

## RESUMO

O presente trabalho versa sobre um estudo de caso realizado a oito Autarquias Locais, mais propriamente Juntas de Freguesia. A pesquisa realizada teve como objecto a avaliação dos sistemas de controlo interno, como contributo para a formação de uma opinião sobre a sua influência nessas mesmas Autarquias.

Procura-se, neste pressuposto, proporcionar uma reflexão sobre o contributo do controlo interno no seio das Juntas de Freguesia, tendo por base a sua perspectiva actual sem nunca descorar a Reorganização Administrativa Territorial Autárquica prevista para o final de 2013. Para tal, realizaram-se pesquisas bibliográficas sobre os principais conceitos inerentes a estas condições.

Paralelamente, na adopção metodológica foram elaborados questionários de controlo interno nas áreas consideradas de interesse nesta matéria, a fim de verificar se as sinergias estão direccionadas para o mesmo objectivo, que é dar resposta à actual conjuntura económica e financeira, de modo a concluir se, efectivamente, existe ou não um contributo positivo do controlo interno, neste caso.

Em suma, o objectivo geral apresentado pode ser comprovado pela conclusão de que o controlo interno concorre como um factor essencial para uma administração eficaz, proporcionando informações oportunas e relevantes capazes de auxiliar no processo de tomada de decisão, facto que acrescenta sobremaneira valor às organizações em geral e do sector público em particular.

Como limitações do estudo salientamos o facto de o questionário não abarcar de forma exhaustiva todos os procedimentos existentes nos sistemas de controlo interno; a rede de diplomas que regula o exercício das funções autárquicas é diminuta, bem como a bibliografia sobre este tipo de Autarquias ser quase nula; e por fim a muito generalizada informação sobre a Reorganização Administrativa Territorial Autárquica que nos permitisse estabelecer um paradigma mais relevante com a actual conjuntura.

Quanto às possíveis orientações para investigações futuras sugerimos uma análise pré vs pós Reorganização Administrativa Territorial Autárquica através da observação idêntica em outras Autarquias, a nível nacional, usando um questionário similar; podendo até ser usadas outras fontes de investigação como Câmaras Municipais.

**Palavras-Chave:** Controlo Interno; Informação Financeira; Autarquias Locais; Reorganização Administrativa Territorial Autárquica.

## **ABSTRACT**

The present work focuses on a case study conducted on eight Portuguese Local Municipalities, more specifically Parish Councils. The object of this research was to evaluate the internal control systems, as a contribution to the formation of an opinion about its influence on the credibility and transparency of the financial information of such Municipalities.

From this premise, it is intended to provide a reflection on the internal control contribution within the Parish Councils, based on its current perspective without neglecting the Municipal Territorial Administrative Reorganisation scheduled for the end of 2013. Therefore, bibliographic researches were conducted on the main concepts inherent to these conditions.

At the same time, in the areas considered to be of interest on this matter, internal control questionnaires were adopted as method, in order to ascertain whether the synergies are geared towards the same goal, which is to respond to the current economic and financial situation, in order to conclude whether or not there is in fact a positive contribution of internal control, in this case.

In short, the general objective presented can be evidenced by the conclusion that the internal control competes as an essential factor for an effective administration, providing timely and relevant information that can assist in the decision-making process, which adds an enormous value to organisations in general, particularly in the public sector.

As limitations of the study we emphasise the fact that the questionnaire does not cover, in an exhaustive manner, all the existing procedures in the internal control systems; the network of diplomas that regulates the performance of municipal functions is scarce, and there is almost no bibliography available on this type of Municipalities; and finally the very generalised information about the Municipal Territorial Administrative Reorganisation that would allow us to establish a more relevant paradigm in the present circumstances.

With regard to the possible guidelines for future investigations, we suggest a pre vs. post Municipal Territorial Administrative Reorganisation analysis, by means of identical observation in other Municipalities at a national level, using a similar questionnaire; and other sources of research such as Municipal Councils may also be used.

**Keywords:** Internal Control; Financial Information; Local Municipalities; Municipal Territorial Administrative Reorganisation.

## **AGRADECIMENTOS**

Para os meus pais...  
meus mentores, meus heróis...

Para a minha esposa...  
o orgulho do meu coração...

Para os que me auxiliaram na elaboração desta dissertação, incluindo, o meu orientador Prof<sup>o</sup> Especialista Carlos Quelhas Martins e as todas Juntas de Freguesia que permitiram que este trabalho fosse possível...

... a Todos o meu MUITO OBRIGADO!!!

## ABREVIATURAS

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

SEC – Securities Exchange Commission

IFAC - International Federation of Accountants

IPAI - Instituto Português de Auditores Internos

IIA – Institute of Internal Auditors

COSO – Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway

LOPTC – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

TC – Tribunal de Contas

UE – União Europeia

SCI – Sistema de Controlo Interno

CI – Controlo Interno

CMVM – Comissão de Mercado de Valores Mobiliários

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

SOX – Sarbanes-Oxley Act

PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

JF – Juntas de Freguesia

## Índice

RESUMO .....	I
ABSTRACT .....	II
AGRADECIMENTOS .....	III
ABREVIATURAS .....	IV
Índice .....	V
Índice de Figuras .....	VII
Índice de Gráficos .....	VIII
INTRODUÇÃO .....	1
CAPÍTULO I – A AUDITORIA .....	4
1. Auditoria .....	5
1.1. Auditoria – Conceitos e Objectivos.....	5
1.2. Tipos de Auditoria.....	7
1.2.1. Auditoria Externa .....	8
1.2.2. Auditoria Interna .....	9
1.2.2.1. Funções da Auditoria Interna .....	10
1.2.2.2. A Auditoria Interna no processo de tomada de decisão e na gestão do risco.....	11
1.2.3. Auditoria Governamental.....	13
1.3. Relação do Controlo Interno com a Auditoria .....	16
1.4. Análise do Controlo Interno pelos eixos da empresa .....	16
CAPÍTULO II – ASPECTOS GERAIS ASSOCIADOS AO CONTROLO INTERNO .....	18
2. Aspectos gerais associados ao Controlo Interno .....	19
2.1. Conceito de Controlo Interno .....	19
2.2. Sistemas de Controlo Interno (SCI) .....	20
2.3. Princípios e requisitos gerais do Controlo Interno .....	21
2.4. Métodos de Controlo Interno .....	22
2.5. Limitações de Controlo Interno.....	23
2.6. Componentes Controlo Interno .....	24
2.7. Tipos de controlos .....	26
2.8. Avaliação do Controlo Interno - Risco.....	27
2.9. Relatório de Controlo Interno .....	28
2.10. Corporate Governance.....	28
2.11. Controlo Interno a nível internacional – o Sarbanes-Oxley Act .....	30

