, um custo avaliado em cerca de USD 30.000.000,00.

Projecto de Ampliação e Modernização da Aerogare de Vilankulo - Este Aeródromo, recebe actualmente voos regulares em operações domésticas e regionais. Nos últimos tempos tem registado um crescimento acima da média dos aeroportos nacionais isto como consequência do crescimento do turismo na região. Agora, tem como aeronave crítica o Bombardier Q 400. Para a materialização do projecto está orçado um custo de USD 8.727.811,92.

Projecto da reconversão do Aeródromo militar de Nacala em Aeroporto Internacional Civil - Este projecto iniciou sob liderança do Ministério dos Transportes de Comunicações, tendo posteriormente passado para a ADM, EP na sequência da passagem da propriedade das infra-estruturas

para esta empresa. Neste contexto foi assinado o contrato de empreitada entre o referido Ministério e a empresa brasileira Odebrecht, estando actualmente a tramitar para os desembolsos assim como a passagem da posição contratual do Ministério para a empresa. Não foi possível obter o orçamento alocado para este projecto.

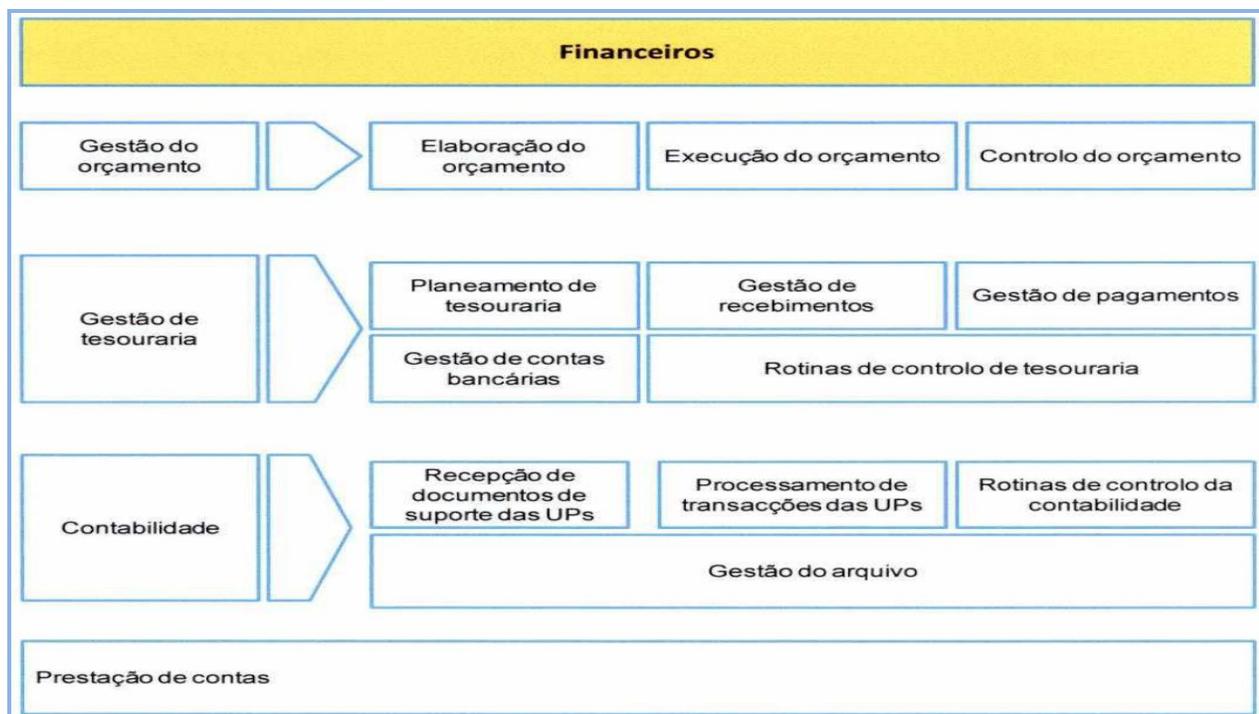
4.4 Resultados de pesquisa sobre as normas e procedimentos adoptados pelos ADM, E.P.

Neste ponto serão levantados todos elementos relacionados com as normas, procedimentos e regulamentos escritos e em vigor nos ADM, de modo a obter dados de pesquisa, que a posterior serão alvo de discussão.

Os Aeroportos de Moçambique, E.P., para além de vários instrumentos elaborados para o seu funcionamento, como é o caso de manual de auditoria interna¹¹, manual de melhoria contínua¹², este afecto ao Gabinete de Qualidade, para a gestão das oportunidades de melhoria envolvendo uma série de oportunidades, desde a constatação de ocorrência passando pelo registo, acção imediata, acções correctivas e/ou preventivas e acções de acompanhamento (medição do grau de efectividade e eficácia), existe um instrumento mais funcional que é o manual de procedimentos financeiros, elaborado em 2011. Este instrumento sistematiza quase todas regras e procedimentos relacionados com os processos financeiros da empresa, o qual foi a base também para elaboração deste estudo de caso, uma vez que o manual aborda todos os processos financeiros desde a Gestão do Orçamento até a Prestação de Contas, conforme ilustra o diagrama abaixo:

¹¹ Maputo, 2010 1ª edição.

¹² Idem.



Fonte: Manual de Procedimentos Financeiros dos ADM (2011:9), versão 01.

4.4.1 Gestão do Orçamento

A gestão do orçamento é feita ao nível da Sede, envolvendo todas as áreas e unidades de produção, compreendendo actividades de preparação e aprovação dos pressupostos para elaboração do orçamento, elaboração do plano de actividades e orçamento, discussão e aprovação do orçamento, execução e controlo orçamental.