2.12.	Avaliação dos Controlos Internos - Lei Sarbanes-Oxley .....	32
CAPÍTULO III – CONTROLO INTERNO E AS AUTARQUIAS LOCAIS .....		34
3.	Controlo Interno e as Autarquias Locais.....	35
3.1.	Sector Público em Portugal .....	35
3.2.	A reforma da Contabilidade Pública .....	35
3.3.	A nova contabilidade das Autarquias Locais .....	37
3.4.	Controlo Interno na Administração Financeira do Estado .....	39
3.5.	O controlo exercido pelo Tribunal de Contas .....	40
3.6.	Controlo Interno e o POCAL .....	41
CAPÍTULO IV – ESTUDO EMPÍRICO E METODOLOGIAS .....		46
4.	Estudo Empírico e Metodologias .....	47
4.1.	Opções Metodológicas .....	47
4.2.	Formulação e Operacionalização do Estudo Caso .....	49
4.3.	Hipóteses de análise .....	51
4.4.	Construção do Questionário .....	51
4.5.	Estrutura do Questionário.....	52
4.6.	Amostra.....	53
CAPÍTULO V – APRESENTAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS.....		54
5.	Apresentação e interpretação dos resultados.....	55
5.1.	Apresentação e interpretação dos resultados.....	55
CAPÍTULO VI – CONCLUSÕES DO ESTUDO .....		98
6.	Conclusões do Estudo .....	99
6.1.	Conclusões Parcelares .....	99
CONCLUSÃO .....		103
BIBLIOGRAFIA.....		106
Referências Bibliográficas .....		107
ANEXO I .....		114

## Índice de Figuras

Figura 1 – Funções da Auditoria Interna .....	11
Figura 2 – Concretização dos Objectivos do Negócio .....	12
Figura 3 – COSO Framework .....	24
Figura 4 – Sistema de Contro Interno .....	44

## Índice de Gráficos

Grafico 1 – Órgão executivo que respondeu ao questionário .....	56
Grafico 2 – Nº de anos de experiência profissional nas Autarquias Locais .....	56
Grafico 3 – Habilitações académicas específicas da área autárquica .....	57
Grafico 4 – Formação técnica adequada na área autárquica.....	57
Grafico 5 – Resposta à questão nº1.....	58
Grafico 6 – Resposta à questão nº2.....	58
Grafico 7 – Resposta à questão nº3.....	59
Grafico 8 – Resposta à questão nº4.....	59
Grafico 9 – Resposta à questão nº5.....	59
Grafico 10 – Resposta à questão nº1 G-IV JF c/NCI.....	60
Grafico 11 – Resposta à questão nº1 G-IV JF s/NCI.....	60
Grafico 12 – Resposta à questão nº2 G-IV JF c/NCI.....	61
Grafico 13 – Resposta à questão nº2 G-IV JF s/NCI.....	61
Grafico 14 – Resposta à questão nº3 G-IV JF c/NCI.....	61
Grafico 15 – Resposta à questão nº3 G-IV JF s/NCI.....	61
Grafico 16 – Resposta à questão nº4 G-IV JF c/NCI.....	62
Grafico 17 – Resposta à questão nº4 G-IV JF s/NCI.....	62
Grafico 18 – Resposta à questão nº5 G-IV JF c/NCI.....	62
Grafico 19 – Resposta à questão nº5 G-IV JF s/NCI.....	62
Grafico 20 – Resposta à questão nº6 G-IV JF c/NCI.....	63
Grafico 21 – Resposta à questão nº6 G-IV JF s/NCI.....	63
Grafico 22 – Resposta à questão nº7 G-IV JF c/NCI.....	63
Grafico 23 – Resposta à questão nº7 G-IV JF s/NCI.....	63
Grafico 24 – Resposta à questão nº8 G-IV JF c/NCI.....	64
Grafico 25 – Resposta à questão nº8 G-IV JF s/NCI.....	64
Grafico 26 – Resposta à questão nº9 G-IV JF c/NCI.....	64
Grafico 27 – Resposta à questão nº9 G-IV JF s/NCI.....	64
Grafico 28 – Resposta à questão nº10 G-IV JF c/NCI.....	65
Grafico 29 – Resposta à questão nº10 G-IV JF s/NCI.....	65
Grafico 30 – Resposta à questão nº11 G-IV JF c/NCI.....	65
Grafico 31 – Resposta à questão nº11 G-IV JF s/NCI.....	65

Grafico 32 – Resposta à questão nº12 G-IV JF c/NCI.....	66
Grafico 33 – Resposta à questão nº12 G-IV JF s/NCI.....	66
Grafico 34 – Resposta à questão nº13 G-IV JF c/NCI.....	66
Grafico 35 – Resposta à questão nº13 G-IV JF s/NCI.....	66
Grafico 36 – Resposta à questão nº14 G-IV JF c/NCI.....	67
Grafico 37 – Resposta à questão nº14 G-IV JF s/NCI.....	67
Grafico 38 – Resposta à questão nº15 G-IV JF c/NCI.....	67
Grafico 39 – Resposta à questão nº15 G-IV JF s/NCI.....	67
Grafico 40 – Resposta à questão nº16 G-IV JF c/NCI.....	68
Grafico 41 – Resposta à questão nº16 G-IV JF s/NCI.....	68
Grafico 42 – Resposta à questão nº17 G-IV JF c/NCI.....	68
Grafico 43 – Resposta à questão nº17 G-IV JF s/NCI.....	68
Grafico 44 – Resposta à questão nº18 G-IV JF c/NCI.....	69
Grafico 45 – Resposta à questão nº18 G-IV JF s/NCI.....	69
Grafico 46 – Resposta à questão nº19 G-IV JF c/NCI.....	69
Grafico 47 – Resposta à questão nº19 G-IV JF s/NCI.....	69
Grafico 48 – Resposta à questão nº20 G-IV JF c/NCI.....	70
Grafico 49 – Resposta à questão nº20 G-IV JF s/NCI.....	70
Grafico 50 – Resposta à questão nº21 G-IV JF c/NCI.....	70
Grafico 51 – Resposta à questão nº21 G-IV JF s/NCI.....	70
Grafico 52 – Resposta à questão nº22 G-IV JF c/NCI.....	71
Grafico 53 – Resposta à questão nº22 G-IV JF s/NCI.....	71
Grafico 54 – Resposta à questão nº23 G-IV JF c/NCI.....	71
Grafico 55 – Resposta à questão nº23 G-IV JF s/NCI.....	71
Grafico 56 – Resposta à questão nº24 G-IV JF c/NCI.....	72
Grafico 57 – Resposta à questão nº24 G-IV JF s/NCI.....	72
Grafico 58 – Resposta à questão nº25 G-IV JF c/NCI.....	72
Grafico 59 – Resposta à questão nº25 G-IV JF s/NCI.....	72
Grafico 60 – Resposta à questão nº26 G-IV JF c/NCI.....	73
Grafico 61 – Resposta à questão nº26 G-IV JF s/NCI.....	73
Grafico 62 – Resposta à questão nº27 G-IV JF c/NCI.....	73
Grafico 63 – Resposta à questão nº27 G-IV JF s/NCI.....	73
Grafico 64 – Resposta à questão nº28 G-IV JF c/NCI.....	74