Assim, de acordo com o que descreve o manual de procedimentos, bem como o que foi dito durante as entrevistas, fica incumbida a Direcção Financeira (Serviços de Orçamento), a responsabilidade de elaborar o orçamento contendo elementos tais como, funcionamento; investimentos e compras; dotações as UP's¹³; exploração; formação e tesouraria.

¹³ Unidades de produção.

4.4.1.1 Processo de execução orçamental na Sede dos ADM, E.P.

O orçamento dos Aeroportos de Moçambique, E.P., é executado a nível da sede e dos ARPs/ARD¹⁴s. Na sede ocorre mediante o pedido de adiantamento de fundos (vide Anexo I), elaborado nas respectivas áreas e enviado a Direcção Financeira (Serviço de Orçamento), sendo que, os pedidos devem ser devidamente autorizados pelo Director ou Administrador da área.

Após verificada esta condição, os Serviços de Orçamento verificam o cabimento da verba, no caso em que a despesa tenha cabimento, emite-se a Requisição Interna (RI) via PHC¹⁵ e envia-se ao Director Financeiro para aprovação do pagamento. Para os casos em que a despesa não tem cabimento de verba a área deve propor a alteração ou revisão do orçamento.

Se no acto da cabimentação da despesa a Direcção Financeira (Serviços do Orçamento) verificar que não existe cabimento orçamental, deverão ser observados os seguintes passos¹⁶:

- **Realocação dentro de rubricas da mesma área:**

O Director da área solicita a Direcção Financeira (Serviços do Orçamento) a realocação de modo a cobrir as suas despesas, os Serviços do Orçamento podem propor as rubricas a serem movimentadas, todo este processo deve ser sustentado por troca de correspondência (Comunicação de Serviço ou e-mail).

- **Realocação entre áreas diferentes do mesmo Pelouro:**

O Director da área que pretende realizar a despesa ou seu substituto legal sob proposta da Direcção Financeira (Serviços do Orçamento) deve enviar uma Comunicação de Serviço ou e-mail ao Administrador a comunicar sobre a situação orçamental e a pedir a autorização para solicitar a outra área a cedência do valor para cobrir a despesa. Uma vez autorizada a proposta, deve-se comunicar a Direcção Financeira (Serviços do Orçamento) para actualizar o orçamento.

¹⁴ Aeroportos/Aeródromos.

¹⁵ Software de gestão integrada, coordena a Gestão Financeira da empresa, bem como das outras áreas (Comercial, Recursos Humanos e mais).

¹⁶ Manual de Procedimentos Financeiros (2011:15), versão 01.

4.4.1.2 *Processo de execução orçamental nos ARPs/ARDs.*

O processo de pedido de adiantamento de fundos, não difere do processo usado ao nível da Sede. O que vai diferenciar é que os ARPs/ARDs executam as suas despesas com base nas dotações recebidas. Sendo que, as dotações recebidas representam 85% do valor da dotação aprovada. Os restantes 15% ficam cativos e só são libertos mediante solicitação devidamente fundamentada dirigida ao Conselho de Administração. As solicitações para libertação dos 15% só podem ocorrer no período de Junho a Setembro.

4.4.1.3 *Controlo da execução orçamental*

De acordo com o Manual de Procedimentos Financeiros dos ADM (2011:18) e as entrevistas efectuadas, diariamente é feito a confirmação da cabimentação. A partir do dia 25 de cada mês a Direcção Financeira (Serviços do Orçamento) e os Serviços Administrativos (Orçamento) fazem o levantamento do registo de todas as despesas realizadas comparam com o orçado e o realocado e elaboram o mapa de execução orçamental.

Trimestralmente a Direcção Financeira (Serviços do Orçamento) elabora o relatório de execução orçamental dos ADM e apresenta ao CA¹⁷. Este relatório contém a análise e fundamentação dos desvios verificados ao longo do período.

Semestralmente os ADM realizam uma reunião de avaliação da execução orçamental com vista a analisar o grau de execução do orçamento por cada área e UP's. O cumprimento destes períodos é verificado não só pelo Gabinete de Auditoria Interna (GAUD), mas também pelo Gabinete de Qualidade.

¹⁷ Conselho de Administração.

4.4.2 *Gestão de Tesouraria*

Os procedimentos de gestão de tesouraria, prendem-se exactamente com o tratamento de processos de recebimento e pagamento de fundos, optimização da gestão da tesouraria e ainda o controlo e salvaguarda das disponibilidades da empresa.

Como forma de auxiliar o Director e/ou Administrador Financeiro a planear com antecedência a gestão de caixa com o objectivo de criar um mecanismo seguro para estimar as entradas e saídas de fundos, os Serviços de Tesouraria elaboraram um Plano de Tesouraria em colaboração com os Serviços do Orçamento e a Direcção Comercial, numa base trimestral.

4.4.2.1 *Recebimentos*

Os recebimentos dos ADM são provenientes das taxas aeronáuticas (aviação) e não aeronáuticas (não aviação) cobradas na sede e nos ARP' s/ARD's e dos financiamentos.

As receitas aeronáuticas resultam basicamente do movimento de aeronaves e são cobradas pelos diversos serviços, áreas/sectores ou terminais existentes nos ARP's/ARD's. As receitas não aeronáuticas correspondem aos serviços prestados ao nível dos ARP's/ARD's, cuja cobrança é efectuada mensalmente pelos respectivos Serviços Administrativos.