Grafico 65 – Resposta à questão nº28 G-IV JF s/NCI.....	74
Grafico 66 – Resposta à questão nº29 G-IV JF c/NCI.....	74
Grafico 67 – Resposta à questão nº29 G-IV JF s/NCI.....	74
Grafico 68 – Resposta à questão nº30 G-IV JF c/NCI.....	75
Grafico 69 – Resposta à questão nº30 G-IV JF s/NCI.....	75
Grafico 70 – Resposta à questão nº31 G-IV JF c/NCI.....	75
Grafico 71 – Resposta à questão nº31 G-IV JF s/NCI.....	75
Grafico 72 – Resposta à questão nº32 G-IV JF c/NCI.....	76
Grafico 73 – Resposta à questão nº32 G-IV JF s/NCI.....	76
Grafico 74 – Resposta à questão nº33 G-IV JF c/NCI.....	76
Grafico 75 – Resposta à questão nº33 G-IV JF s/NCI.....	76
Grafico 76 – Resposta à questão nº34 G-IV JF c/NCI.....	77
Grafico 77 – Resposta à questão nº34 G-IV JF s/NCI.....	77
Grafico 78 – Resposta à questão nº35 G-IV JF c/NCI.....	77
Grafico 79 – Resposta à questão nº35 G-IV JF s/NCI.....	77
Grafico 80 – Resposta à questão nº36 G-IV JF c/NCI.....	78
Grafico 81 – Resposta à questão nº36 G-IV JF s/NCI.....	78
Grafico 82 – Resposta à questão nº37 G-IV JF c/NCI.....	78
Grafico 83 – Resposta à questão nº37 G-IV JF s/NCI.....	78
Grafico 84 – Resposta à questão nº38 G-IV JF c/NCI.....	79
Grafico 85 – Resposta à questão nº38 G-IV JF s/NCI.....	79
Grafico 86 – Resposta à questão nº39 G-IV JF c/NCI.....	79
Grafico 87 – Resposta à questão nº39 G-IV JF s/NCI.....	79
Grafico 88 – Resposta à questão nº40 G-IV JF c/NCI.....	80
Grafico 89 – Resposta à questão nº40 G-IV JF s/NCI.....	80
Grafico 90 – Resposta à questão nº41 G-IV JF c/NCI.....	80
Grafico 91 – Resposta à questão nº41 G-IV JF s/NCI.....	80
Grafico 92 – Resposta à questão nº42 G-IV JF c/NCI.....	81
Grafico 93 – Resposta à questão nº42 G-IV JF s/NCI.....	81
Grafico 94 – Resposta à questão nº43 G-IV JF c/NCI.....	82
Grafico 95 – Resposta à questão nº43 G-IV JF s/NCI.....	82
Grafico 96 – Resposta à questão nº44 G-IV JF c/NCI.....	82
Grafico 97 – Resposta à questão nº44 G-IV JF s/NCI.....	82

Grafico 98 – Resposta à questão nº45 G-IV JF c/NCI.....	83
Grafico 99 – Resposta à questão nº45 G-IV JF s/NCI.....	83
Grafico 100 – Resposta à questão nº46 G-IV JF c/NCI.....	83
Grafico 101 – Resposta à questão nº46 G-IV JF s/NCI.....	83
Grafico 102 – Resposta à questão nº47 G-IV JF c/NCI.....	84
Grafico 103 – Resposta à questão nº47 G-IV JF s/NCI.....	84
Grafico 104 – Resposta à questão nº48.a G-IV JF c/NCI.....	84
Grafico 105 – Resposta à questão nº48.a G-IV JF s/NCI.....	84
Grafico 106 – Resposta à questão nº48.b G-IV JF c/NCI.....	85
Grafico 107 – Resposta à questão nº48.b G-IV JF s/NCI.....	85
Grafico 108 – Resposta à questão nº48.c G-IV JF c/NCI.....	85
Grafico 109 – Resposta à questão nº48.c G-IV JF s/NCI.....	85
Grafico 110 – Resposta à questão nº48.d G-IV JF c/NCI.....	86
Grafico 111 – Resposta à questão nº48.d G-IV JF s/NCI.....	86
Grafico 112 – Resposta à questão nº48.e G-IV JF c/NCI.....	86
Grafico 113 – Resposta à questão nº48.e G-IV JF s/NCI.....	86
Grafico 114 – Resposta à questão nº48.f G-IV JF c/NCI.....	87
Grafico 115 – Resposta à questão nº48.f G-IV JF s/NCI.....	87
Grafico 116 – Resposta à questão nº48.g G-IV JF c/NCI.....	87
Grafico 117 – Resposta à questão nº48.g G-IV JF s/NCI.....	87
Grafico 118 – Resposta à questão nº48.h G-IV JF c/NCI.....	88
Grafico 119 – Resposta à questão nº48.h G-IV JF s/NCI.....	88
Grafico 120 – Resposta à questão nº48.i G-IV JF c/NCI.....	88
Grafico 121 – Resposta à questão nº48.i G-IV JF s/NCI.....	88
Grafico 122 – Resposta à questão nº48.j G-IV JF c/NCI.....	89
Grafico 123 – Resposta à questão nº48.j G-IV JF s/NCI.....	89
Grafico 124 – Resposta à questão nº48.k G-IV JF c/NCI.....	89
Grafico 125 – Resposta à questão nº48.k G-IV JF s/NCI.....	89
Grafico 126 – Resposta à questão nº49 G-IV JF c/NCI.....	90
Grafico 127 – Resposta à questão nº49 G-IV JF s/NCI.....	90
Grafico 128 – Resposta à questão nº50 G-IV JF c/NCI.....	90
Grafico 129 – Resposta à questão nº50 G-IV JF s/NCI.....	90
Grafico 130 – Resposta à questão nº51 G-IV JF c/NCI.....	91

Grafico 131 – Resposta à questão nº51 G-IV JF s/NCI.....	91
Grafico 132 – Resposta à questão nº52 G-IV JF c/NCI.....	91
Grafico 133 – Resposta à questão nº52 G-IV JF s/NCI.....	91
Grafico 134 – Resposta à questão nº53 G-IV JF c/NCI.....	92
Grafico 135 – Resposta à questão nº53 G-IV JF s/NCI.....	92
Grafico 136 – Resposta à questão nº54 G-IV JF c/NCI.....	92
Grafico 137 – Resposta à questão nº54 G-IV JF s/NCI.....	92
Grafico 138 – Resposta à questão nº55 G-IV JF c/NCI.....	93
Grafico 139 – Resposta à questão nº55 G-IV JF s/NCI.....	93
Grafico 140 – Resposta à questão nº56 G-IV JF c/NCI.....	93
Grafico 141 – Resposta à questão nº56 G-IV JF s/NCI.....	93
Grafico 142 – Resposta à questão nº57 G-IV JF c/NCI.....	94
Grafico 143 – Resposta à questão nº57 G-IV JF s/NCI.....	94
Grafico 144 – Resposta à questão nº58 G-IV JF c/NCI.....	94
Grafico 145 – Resposta à questão nº58 G-IV JF s/NCI.....	94
Grafico 146 – Resposta à questão nº59 G-IV JF c/NCI.....	95
Grafico 147 – Resposta à questão nº59 G-IV JF s/NCI.....	95
Grafico 148 – Resposta à questão nº60 G-IV JF c/NCI.....	95
Grafico 149 – Resposta à questão nº60 G-IV JF s/NCI.....	95
Grafico 150 – Resposta à questão nº61 G-IV JF c/NCI.....	96
Grafico 151 – Resposta à questão nº61 G-IV JF s/NCI.....	96
Grafico 152 – Resposta à questão nº62 G-IV JF c/NCI.....	96
Grafico 153 – Resposta à questão nº62 G-IV JF s/NCI.....	96
Grafico 154 – Resposta à questão nº63 G-IV JF c/NCI.....	97
Grafico 155 – Resposta à questão nº63 G-IV JF s/NCI.....	97

## INTRODUÇÃO

### **Enquadramento do Tema**

Desde há vários meses para cá que o tema da ordem do dia recai sobre a conjectura económica não muito favorável que atravessamos – a denominada crise, que assombra, essencialmente, países da Zona Euro. Muitos termos se têm tornado parte integrante do vocabulário dos Portugueses, como “despesa pública”; “défice”; “PIB”; entre outros.

As autarquias locais, como parte integrante da máquina do Estado, estão interligadas a esta complexidade.