4.4.2.1.1 *Medidas de controlo interno para recebimentos nos ADM, E.P.*

Todos os valores, tanto os recebidos nas unidades de produção assim como na Sede, são depositados em contas controladas pela Sede. Após a recepção dos valores, o caixa procede ao registo e emite o recibo. Os valores recebidos no dia anterior devem ser depositados até 9 horas do dia seguinte na conta bancária específica criada para o efeito.

- Para recebimentos via transferência bancária, os recibos serão emitidos mediante apresentação do *borderaux* do banco.

- Com base no talão de depósito/*borderaux* do banco, o Tesoureiro actualiza a posição bancária na respectiva conta no sistema PHC. Os processos de receitas enviados semanalmente pelos ARP's/ARD's devem ser registados no sistema PHC, i é, regista-se no sistema PHC os talões de depósitos e os recibos.
- No acto da verificação dos processos recebidos dos ARPs/ARDs sem PHC, o Chefe de Tesouraria certifica que os valores dos recibos resumo estão em concordância com os depósitos efectuados e com a informação constante do Mapa ADM 308¹⁸.

4.4.2.2 Pagamentos

4.4.2.2.1 Medidas de controlo interno de pagamentos nos ADM, E.P.

Nos Aeroportos de Moçambique, E.P., existem procedimentos internos para pagamento de despesas. Tais procedimentos visam estabelecer um conjunto de regras/princípios, para a gestão de recursos financeiros da empresa, de uma forma correcta e transparente na prestação de contas. Assim, a empresa efectua o pagamento das suas despesas por meio de:

- Cheques;
- Transferência bancária;
- Fundo Fixo.

A. Pagamento por cheque ou transferência bancária na Sede e nos ARP's/ARD's

O processo de pagamento de despesas é antecedido pelo processo de cabimentação da despesa e emissão da RI¹⁹ pelos Serviços do Orçamento.

Para tal, na Sede existem “linhas” de orientação para o pagamento das despesas. De acordo com o Manual de Procedimentos Financeiros dos ADM (2011:40), constituem como passos principais no processo de pagamentos os seguintes:

- Envio do processo administrativo pela área;
- Emissão da RI pelos Serviços do Orçamento;

¹⁸ Mapa de movimento de aeronaves.

¹⁹ Requisição Interna.

- Aprovação do pagamento da despesa pelo Director Financeiro (até 13.000,00Mt) ou
- Administrador Financeiro (Acima de 13.000,00Mt);
- Emissão do cheque e pagamento ao fornecedor pelos Serviços de Tesouraria.

a) Pagamento por cheque

Tanto na Sede como nos ARP's/ARD's, das consultas e entrevistas efectuadas nos ADM, E.P, constatou-se que o processo de emissão de cheques é da competência da Tesouraria, em que verifica a disponibilidade de fundos, para tal deverá consultar o mapa de diário de Caixa e Bancos (Vide Anexo II).

Se não houver disponibilidade, o processo fica pendente até a sua regularização e a Tesouraria informa ao sector requisitante para que fique a par do assunto. E se houver disponibilidade e o PA²⁰ (Anexo I) for autorizado, respeita-se os seguintes princípios para pagamentos por cheque:

- O cheque é emitido a ordem do fornecedor de bens/serviços;
- O valor do cheque (escrito em algarismos e em extenso) é cruzado através dum traço horizontal;
- Os cheques cancelados são imediatamente inutilizados (deixando o número intacto) e anexados ao respectivo livro;
- O cheque é emitido mediante documentos originais e nunca pelas cópias, só em caso de orientações contrárias (feitas por escrito) e devidamente fundamentadas pelo Director/Chefe da área;
- Após a assinatura dos cheques, tirar-se uma cópia e anexa-se ao processo.

b) Transferência bancária

Na Sede as transferências bancárias são efectuadas mediante o envio duma ordem de transferência dirigida ao banco e autorizada pelo Director/Administrador Financeiro enquanto nos ARPs/ARDs as transferências são autorizadas pelos Directores dos ARPs/ARDs.

O Pagamento de ajudas de custo dentro do país deve ser feito via transferência bancária. Enquanto as ajudas de custo fora do país devem ser pagas por cheque. De acordo com o relatório anual de 2010, a

²⁰ Pedido de adiantamento de fundos.

empresa desembolsou cerca de 280.954,540,42MT, na componente remuneração do pessoal em 2010. De acordo com o Manual de Procedimentos Financeiros dos ADM (2011:44), após a entrega do cheque, a área deve apresentar a Tesouraria o justificativo da despesa realizada no prazo máximo de 24 horas, mas constatou-se que tal procedimento não chega a se cumprir com exactidão, contudo, o impacto desse atraso no sistema de controlo interno é reduzido, uma vez que o débito por cheques só fica regularizado na contabilidade mediante documentos de suporte.

A Tesouraria recebe os justificativos, regulariza o adiantamento e envia juntamente com o PA à Contabilidade para lançamento. Relativamente as despesas de viagens, são apresentados como justificativos:

- Recibo do pagamento do bilhete;
- Talões de embarque;
- Guia devidamente assinada;
- Cópia do visto (para deslocações ao estrangeiro).

B. Pagamento das despesas via Fundo Fixo

O montante do fundo fixo é definido pelo CA e a sua reposição é feita em função dos justificativos que compõem o processo. O Fundo Fixo está sujeito a alterações, sempre que necessário, para fazer face a ajustamentos de preços, desde que tal alteração seja autorizada pelo CA, obedecendo o tipo de despesa a ser paga pelo fundo fixo e seus limites, conforme ilustram as tabelas 1 e 2 abaixo.