Assim, o aumento da complexidade das contas públicas, determina, por parte das autarquias locais, a implementação de doutrinas de controlo interno que permitam, de uma forma eficiente e eficaz, não abalar a consecução dos seus objectivos bem como transparecer fiabilidade.

Neste contexto, tendo por base estes princípios, surge esta Dissertação que visa fomentar a relevância do controlo interno nas contas públicas, mais propriamente nas Juntas de Freguesia. A ideia de estimular de modo inequívoco um acrescentar de valor, tornando mais claras as competências, estratégias, habilidades que suportem uma tomada de decisão estão na base deste tema.

Portanto, torna-se relevante aprofundar reflexões acerca da seguinte questão: qual a contribuição do controlo interno nas autarquias locais?

Acredita-se que esta investigação constitua um contributo que proporcione reflexões profissionais na área do papel do controlo interno, contribuindo para uma melhoria da qualidade do processo de tomada de decisões nas autarquias.

### **Motivação**

No decorrer da minha actividade como Tesoureiro de uma Junta de Freguesia deparei-me com factores que me motivaram a abordar a temática do controlo interno nas autarquias locais. Entre eles está a ideia de que as freguesias não dispõem, de um modo geral, de diplomas que regulam o exercício de funções autárquicas; que os membros da junta só raramente desempenham o seu cargo em regime de permanência, vendo constantemente as suas atribuições alargadas como a educação, cultura, saúde, ambiente, entre outros; que uma Junta de Freguesia funciona como o elo mais próximo da população; que cada vez mais os fundos a serem geridos aumentam; e tendo por base que foi aprovada a

Reorganização Administrativa Territorial Autárquica (arrastada pela crise que vivemos) surge esta Dissertação como contributo para salvaguardar o interesse de ter um sistema de controlo interno e o peso que este pode ter nas contas públicas acautelando as consequências que daí podem advir para a credibilidade da informação financeira. Todos estes factores alimentaram esta dissertação.

### **Objectivos**

O objectivo principal deste estudo visa fomentar a necessidade de implementação de um sistema de controlo interno eficiente e eficaz que ajude as Juntas de Freguesia na consecução dos seus objectivos bem como dar uma ideia transparente, clara, concisa e fidedigna das suas contas. Outro objectivo prende-se pelo facto de não deixar cair esta temática e aproveitar a Reorganização Administrativa Territorial Autárquica para cimentar a sua utilização neste novo conceito, não a deixando ao abandono como até então.

### **Metodologia**

No estudo empírico seguimos a metodologia de estudo caso. Partimos da concepção de estudo de caso de Serrano (1994) que defende “*que o estudo de caso oferece inúmeras possibilidades de estudo, compreensão e melhoria da realidade social e profissional, por isso no campo da investigação em auditoria o uso deste método é crescente*” e de Yin (2001) que considera que “*o estudo de caso representa uma investigação empírica e compreende um método abrangente, assente na lógica do planeamento, da recolha e da análise de dados, que pode incluir tantos estudos de caso único quanto de múltiplos, assim como abordagens quantitativas e qualitativas de pesquisa*”.

Para a realização dos inquéritos, a tipologia usada foram os questionários, fundamentalmente, porque na investigação visou-se a verificação de hipóteses teóricas e a análise das correlações que essas hipóteses sugerem.

### **Estrutura**

Para além desta introdução, que contém o enquadramento, a motivação para a escolha da problemática, objectivos, metodologia e a estrutura utilizada, esta Dissertação encontra-se estruturada em mais 6 capítulos.

A primeira parte está estruturada em 3 capítulos que tratam os aspectos que determinam a opção de investigação e pesquisa bibliográfica.

- No Capítulo I faz-se um breve trecho à Auditoria, que vai desde o seu conceito, a tipologias e a sua relação com o controlo interno.
- No Capítulo II apresenta-se todos os aspectos gerais associados ao controlo interno, onde são abordados os seus conceitos, princípios, métodos, limitações, tipologias, componentes, relatório de controlo interno, para além de *Corporate Governance* e a Lei *Sarbanes-Oxley*.
- O Capítulo III está orientado para o sector público, onde se enquadra o controlo interno nas autarquias locais, desde a contabilidade pública ao controlo exercido pelo Tribunal de Contas e uma pequena abordagem ao POCAL.

Na segunda parte apresenta-se os aspectos relevantes que conduziram à realização do estudo empírico e à sua operacionalização, sendo esta constituída por dois capítulos.

- No Capítulo IV aborda-se a parte metodológica do Estudo Empírico, da Formulação do estudo Caso, os Procedimentos adoptados; as Hipóteses de análise, a Construção e Estrutura do Questionário, e a Amostra.
  - No Capítulo V trata-se a apresentação e interpretação dos resultados que advém da opção metodológica utilizada.
  - O último Capítulo (VI) expõe as Conclusões gerais do Estudo e as Conclusões Parcelares.
- Por fim, patenteia-se todos os aspectos centrais deste trabalho numa Conclusão Final, onde se relacionam os objectivos previamente enunciados com os resultados encontrados. São também referidos os contributos, constrangimentos e expectativas, bem como se traçam linhas para investigações futuras.

## **CAPÍTULO I – A AUDITORIA**

## 1. Auditoria

A Auditoria, com significativa importância social, tem registado uma evolução progressiva nos últimos anos, permitindo um acréscimo de conhecimentos em domínios de Contabilidade e demais sectores da empresa.

O âmbito de um trabalho de Auditoria pressupõe a identificação dos pontos fortes e fracos do sistema de controlo interno. O controlo financeiro e administrativo moderno conjectura a elaboração de auditorias orientadoras que garantam elevados níveis de qualidade técnica. Desta forma, este capítulo pretende servir de base teórica para a fundamentação e compreensão da mecânica em estudo.

### 1.1. Auditoria – Conceitos e Objectivos

A palavra auditoria tem a sua génese no latim *audire*, que significa “ouvir” e que esteve na origem da palavra *auditor* (auditor) significando aquele que ouve. Contudo, a Auditoria tal como foi definida surge na Grã-Bretanha nos meados do século XIX devido à Revolução Industrial. Após a Grande Depressão (crise de 1929), foi instituída a obrigatoriedade das empresas cotadas em bolsa serem alvo de auditorias financeiras, e em 1934 foi criada a *Securities Exchange Commission* (SEC)<sup>1</sup>. Em Portugal, a auditoria foi introduzida como exigência dos investimentos estrangeiros e têm sofrido aprofundamentos essencialmente desde 1969, aquando da publicação do Decreto-Lei nº 49/381 que instituiu um novo regime jurídico nas sociedades anónimas com a introdução de pelo menos um Revisor Oficial de Contas no seu conselho fiscal. Nabais (1988) ressalva que à medida que a actividade económica se desenvolve, mais útil se torna o seu controlo, pelo que as empresas sentem necessidade de implementar procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno que favoreçam a obtenção de informações exactas e credíveis.

Apesar de ser um conceito muito utilizado, poucos o saberão definir na sua essência e de perceberem a sua vasta amplitude.

O *Auditing Concepts Committee* salienta sete pontos-chave no que concerne à definição de Auditoria. Assim, tal comité entende por Auditoria o **processo sistemático** que visa

---

<sup>1</sup> *Securities Exchange Commission* (SEC) – Organismo governamental encarregado da supervisão dos mercados de valores mobiliários norte-americanos.