Tabela 1 – Tipo de despesas pagas pelo fundo fixo

Meio de Pagamento	Tipo de despesa
Fundo Fixo	✓ Despesas de reduzido valor; ✓ Despesas de carácter urgente (mediante autorização do Director Financeiro ou Director do ARP/ARD)
Cheque/Transferência bancária	Despesas orçamentadas

Fonte: Manual de Procedimentos Financeiros dos ADM (2011:39), versão 01.

Tabela 2 – Valor do fundo fixo e seus limites

Designação	Limite máximo de Fundo Fixo (Valores em Mt)	Limite máximo de Despesas (Valores em Mt)
Sede	120.000,00	5.000,00

ARP/ARD	Limite máximo de Fundo Fixo (Valores em Mt)	Limite máximo de Despesas pagas por Fundo Fixo (Valores em Mt)
Maputo	40.000,00	2.500,00
Beira	20.000,00	2.000,00
Nampula	20.000,00	2.000,00
Vilankulo	10.000,00	1.500,00
Tete	10.000,00	1.500,00
Quelimane	10.000,00	1.500,00
Pemba	10.000,00	1.500,00
l'bane	5.000,00	1.000,00
Chimoio	5.000,00	1.000,00
Lichinga	5.000,00	1.000,00

Fonte: Manual de Procedimentos Financeiros dos ADM (2011:45), versão 01.

A responsabilidade do fundo fixo, tanto na Sede como nos ARPs/ARDs, está encarregue a uma única pessoa. A solicitação do fundo para realização das despesas é feita junto a Tesouraria, mediante a apresentação do pedido de adiantamento de fundos devidamente autorizado pelo Director da área ou Chefe dos Serviços Administrativos. Assim que a despesas for autorizada, o PA é enviado aos serviços de orçamento para o registo e encaminhado para o visto do Director (na Sede) ou Chefe dos Serviços Administrativos (nos ARPs/ARDs). Após o visto o PA é enviado a Tesouraria para pagamento. Um dado importante a reter, é que este é um dos processos de tramitação de despesas que não passa pelo sistema PHC.

4.4.2.2.2 Controlo interno do fundo fixo

Os justificativos da realização das despesas efectuadas pelo fundo fixo, devem ser enviados a Tesouraria num prazo máximo de 24 horas (1 dias). A não apresentação dos mesmos no prazo estipulado, o Chefe da Tesouraria deve comunicar pelo num prazo máximo de 72 horas, ao Director

Financeiro que por sua vez comunica ao Director/Chefe da área requisitante dos fundos para a tomada de medidas que julgar convenientes para a solução do problema.

Nos ARPs/ARDs a comunicação da falta de documento justificativo deve ser feita pelo Chefe dos Serviços Administrativos ao Director do ARP/ARD num prazo máximo também de 72 horas. O Director do ARP/ARD comunica ao Chefe da área/sector que deve procurar solucionar o problema.

No primeiro dia útil da semana a Tesouraria efectua uma listagem dos pagamentos cujos justificativos ainda não foram apresentados, com a indicação da data do levantamento do valor e da área/sector requisitante e envia ao Director Financeiro (na Sede) ou Director do ARP/ARD, para regularização do processo.

A. Reposição do fundo fixo

O responsável pela gestão do fundo fixo, requerer a sua reposição sempre que o montante disponível atinja 25% do valor do fundo fixo. Os cheques para reembolso do fundo fixo são emitidos em nome da pessoa responsável pelo fundo fixo. A reposição do fundo fixo é efectuada através do envio ao Director Financeiro (na Sede) ou Director do ARP/ARD, da folha designada "pedido de reposição do fundo fixo" (extraída no sistema PHC onde houver), a qual se anexam os documentos comprovativos das despesas efectuadas.

No final de cada mês, independentemente do valor disponível, a Tesouraria solicita a reposição do fundo fixo, mediante a apresentação da folha acima referida e dos respectivos comprovativos de despesas efectuadas. Os justificativos com datas de meses diferentes não constam do mesmo processo de pedido de reposição. Após conferência e aprovação do pedido de reposição pelo Director Financeiro (na Sede) ou Director do ARP/ARD, emite-se um cheque em nome do responsável pelo fundo fixo.

B. Verificação física do saldo de Fundo Fixo

Periodicamente, é efectuada a verificação surpresa do fundo fixo por um colaborador responsável e independente, depois da verificação elabora-se e assina-se o relatório de contagem de fundo fixo pelo responsável e pelo verificador, certificando a validade e veracidade dos valores reflectidos nos registos.

Durante o processo o verificador deve certificar se o fundo existente em cofre, adicionado ao montante total pago (valor a retirar dos documentos comprovativos) totalizam o montante do fundo fixo definido. Quaisquer diferenças devem ser clarificadas na altura e imputadas as devidas responsabilidades, vigentes nos regulamentos internos da empresa.

A folha de fundo fixo é actualizada diariamente (no sistema PHC onde houver), e registam-se todos os movimentos do dia. Os valores em numerário são mantidos num cofre e o acesso a este restringir-se só apenas ao responsável pelo fundo fixo.

4.4.2.3 Reconciliação bancária

A reconciliação das contas bancárias é feita depois da verificação dos caixas, onde consiste no cruzamento entre os extractos bancários (mensais) e os contabilísticos. A reconciliação bancária deve ser feita até ao dia 15 de cada mês, recorrendo-se ao modelo constante do Anexo III.

4.4.3 Gestão de contas bancárias

A abertura e encerramento de contas bancárias são da competência do Conselho de Administração. Seda que, as contas bancárias na Sede dos ADM obrigam duas (2) assinaturas de qualquer um dos seguintes assinantes:

- Director Financeiro (A)
- Administrador Financeiro (B);
- Administrador Comercial (B);

- Administrador do Pelouro de Gestão do Tráfego Aéreo (B);
- PCA (B).