**objectivamente** obter e avaliar a **prova** acerca da **correspondência** entre informações, situações ou procedimentos e **critérios preestabelecidos**, bem como **comunicar** conclusões aos **interessados**<sup>2</sup>. Esmiuçando tal conceito, verificamos que a Auditoria é um processo que consiste numa sequência de procedimentos lógicos, estruturados e organizados; de forma objectiva, sem preconceitos, sem conclusões baseadas em procedimentos; que obtenha uma prova qualitativa e/ou quantitativa de conformidade; segundo leis, normas, regras e regulamentos; a qual deve ser divulgada, através de um relatório escrito que suporte as conclusões tiradas, a todos os interessados dessa informação, quer sejam internos ou externos à entidade.

O Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas (1999), na sua página 23, trata Auditoria como um “*exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada*”.

A necessidade de eficácia na realização dos objectivos e de eficiência na utilização de recursos escassos, exige aos responsáveis das organizações um cada vez maior conhecimento e saber no desempenho das suas actividades.

Para Nabais (1988), a Auditoria visa alcançar os seguintes objectivos:

- Averiguar a exactidão, a integridade e a autenticidade das operações e dos registos efectuados e ainda de todos os dados económicos e financeiros que periodicamente as empresas divulgam e que constituem informações importantes para várias entidades (accionista, credores, direcção da empresa, etc.);
- Verificar se estão a atingir os objectivos pré-fixados;
- Verificar os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno existentes na empresa e estabelecidos pela direcção.

Como se vê, actualmente, a Auditoria não tem como objectivo fundamental detectar erros e fraudes tal como acontecia no início do século XX, se bem que tal possa vir a acontecer. Verifica-se assim que a mentalidade retrógrada de que o Auditor era considerado um mero “inspector” têm vindo a dissipar-se, também por culpa da sua crescente influência na sociedade.

---

<sup>2</sup> Auditing Concepts Committee, Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, The Accounting Review, Vol. 47 1972, p. 18 (tradução livre).

## 1.2. Tipos de Auditoria

O Tribunal de Contas apresenta, no seu Manual de Auditoria e Procedimentos, inúmeros critérios adoptados na classificação de auditorias que atendem essencialmente no *objectivo* prosseguido; na *amplitude*; na *frequência*; na *obrigatoriedade* e no *sujeito* que as realiza. Similarmente Morais, e Martins (2007), salvaguardam que “*a Auditoria pode ser classificada com base em diferentes critérios*”:

- Quanto ao **objectivo** prosseguido, existem diversos tipos de auditorias, quer sejam *financeiras* ou *não financeiras* como são o caso das auditorias de conformidade, de gestão ou operacionais, e até estratégicas;
- Quanto à **amplitude**, isto é, ao universo a auditar, as auditorias podem ser *Gerais*, onde se considera a entidade como um todo, ou *Parciais*, que têm por fim examinar um ou vários sectores, áreas ou actividades específicas;
- Quanto à **frequência** as auditorias podem ser *permanentes*, *ocasionais*, ou *simplesmente de fim de exercício*;
- Quanto à **obrigatoriedade**, a auditoria pode ser de *fonte legal* ou *fonte contratual*. A primeira baseia-se em normativos legais como Código das Sociedades Comerciais, enquanto a segunda é baseada num contrato de prestação de serviços, sendo facultativa;
- Quanto ao critério da posição do **sujeito que realiza as auditorias**, estas podem ser *internas* ou *externas*.

Sucintamente, parece-nos claro, que a auditoria pode ser classificada atendendo a diferentes critérios conforme o âmbito e o objectivo a que se destina.

Para Marques (1997), a auditoria agrupa-se em três ramos distintos: “*a realizada por auditores externos*”; “*a realizada por auditores internos*”; e “*a auditoria designada governamental*”.

Não querendo ser exaustivo, e apesar de muito se poder dizer, daqui em diante vamos-nos centrar em prol dos últimos três ramos de auditoria referidos, enfatizando as que mais se adequam à mecânica em estudo.

### 1.2.1. Auditoria Externa

A auditoria externa, como actividade importante, surgiu em Inglaterra no século XIX, aquando da Revolução Industrial. Depressa se difundiu a outros Estados, contudo só depois da 2ª Guerra Mundial e face à aglomeração de multinacionais é que passou a ser vista como um “bem necessário”.

Importa salientar, que a auditoria externa surgiu como uma necessidade peremptória, de credibilizar a informação financeira das entidades perante os seus sócios ou accionistas, gestores, clientes, bancos, fornecedores, Estado, etc. Pode dizer-se que em termos gerais o seu principal objectivo, é segundo Marques (1997), o de *“verificar se as demonstrações financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira e os resultados das operações do período a que respeitam de acordo com as normas e princípios contabilísticos geralmente aceites”*.

De considerar que não existe uma definição rígida do que é a auditoria externa ou financeira, mas de um modo geral podemos salientar que *“o objectivo de uma auditoria das demonstrações financeiras, preparadas dentro de uma estrutura de reconhecidas políticas contabilísticas, é habilitar um auditor a expressar uma opinião sobre tais demonstrações financeiras. A opinião do auditor ajuda a dar credibilidade às demonstrações financeiras. Contudo, o utente não deve assumir que a opinião do auditor é uma garantia quanto à viabilidade futura da entidade nem uma opinião quanto à eficiência ou eficácia em que a administração conduziu os negócios da entidade”*, IFAC<sup>3</sup>.

Já para Pinheiro (2010), a auditoria externa tem como objectivo *“estratégico, informar os accionistas e o mercado sobre a saúde das contas, da qualidade da informação financeira contida no relatório de gestão, demonstrações financeiras e, seguramente no futuro, a capacidade demonstrada para a redução dos riscos e aplicação dos princípios de Corporate Governance, nos aspectos que podem condicionar a sobrevivência das empresas”*.

Relativamente ao papel do auditor em si, Nabais (1988), ressalva que *“a auditoria, como é obvio, deve ser executada por pessoa competente e legalmente habilitada. Para além de uma educação formal o auditor deve possuir experiencia profissional. Por outro lado o auditor deve ser isento em todos os assuntos relativos ao seu trabalho (...) e ainda ser*

3 International Federation of Accountants- Organismo criado em 1977, em consequência do acordo assinado por 63 associações profissionais de contabilistas e auditores por todo o mundo. Hoje fazem parte 90 associações, das quais a Associação Portuguesa de Contabilistas.

*prudente e ter o máximo de cuidado na realização do exame e na elaboração do relatório e parecer”.*

### **1.2.2. Auditoria Interna**

Embora considerada numa fase embrionária de existência face à auditoria externa, a auditoria interna é uma actividade em desenvolvimento, que além de importante tornou-se imprescindível no mundo empresarial actual.

O crescimento da actividade económica redimensionou a estrutura funcional das organizações, sendo que o controlo inicialmente exercido por uma só pessoa é delegado agora a outras. Este controlo delegado a terceiros terá de ser examinado para se saber se os subordinados estão a cumprir. Surge então a auditoria como fiscalizadora de que todos os procedimentos internos e as rotinas de trabalho estão a ser executados normalmente.

Fazendo face a estas questões, surge em 1941, nos Estados Unidos da América, o IIA, que rapidamente contribui para o desenvolvimento da actividade dos auditores internos a nível mundial, já que tal organismo agrupa membros espalhados por todo o mundo. Outro passo importante para a consolidação da auditoria interna, foi dado em 1978, aquando da aprovação dos *Standards for the professional practice of internal auditing*, cuja definição de auditoria interna passa por “*uma função de apreciação independente, estabelecida dentro de uma organização, como um serviço para a mesma, para examinar e avaliar as suas actividades*”.

Em Março de 1992, foi criado o Instituto Português de Auditores Internos (IPAI), que representa a prática de auditoria interna no nosso país.

Como se sabe, de entre as várias funções cometidas ao órgão de gestão de uma empresa assume particular importância a que se refere à objectividade da auditoria interna. O seu principal objectivo, num contexto moderno e proactivo, é o de “*auxiliar a empresa e todos os níveis de gestão no cumprimento das suas responsabilidades em promover sistemas de controlo adequados, visando a melhoria da performance e do desenvolvimento sustentável da empresa*” (Pinheiro, 2010).

Por outro lado, o aumento de importância da contabilidade como fonte de informações contribui para o desenvolvimento da auditoria já que é necessário constatar se os dados contabilísticos são credíveis e exactos, isto é, se reflectem realmente a situação económica e financeira da empresa. “*A auditoria interna é uma actividade que possibilita à*

*administração meios de identificação dos erros e fraudes existentes e ainda as possíveis correcções e soluções. A auditoria interna auxilia a administração na melhoria da actividade, identificando os problemas e sugerindo correcções”* (Nabais, 1988).

O organismo internacional que visa o desenvolvimento da auditoria interna e da capacidade dos seus auditores, designado por *Institute of Internal Auditors*, define auditoria interna como uma actividade independente criada dentro de uma empresa para examinar e avaliar as suas actividades, com a finalidade de prestar um serviço à direcção.

### **1.2.2.1. Funções da Auditoria Interna**

Ao auditor interno vem sendo exigida uma série de conhecimentos diversificados para o bom desempenho das suas actividades, ao nível: contabilístico, financeiro, operacional, processos e de gestão. O auditor deve assim ser um componente activo da engrenagem da gestão interna. A sua opinião e visão crítica dos processos, deve estar alicerçada em evidências que propiciem aos gestores uma avaliação correcta dos factos.

Como retracta Morais, e Martins (2007), podemos agrupar as funções do auditor interno em quatro grandes áreas:

1. Função de apoio à direcção;
2. Função de vigilância do sistema de controlo;
3. Função de apoio à gestão de risco e processos de *governance*;
4. Cooperação com os auditores externos.

Neste sentido, o auditor interno deve desempenhar a sua actividade com uma visão holística e proactiva, antecipando-se aos factos, prevenindo erros ou detectando fraudes. A sua participação na gestão operacional deve ir muito para além de uma “fiscalização” sobre os processos, actuando em sintonia com tudo o que é basilar à sobrevivência empresarial.

O esquema seguinte retracta as áreas de actividade e respectivas funções a desempenhar pelo auditor:



**Figura 1 – Funções da Auditoria Interna**

Fonte: Morais, e Martins, 2007, p. 93

#### 1.2.2.2. A Auditoria Interna no processo de tomada de decisão e na gestão do risco

O maior entrave a um processo de tomada de decisão, é de acordo com Morais, e Martins (2007) “a incerteza em relação ao futuro, mas este pode ser reduzido com um modelo de decisão baseado em informações fidedignas e oportunas, recolhidas pela auditoria interna com uma frequência quase diária”. A informação que a auditoria interna detém é a informação indispensável para alimentar o modelo de decisão do gestor para que ele tome as decisões mais acertadas. A dificuldade do gestor em utilizar algum modelo de decisão provém da inclusão e informação correcta.

Tal dificuldade diminui à medida que o gestor entende que o trabalho que o auditor desenvolve pode fornecer, efectivamente, informações muito valiosas e adequadas.

Deste modo, com auxílio ao trabalho realizado pelo auditor interno, um gestor consegue alimentar o seu modelo de decisão com informações sobremaneira fidedignas, para que a decisão seja o mais tempestiva possível.

Assim, Beuren (2000) salienta que: “a concepção de um sistema de informações que auxilie o gestor a melhorar as suas decisões não depende apenas da identificação dos modelos decisórios dos gestores... mas sim de utilizar informação adicional para determinar a probabilidade de ocorrência... a fim de reduzir o risco”.

Neste sentido, os auditores internos devem conhecer o modelo de gestão adoptado pela administração da empresa, levando ao gestor as informações que mais se aproximam do objectivo pretendido, para que com estas informações a tomada de decisão seja a que trará maiores resultados para a empresa.

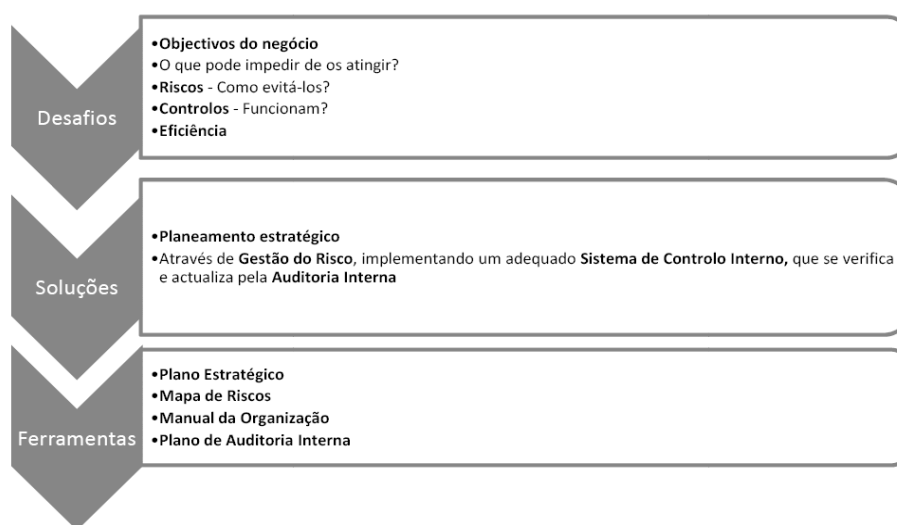
Por outro lado, poderemos também considerar que a auditoria interna tem uma faceta voltada para a gestão do risco, onde até o IIA tomou uma *position paper* para esclarecer a sua posição acerca do papel da auditoria interna nas organizações com gestão de risco.

Assim, segundo o IIA (2004):

*“... o principal papel da auditoria interna no processo de gestão de risco é fornecer segurança objectiva acerca da eficácia das actividades de gestão de risco das organizações, contribuir para assegurar que os principais riscos do negócio estão a ser geridos de forma apropriada e que os sistemas de controlo interno estão a funcionar eficazmente”.*

É indubitável que, ao adoptar critérios de gestão de risco, a empresa tornar-se-á mais competitiva. Assim sendo, torna-se primordial que a gestão avalie o custo/benefício da implementação de um sistema de controlo interno que lhe permita identificar as variáveis de mercado que possam vir a afectar o seu negócio.

Moro (1999), considera que a actual orientação da auditoria interna aponta para uma abordagem baseada nos principais riscos do negócio, pelo que a planificação da auditoria deverá estar centrada na estratégia da organização. A figura seguinte representa a importância do papel da auditoria interna na concretização dos objectivos do negócio.