As condições de movimentação são A+B ou B+B.

Nos ARP`s/ARD`s as contas bancárias obrigam a duas (2) assinaturas dos seguintes elementos:

- Director do ARP/ARD;
- Chefe dos Serviços Administrativos.

Nos ARP`s/ARD`s será designado pelo Director do ARP/ARD, um terceiro assinante que só poderá assinar no caso da ausência de um dos assinantes acima.

4.4.4 Contabilidade e prestação de contas

A Contabilidade dos ADM, E.P., é centralizada e focaliza as suas actividades nos seguintes aspectos:

- Controlo das operações realizadas;
- Verificação de consistência da informação financeira da empresa;
- Produção de informação financeira para a gestão;
- Registo de transacções de despesas de ARP`s/ARD`s sem sistema PHC.

A Contabilidade da empresa é que está encarregue de receber, todos os documentos de suporte das transacções efectuadas, sendo que diariamente a tesouraria envia para a Contabilidade, documentos relacionados com despesas pagas com base numa cotação e justificativos de deslocações (dentro e fora do país). Em relação aos ARP's/ARD's sem sistema PHC, enviam seus processos de pagamento para a Contabilidade semanalmente.

Nos casos de erros de classificação da requisição interna, a Contabilidade solicita ao Director da área a anulação da aprovação da despesa no sistema PHC, corrige a classificação e volta a solicitar que o Director da área aprove a requisição interna.

Ao nível do Aeroporto, os Serviços Administrativos preparam e enviam ao Director do Aeroporto a seguinte informação de gestão:

- Mapa de Controlo Orçamental;
- Saldos das contas;

- Listagem de justificativos;
- Mapa de Controlo das contas correntes;
- Mapa de dívidas de clientes não aeronáuticos.

Todas as unidades de produção (UP's) enviam periodicamente os seus processos à Sede, para as UP's com sistema PHC integrado, a contabilidade e tesouraria verificam os seus movimentos electronicamente. Assim, com vista a efectuar a prestação de contas, os documentos principais bem como o sector que os recebem são os descritos na tabela abaixo:

Tabela 3 – Tabela de prestações de contas

Sector que recebe	Documento	Periodicidade
Orçamento	Mapa de Controlo de cheques emitidos	Até dia 2 de cada mês
	Extracto da conta bancária	
	Reconciliação bancária	
	Mapa de Controlo Orçamental	
	Mapa de pedido de realocação de verba	
Tesouraria	Mapa de Controlo de receitas cobradas	Semanalmente
	Recibos resumo	
	VD's	
	Talões de depósitos	
	Mapa ADM 308 (Mapa de Movimento de Aeronaves)	
Contabilidade	Mapa de controlo de cheques emitidos	Semanalmente
	Justificativos (Facturas, recibos, VD's entre outros)	
	Cópias de cheques emitidos	
DCOM	Mapa de Controlo das Contas Correntes (C/C)	Semanalmente
	Facturas de C/C	
	Facturas não aeronáuticas	
	Mapa ADM 308 (Mapa de Movimento de Aeronaves)	

Fonte: Manual de Procedimentos Financeiros dos ADM (2011:60), versão 01.

De uma forma genérica, relativamente aos valores que norteiam a governação corporativa, os procedimentos acima descritos revelam uma boa separação de poderes, para permitir que em nenhum dos casos seja permitido que uma única pessoa possa movimentar valores, sem conhecimento e consentimento do outrem. Assim, os Aeroportos de Moçambique, E.P, mesmo não tendo a Lei SOX como instrumento legal e vinculativo, são aqui aplicados valores que guiam esta lei, que é a necessidade de cumprimento das normas e procedimentos (*compliance*), o mesmo que se estabelece na governação corporativa.

4.5 Discussão dos resultados da pesquisa

Neste ponto é apresentada a discussão dos dados de pesquisa que foram levantados no **ponto 4.4**, de modo a fazer cruzamento da informação obtida através dos elementos da revisão da literatura, com a informação disponível dos manuais e regulamentos internos dos ADM, o que vai guiar para apresentação das referidas conclusões e recomendações.

De acordo com o Manual de Procedimentos Financeiros dos ADM, os planos de actividades e o orçamento, devem ser aprovados até ao dia 15 de Outubro do ano anterior a sua entrada em vigor e enviados ao Ministério dos Transportes e Comunicações (MTC), que é a instituição que tutela esta empresa pública, até ao dia 30 de Outubro do mesmo ano. Constatou-se que os prazos são cumpridos, mas a posterior os planos e orçamentos são alvo de algumas alterações, então a prior, fica uma penumbra se os mesmos relatórios que são enviados contêm a mesma informação com os relatórios a posterior alterada.

Os processos de gestão orçamental descritos no **ponto 4.4.1**, os quais se encontram também mencionados no Manual de Procedimentos Financeiros dos ADM, são levados a cabo á nível de toda gestão, e respeitando os níveis de hierarquia estabelecidos, fazendo com que o sistema de controlo interno seja eficaz para uma a boa governação, principalmente para aspectos ligados á gestão da “coisa” pública.

Para além dos aspectos atrás mencionados, vai de acordo com alguns princípios da administração pública descrito por MEIRELLES (1990) no **ponto 3.1**, a **legalidade**, que tem a ver com a actuação do

gestor público e a realização de procedimentos administrativos na forma da lei, e a **probidade administrativa**, onde o gestor deve ser honesto em cumprir todos os deveres que lhe são atribuídos por força da legislação.