**Figura 2 – Concretização dos objectivos do negócio**

Fonte: [www.repositorioaberto.univ-ab.pt](http://www.repositorioaberto.univ-ab.pt)

As ideias traçadas anteriormente são reforçadas por Pinheiro (2005), que afirma:

*“o papel da auditoria interna visa, essencialmente, apoiar a gestão de topo e os gestores operacionais, a identificar os riscos negativos das actividades/sub-processos e contribuir, necessariamente, com propostas de acções correctivas, numa lógica de criação de valor cliente e valor accionista. Outro aspecto primordial da auditoria interna é a sustentação da realização de acções de auditoria, enquadrada em plano de acções, baseado numa matriz de risco, em um código de conduta e em observância das Normas Profissionais estabelecidas pelo IIA”.*

Neste sentido, espera-se que a auditoria interna seja, particularmente, um instrumento de apoio à gestão de topo e que auxilie a organização a alcançar os seus objectivos. À medida que as necessidades da organização vão mudando com o tempo, a função auditoria eleva também o valor do seu contributo à satisfação das novas solicitações de uma organização, que se encontra em constante mutação.

Deste modo, a auditoria interna auxilia os gestores na detecção dos pontos fracos do controlo na empresa, recomendando as devidas alterações a fim de que os objectivos da empresa não sejam lesados. O objectivo principal da função de auditoria permite a identificação dos riscos e propõem possíveis estratégias de acção que permitam à organização um melhor desempenho económico.

Segundo McNamee (1995) a auditoria interna é parte natural e necessária de qualquer organização (afirmação consistente com o COSO, 1992).

### **1.2.3. Auditoria Governamental**

A Auditoria Governamental contempla um campo de especialização da auditoria, direccionada para a Administração Pública. Compreende um pouco da auditoria interna e externa, na qual se envolve directamente o património e/ou o interesse público.

A Auditoria Governamental que vamos abordar posteriormente é a de Gestão Pública, ou seja, vamos adoptar uma avaliação voltada para o exame, visando a comprovação da legalidade e a adequação dos sistemas de Controlo Interno.

Segundo Morais (2007), a Auditoria Governamental tem como finalidade *“comprovar a legalidade e legitimidade, e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração*

*directa e entidades supervisionadas da Administração Pública, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado*”, considerando-se os seguintes aspectos:

- Observância da legislação específica;
- Execução dos programas do governo, dos contractos, acordos, ajustes e outros instrumentos congéneres;
- Cumprimento, pelos órgãos e entidades, dos princípios fundamentais de planeamento, coordenação, descentralização, delegação de competências e controlo;
- Desempenho administrativo e operacional das unidades da administração directa e entidades supervisionadas;
- Controlo e utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores;
- Exame e avaliação das transferências e a aplicação dos recursos público-financeiros das unidades da administração directa e entidades supervisionadas;
- Verificação e avaliação dos sistemas de informação das unidades da administração directa e entidades supervisionadas.

A Auditoria Governamental tem por objectivo examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar medidas para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controlos internos das unidades da administração directa e indirecta (Morais, 2007). Constituem objectos de exame de uma auditoria:

- Os sistemas administrativos e operacionais de controlo interno utilizados na gestão pública;
- A execução de planos, programas, projectos e actividades que envolvem recursos públicos;
- A aplicação dos recursos transferidos pelo Estado a entidades públicas ou privadas;
- Os contractos firmados por gestores públicos com entidades privadas para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de bens;
- Os instrumentos e sistemas de conservação e manutenção de bens e património sob responsabilidade das unidades da administração directa e entidades supervisionadas;
- Os actos administrativos que resultam em direitos e obrigações para o Poder Público, em especial os relacionados com a contratação de empréstimos internos ou externos;
- (...).

A auditoria governamental em Portugal é ainda das que carece de mais informação e legislação vinculativa. Apenas se encontra salvaguardada pela Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto<sup>4</sup>, onde se consagra o Tribunal de Contas como o órgão supremo de controlo financeiro externo, ao qual se incumbe a fiscalização da legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas.

Segundo a LOPTC, o Tribunal de Contas é um órgão colegial que está organizado em três secções especializadas:

- 1ª Secção – encarregada de fiscalização prévia, podendo, em certas condições, exercer a fiscalização concomitante;
- 2ª Secção – encarregada de fiscalização concomitante e sucessiva verificação, controlo e auditoria;
- 3ª Secção – encarregada do julgamento dos processos de efectivação de responsabilidade e de multa.

As entidades directas ou indirectas, sujeitas à jurisdição do TC são:

- O Estado e seus serviços;
- As regiões autónomas e seus serviços;
- As autarquias locais, suas associações ou federações e seus serviços, bem como as áreas metropolitanas;
- Os institutos públicos;
- As instituições de segurança social.

Considera-se portanto que as atribuições legalmente dirigidas ao TC correspondem à necessidade de controlo das receitas e despesas públicas, garantindo a fiabilidade necessária.

O artigo 53º e 54º do LOPTC define que o TC é a entidade competente pelo processo de verificação interna e externa das contas, bem como pelas auditorias em matéria da sua jurisdição, com vista a avaliar os respectivos sistemas de controlo interno, apreciando a legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira e assegurando a fiscalização da comparticipação nacional nos recursos próprios comunitários e da aplicação dos fundos oriundos da UE.

---

<sup>4</sup> LOPTC – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

### 1.3. Relação do Controlo Interno com a Auditoria

Carlos Navais (1998), considera que o sistema de controlo interno é de grande utilidade para a programação do trabalho de auditoria interna ou externa, já que cada uma delas realiza as tarefas consoante os objectivos a atingir tendo de base o sistema de controlo interno implementado. Uma das normas de auditoria, referida pelo IIA, relata precisamente isso, ou seja, a necessidade inerente de o auditor fazer o levantamento e estudo do sistema de controlo interno. Posteriormente, com base neste estudo será definida a extensão dos procedimentos de auditoria e o momento da sua aplicação, para além das recomendações aos responsáveis sobre as deficiências detectadas e sua eliminação. A existência de irregularidades neste sistema acarreta que os testes sejam mais extensos, devendo intensificar-se nas áreas de maior fraqueza.

Em suma, considera-se que a avaliação do controlo interno é a base que fixa o ponto de partida dos trabalhos a serem realizados pelo auditor.

### 1.4. Análise do Controlo Interno pelos eixos da empresa

Segundo Moraes, e Martins (2007), o papel do auditor “*procura agregar valor ao negócio e proporcionar rentabilidade e segurança sobre as operações aos accionistas, cingindo-se sobre os objectivos do controlo interno*” em todas as áreas da empresa. Verificam-se portanto cinco objectivos base que contracenam entre si em prol do benefício organizacional.

Inicialmente, o *objectivo de autorização* respeita a um conjunto de condições que em função das diversas áreas da empresa devem ser autorizados de acordo com os critérios fixados pela Direcção.

Em seguida, o *objectivo de contabilização* reflecte a correcta classificação e periodização de toda a informação inerente às cinco áreas mencionadas, e de acordo com o plano de contas aprovado pela direcção.

O *objectivo de verificação e avaliação*, como o próprio nome indica, visa verificar e analisar, periodicamente, componentes relativos às diversas áreas.

Continuamente, o *objectivo de salvaguarda de activos* procura ressaltar a importância que certos âmbitos têm para a empresa. Tal objectivo deve obedecer também a critérios Directivos.

Por último, e não menos importante, atestamos o *objectivo de processamento de transacções*, que propende também a certos procedimentos específicos à sua área, tendo como base critérios directivos.

Morais, e Martins (2007) ressaltam que “*uma entidade de sucesso não se compadece com ocorrências imprevisíveis. É necessário identificar e acompanhar os seus objectivos, avaliando o controlo interno*”. Deste modo, e também de acordo com Morais, e Martins (2007) para elaborar um programa de auditoria “*é essencial efectuar uma avaliação do controlo interno*”, processo que “*é avaliado pelo auditor*”.