I. Gestão tesouraria

O processo de gestão de tesouraria nos ADM, está relacionado com procedimentos que são levados a cabo em operações de recebimentos (toda a transacção de entrada de valores na empresa, em numerário ou documentos, desde que devidamente certificados, reconhecidos e conferidos como originais) e operações de pagamentos (toda a transacção que envolve saída de valores da empresa, quer em numerário ou documentos). Mas é de salientar que a Direcção Financeira dos ADM, é composta na sua maioria por Técnicos do nível médio, havendo deste modo poucos quadros com formação superior em áreas afins, mas esta situação não faz com que a informação financeira lá produzida seja fidedigna.

A. Recebimentos

As medidas de controlo interno para recebimentos nos ADM, descritos no **ponto 4.4.2.1.1** são verificados com exactidão, mas no passado aconteceu que certas cobranças feitas (exactamente Aeródromo de Inhaca) eram depositadas em contas não controladas pelos ADM, mas a mesma situação foi colmatada graças ao trabalho dos auditores enviados da sede. Outra situação constatada durante durante a realização do trabalho, e ainda relacionada com o **ponto 4.4.2.1.1**, tem a ver com o atraso no envio dos comprovativos de depósitos por parte dos ARPs/ARDs, sendo que esta situação faz com que a nível da sede apresentem créditos não contabilizados por falta do respectivo suporte.

Os ARPs/ARDs, não enviam o Mapa ADM 308 com regularidade, este atraso faz com que os dados estatísticos sobre movimento de aeronaves não sejam produzidos com rigor temporário, assim como a conferência da informação dos recibos resumos de valores, para enviar a contabilidade também fique com movimentos pendentes.

B. Pagamentos

Nos ADM existem limites para execução de certas despesas, isso faz com que valores cujas despesas estejam fora ou mesmo dentro dos limites, sejam autorizadas com conhecimento da Administração. Isso reflecte ao ambiente de controlo interno descrito por COSTA (2000:124) no **ponto 2.4**, que relaciona a atitude global, a consciencialização e as acções dos directores e administradores relativamente ao sistema de controlo interno e à sua importância para a empresa.

Em relação aos ARP's/ARD's a despesa é realizada mediante a emissão do Pedido de Adiantamento de fundos pelo requisitante e consequente verificação do cabimento de verba e aprovação da compra pelo Chefe dos Serviços Administrativos. O Director do ARP/ARD ou o Chefe dos Serviços Administrativos é que deve aprovar o pagamento conforme os limites de competência. Uma vez aprovado o pagamento, a tesouraria emite o cheque para assinatura e pagamento ao fornecedor. Dos aspectos retirados das entrevistas, constata-se um acompanhamento dos procedimentos por parte dos gestores, em conformidade ao prescrito no Manual de Procedimentos Financeiros dos ADM.

Relativamente as medidas de controlo interno de pagamentos nos ADM, E.P, evidenciados no **ponto 4.4.2.2.1**, não se distanciam dos descritos no **ponto 2.5** da revisão da literatura. Apenas reiterar uma lacuna identificada no Manual de Procedimentos Financeiros dos ADM, em relação as conciliações bancárias, uma vez que o mesmo não faz menção de quem elabora as elabora, o tratamento a ser dado as mesmas, isto é, a pessoa que está encarregue em dar visto e onde as mesmas devem seguir. Onde que, fica um parêntese na descentralização/separação de funções/poderes, sendo este um dado importante na estrutura do controlo interno para a validação e veracidade das contas bancárias.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

5.1 Conclusões

Do estudo feito nos Aeroportos de Moçambique, E.P., foi possível concluir que as actividades de controlo interno acontecem em todos os níveis da organização e etapas da gestão. O sistema de Controlo Interno é levado a cabo desde os níveis mais altos de uma organização até aos níveis mais baixos, envolvendo desse modo o Conselho de Administração, as Direcções e outras áreas operacionais.

Constatou-se que nos ADM, E.P, existem procedimentos e regulamentos internos inscritos, sendo que os mesmos vão ao encontro das melhores práticas de governação corporativa, basicamente, a necessidade de cumprimento de normas (*compliance*), prestação de contas (*accountability*), transparência (*disclosure*) e senso de justiça (*fairness*). Apesar de a empresa não ter um manual ou instrumento, que a vincule na exactidão os valores da governação corporativa, foi possível verificar que a gestão de tesouraria é feita de uma maneira eficiente e eficaz, dentro dos limites do Sistema de Controlo Interno estabelecido, de modo a cumprir com os procedimentos e políticas determinadas pela gestão. Este facto faz com que não haja evidência para que se rejeite a hipótese formulada segundo a qual *“Os procedimentos e regulamentos do sistema de controlo interno, convergem com os instrumentos das boas práticas de governação corporativa, quanto a gestão dos recursos públicos”*.

Foi também possível reconhecer que houve situações anómalas respeitantes ao controlo interno a nível dos ARP's/ARD's, concretamente ao tratamento inadequado de fundos (recebimentos), conforme constatado no **ponto 4.5** mas que tais casos foram ultrapassados e tomados as devidas medidas de em vigor nos regulamentos internos dos ADM, E.P, Conclui-se também que existem segregações de funções na gestão de contas bancárias, uma vez que a empresa tem vários assinantes e ocupando cargos diferentes, tanto na Sede bem como nos ARP's/ARD's, conforme designações que se apresentam no **ponto 4.4.3** deste trabalho.

Mediante todos os procedimentos constatados nos ADM, e com as entrevistas realizadas pode-se responder sem nenhuma ressalva ao *problema de pesquisa*, que a Gestão de Tesouraria dos ADM é feita de maneira eficiente e eficaz à luz do Sistema de Controlo Interno, e são tomadas em consideração os procedimentos e políticas determinadas pela gestão.

5.2 Recomendações

Diante dos trabalhos realizados em diversas obras referentes à Auditoria Interna e controlos internos no geral, verificou-se que a actividade de auditoria interna possui uma importância fundamental para a obtenção de controlos internos funcionais, colaborando directamente com a gestão administrativa oferecendo maior segurança para a entidade, sendo de recomendar que os Gestores Públicos tomem em consideração a importância dos sistemas de controlo internos na gestão da “coisa” pública, pois, essa acção pode contribuir para o crescimento ordenado da organização, evidenciando irregularidades na entidade e favorecendo uma gestão com bases coesas.

Sugere-se também a quem possa interessar, um amplo estudo sobre Controlo Interno nas empresas públicas, principalmente em matérias ligadas a governação corporativa de modo que se possa aprimorar cada vez mais essas áreas fundamentais para a Gestão Pública, uma vez que o presente trabalho foi elaborado de modo a cumprir com a formalidade do curso.

Para os ADM recomenda-se:

- Que se verifique a possibilidade de se criar um outro instrumento, ligado boas práticas de governação corporativa, de modo a adequá-lo a outros já existentes na empresa (como é o caso da Lei Anti-Corrupção).
- Que se verifique no Manual de Procedimentos Financeiros dos ADM (2011) versão 01, a necessidade de incluir nos recebimentos em moeda estrangeira, os procedimentos inerentes para esse tipo de caso, por exemplo, a questão do uso do câmbio, como critério para a valorização dos activos.
- A descrição no Manual de Procedimentos Financeiros dos ADM (2011) versão 01, dos procedimentos relacionados com as conciliações bancárias (em termos de quem as elabora e quem vai validar), apesar do Anexo III, indicar os procedimentos a serem seguidos para a sua validação (visto).
- Que se criem mecanismos de fazer com que a informação financeira dos restantes ARP's/ARD's, possa ser identificada em tempo útil na Sede da empresa, evitando situações de envio por correio, uma vez que a contabilidade dos ADM é centralizada.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bibliografia básica

ATTIE, William. 1998. *Auditoria: Conceitos e Aplicações*; 3ª edição, Editora Atlas, São Paulo.

BEUREN, Ilse Maria. 2003. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*: teoria e prática, Editora Atlas, São Paulo.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo Cesar. 2007. *Organização do Sistema de Controle Interno Municipal*; 4ª edição, editor: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande de Sul, Porto Alegre-RS; disponível em www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_cont_int_mun.PDF, acesso em 20/01/2011.

COSTA, Carlos Baptista da. 2000. *Auditoria Financeira*: Teória e prática, 7ª edição, Rei dos Livros, Lisboa.

GIL, António Carlos. 2002. *Como elaborar um projecto de pesquisa*; 4ª edição, Editora Atlas, São Paulo.

Guidance for Reporting on the Effectiveness of Internal Controls: SAI Experiences in Implementing and Evaluating Internal Controls, June 1992, disponível em <http://www.intosai.org>, acesso em 7/03/2010

IFAC. *Norma Internacional de Revisão/Auditoria – 400* (NIR 400).

MARTINS, Gilberto de Andrade. 1990. *Manual para elaboração de monografias*: trabalhos académicos, projectos de pesquisa, relatórios de pesquisa, dissertações, Editora Atlas, São Paulo.

MEIRELES, Hely Lopes. 1990. *Direito Administrativo Brasileiro*, 18ª Edição, Editora Malheiros, São Paulo.

MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel. 2003. *Auditoria Interna: Funções e Processos*, 2ª edição actualizada, Editora Ares, Lisboa.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. 2005. *Governança, o Controlo e a Sarbanes-Oxley Act*. Disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/Governan%C3%A7a_corporativa, acesso em Fevereiro de 2011.

Bibliografia complementar

- **Manual dos procedimentos financeiros.** 2011, aprovado na 17ª sessão ordinária do Conselho de Administração ADM nos termos de nr.1 do Artigo 8 dos Estatutos da Empresa, versão 01.
- **Manual de melhoria contínua.** 2011, aprovado na 9ª sessão ordinária do Conselho de Administração nos termos de nr.1 do Artigo 8 dos Estatutos da Empresa, versão 01.
- **Manual de auditoria interna.** 2011, aprovado na 20ª sessão ordinária do Conselho de Administração ADM nos termos de nr.1 do Artigo 8 dos Estatutos da Empresa, versão 01.
- Plano Económico e Social (PES) 2010.
- Relatório e Contas 2010 dos Aeroportos de Moçambique, E.P.

Legislação

- Decreto n.º 40/99, de 29 de Junho, aprova o Estatuto Orgânico da Inspeção-Geral de Finanças;
- Diploma Ministerial n.º 57/2000, de 21 de Junho, Regulamento Interno do Estatuto Orgânico da Inspeção-Geral de Finanças;
- Decreto n.º 10/80 de 19 de Novembro – criação da Empresa Aeroportos de Moçambique.
- Decreto n.º 3/98 de 10 de Fevereiro – criação da empresa Aeroportos de Moçambique, EP.
- Decreto n.º 70/2009, de 22 de Dezembro, aprova o sistema de contabilidade para o sector empresarial.

7. ANEXOS

Anexo I: Pedido de adiantamento de fundos

		AEROPORTOS DE MOÇAMBIQUE, E.P.	
PEDIDO DE			HOMOLOGO
<input checked="" type="checkbox"/>	ADIANTAMENTO DE FUNDOS	/ /	
	TRANSFERENCIA DE FUNDOS	/ /	
	PAGAMENTOS POR FUNDO DO OGE	INDEFIRO	AUTORIZO
	REPOSIÇÃO DE FUNDOS	/ /	
	REFORÇO AO ORÇAM. DE FUNCION.	/ /	
Número		/20....	
Valor			
Por extenso			
Objectivo:	Para pagamento de		
Condições de Regularização		Apresentação do justificativo	
..... aos de de 20.....			
Adiantei por	Cheque n°		
	Em numerário		
O Caixa	O beneficiário		
/ /	/ /		
Registo n°	ADM/...../...../.....		

Anexo III: Mapa de reconciliação bancária

 AEROPORTOS DE MOÇAMBIQUE, EP RECONCILIAÇÃO BANCÁRIA	
SEDE.....BANCO.....	Período Acumul.....-.....-20... Conta n°..... Código
Descrição	Valor
Saldo do banco no final do mês	
Saldo do banco no início da reconciliação	
Saldo da Contabilidade no início da reconciliação	
Difª de saldos iniciais	
Resumo dos movimentos em aberto	
Débitos do banco em aberto na Contabilidade	
Débitos da Contabilidade em aberto no Banco	
Créditos do banco em aberto na Contabilidade	
Créditos da Contabilidade em aberto no Banco	
Saldo na Contabilidade no final do mês	
Elaborado por.....	Data..... /..... /.....
Verificado por.....	Data..... /..... /.....
Director Financeiro.....	Data..... /..... /.....

Anexo IV: Questionário de entrevistas

UNIVERSIDADE EDUARDO MONDLANE

FACULDADE DE ECONOMIA

Licenciatura em Contabilidade e Finanças

FORMULÁRIO PARA RECOLHA DE DADOS CIENTÍFICOS NOS AEROPORTOS DE MOÇAMBIQUE, E.P., PARA UMA PESQUISA DE TRABALHO DE LICENCIATURA EM CONTABILIDADE & FINANÇAS

SECÇÃO I – Informações da Empresa e do Sector

A empresa Aeroportos de Moçambique foi criada pelo Decreto nº 10/80 de 19 de Novembro, tendo sido transformada em empresa pública em 1998, pelo Decreto nº 3/98 de 10 de Fevereiro. O seu capital social é de 220.480.579,90 MT, e é responsável pela gestão de Aeroportos e Aeródromos (exploração de infra-estruturas aeroportuárias).

A sua Sede sita na avenida Acordos de Lusaka nº 3267, em Maputo. Os ADM gerem 5 Aeroportos e 9 Aeródromos, e estão sobre tutela do Ministério dos Transportes e Comunicações.

SECÇÃO II – Informações do entrevistado

Nome:

Cargo/Função que ocupa:

Anos de serviço na empresa:

SECÇÃO III - Sistema de controlo interno administrativo e contabilístico

Para a informação que abaixo se segue, marque com um \surd na opção que melhor lhe convém, havendo casos para enumerar e/ou descrever, conforme as questões que se apresentarem.

1. As informações contabilísticas, financeiras e de gestão, são elaboradas numa base mensal?

Sim:

Não:

N/A:

Se sim, quais são? (Enumerar)

2. Os orçamentos são elaborados numa base anual?

Sim:

Não:

N/A:

Se sim, quais os tipos de orçamento e quem está a cargo (o responsável) pela elaboração dos respectivos orçamentos? (Descrever).

3. Algum superior hierárquico aprova os orçamentos após a sua elaboração?

Sim:

Não:

N/A:

Se sim, quem é? (indicar a categoria que ocupa).

4. A secção de contabilidade, encontra-se separada da secção de tesouraria, vendas e compras?

Sim:

Não:

N/A:

5. A empresa possui algum *software* de contabilidade/gestão para o tratamento da informação contabilística?

Sim:

Não:

N/A:

Se sim, qual ou quais são, e quem são os responsáveis pelo acesso aos mesmos? (enumerar e/ou descrever).

SECÇÃO IV - Controlo interno sobre as disponibilidades

Recebimentos

1. Quais são os meios aceites como recebimentos? (enumerar e/ou descrever).

2. Qual é a proveniência dos recebimentos? (descrever).

3. Qual é a periodicidade dos depósitos? (descrever).

Pagamentos via fundo fixo e bancos

1. A empresa funciona com sistema de fundo fixo?

Sim:

Não:

N/A:

Se sim, qual é o valor e a natureza de despesas que são pagas usando o fundo fixo? (enumerar e/ou descrever).

2. Se a empresa funciona com fundo fixo como é feita a sua reposição? (descrever).

3. Quem é o responsável pela autorização dos pagamentos? (não é necessário indicar o nome, apenas o cargo que ocupa)

4. Qual é o processo de autorização dos pagamentos? (descrever)

5. Todas as despesas realizadas são acompanhadas por algum documento de suporte?

Sim:

Não:

N/A:

6. Que tipo de pagamentos são efectuados através de cheque e transferências bancárias? (descrever).

7. Quais são as medidas de controlo interno para os pagamentos efectuados por cheque? (descrever).

8. Qual é a natureza das despesas pagas por meio de ordens permanentes de pagamentos? (descrever).

Reconciliações bancárias

1. A empresa tem feito conciliações bancárias numa base mensal?

Sim:

Não:

N/A:

Se não, qual é a periodicidade? (indicar).

2. Qual é a medida de controlo interno sobre as transacções ou movimentos pendentes? (descrever).

O Entrevistado

Maputo, aos ____ de _____ de 2011