Segundo os mesmos autores, existem dois tipos de auditores: o auditor externo e o auditor interno. O primeiro tem como objectivo “*verificar a conformidade das operações, uma vez que visa atender às necessidades de terceiros no que diz respeito à credibilidade da informação financeira*”, enquanto que o segundo “*expressa opinião acerca da eficácia e eficiência da gestão da entidade, uma vez que visa ajudar a Direcção nas suas funções de gestão*”.

## **CAPÍTULO II – ASPECTOS GERAIS ASSOCIADOS AO CONTROLO INTERNO**

## 2. Aspectos gerais associados ao Controlo Interno

Este capítulo tem por objectivo demonstrar a relevância do controlo interno para o bom desempenho das actividades de uma organização, assim como para a elaboração dos trabalhos de auditoria. Apresenta os conceitos, as limitações, os métodos, as filosofias, bem como a sua relação com a auditoria em si.

### 2.1. Conceito de Controlo Interno

O conceito de controlo interno apesar de muito se poder dizer, centraliza-se “perpetuamente” em termos considerados chave.

Segundo o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999, p.47), o controlo interno pode ser conceituado do seguinte modo:

*“... forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere”.*

Através da definição apresentada verifica-se que o conceito de controlo interno é bastante extenso e refere-se não apenas aos aspectos directamente relacionados às funções contabilísticas e financeiras, mas, também, a todos os aspectos que envolvem as operações de qualquer organização.

Segundo o COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*), a definição de **controlo interno** baseia-se em quatro conceitos fundamentais:

- **Processo:** meio constituído por acções com vista a atingir um fim;
- **Levado a cabo por pessoas:** afecta todos os membros da entidade;
- **Confiança razoável:** o sistema de controlo interno somente pode proporcionar um certo grau de segurança à entidade, pois apenas minimiza os riscos e não os elimina pela raiz;
- **Concretização de objectivos:** visa a consecução dos objectivos de forma consistente e coerente.

Segundo Morais, e Martins (2007) poderemos então referenciar que o controlo interno surge como um meio para atingir um fim:

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

Barbier (1992, p. 13-14), afirma que *“a empresa possui um controlo interno quando, na sua globalidade, está dotada de uma organização própria de antecipação dos riscos a fim de minimizar as consequências e otimizar a sua performance”*.

Conhecida a definição de controlo interno, importa esmiuçar tudo o que a rodeia, desde métodos a limitações.

## **2.2. Sistemas de Controlo Interno (SCI)**

O conceito de sistema controlo interno apesar de fortemente associado ao conceito de controlo interno, é considerado distinto, e por isso não deve ser confundido.

O IFAC (*International Federation of Accountants*) entende como sistema de controlo interno, o plano que compreende a existência de políticas e procedimentos adoptados pela Administração de uma entidade para auxiliar a atingir o objectivo de gestão, bem como assegurar a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de erros e fraudes, a exactidão dos registos contabilísticos e uma informação financeira fidedigna e atempada.

Carvalho *et al* (2006), apresentam o SCI como *“uma ferramenta de grande utilidade para o desenvolvimento das actividades de forma coordenada e eficiente”*.

Tratando agora da importância, verifica-se que o SCI é de grande utilidade para a entidade, já que se trata de um autocontrolo, que segundo Sousa (2007) permite ao mesmo tempo

disponibilizar uma melhor informação económico-financeira para os órgãos superiores de controlo externo, detectando mais facilmente eventuais anormalidades.

Costa (2007) menciona que o SCI deve ser permanentemente ajustado à realidade de cada organização, de modo a assegurar a eficiência e eficácia de todas as operações.

Para avaliar se um SCI é ou não adequado, devem ser adoptados procedimentos de recolha de informação que permita obter o conhecimento do mesmo. A recolha de informação compreende legislação como organogramas, manuais de descrição de funções e de procedimentos, bem como outras informações que se relacionem com o controlo contabilístico e administrativo. Pode seguir-se uma fase de observação de tarefas e até realizar questionários padronizados à direcção e ao trabalhadores, visando aferir se o SCI está a ser aplicado na realidade.

Face ao levantamento do SCI, pode então concluir-se se o mesmo é adequado ou não aos riscos e se está garantida a prossecução dos objectivos definidos. Segundo Teixeira (2006), o relatório de avaliação global traduz a adequação e eficácia do SCI, evidenciando os pontos fracos tendo por vista eliminar as deficiências e continuar com os moldes previstos de funcionamento da actividade.

### **2.3. Princípios e requisitos gerais do Controlo Interno**

O Tribunal de Contas considera que os princípios básicos que dão consistência a um sistema de controlo interno são:

- A segregação de funções numa perspectiva de separação de funções incompatíveis entre si;
- O controlo das operações, que deve obedecer a verificações e conferências constantes;
- A definição de autoridade e de responsabilidades clara e rigorosa;
- A competência do pessoal no que concerne às habilitações próprias para o exercício das funções respectivas com distinção;
- E o registo dos factos com comprovativos ou documentos justificativos das operações, seguindo sempre o cumprimento das regras contabilísticas.

Os requisitos observáveis num controlo interno satisfatório pressupõem para Marçal e Marques (2011) o seguinte:

- *“Um organograma que proporcione uma adequada distribuição de responsabilidades;*

- *Um conjunto de normas e procedimentos que garanta um controlo razoável sobre os activos, passivos, receitas e despesas;*
- *Uma descrição das funções que assegure o integral cumprimento dos deveres e responsabilidades de cada uma das unidades de funcionamento que compõem o organograma;*
- *Pessoal adequadamente treinado e preparado em função das tarefas e responsabilidades que lhes estão cometidas;*
- *Uma boa segregação de funções, implica separação de funções incompatíveis entre si;*
- *Rotação de funcionários, reduz a oportunidade de fraudes, erros de forma, e ainda possibilita o surgimento de novas ideias de trabalho, eliminando a rotina;*
- *Que cada funcionário conheça os limites das suas obrigações e direitos;*
- *Controlo das operações, a verificação e/ou conferência das operações deve ser efectuada por pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo;*
- *Registo metódico dos factos, o registo das operações deve observar as regras aplicáveis e basear-se em documentação adequada e fidedigna”.*

#### **2.4. Métodos de Controlo Interno**

O controlo interno pode segundo Morais, e Martins (2007) ser adoptado em diversas áreas e seguir inúmeros métodos, sobre os quais, os seguintes compreendem uma maior abrangência:

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

## 2.5. Limitações de Controlo Interno

Os controlos são fundamentais para todas as organizações e para todos os gestores, mesmo nas actividades mais elementares, contudo, um dos pressupostos dos objectivos do controlo interno não é a eliminação do risco mas sim a sua atenuação.

Coopers & Lybrand, (1997, p. 19), mencionam que *“nem todos os controlos reduzem o risco de todos os tipos de erros e irregularidades, na medida em que há certas limitações inerentes à confiança que pode ser depositada no sistema de controlo interno”*. Verificamos, assim, que este sistema apresenta, perpetuamente, limitações (SATAPOCAL, 2006):

- A falta de interesse por parte do órgão de gestão na instituição pela manutenção de um bom Sistema de Controlo;
- As técnicas de controlo implementadas poderem ser contornadas ou ultrapassadas;
- A dimensão e complexidade da organização, uma vez que, no caso de pequenas autarquias, a segregação de funções torna-se difícil de implementar;
- O custo da implementação e manutenção face aos benefícios que dele resultam (ter atenção para que os custos com a sua implementação não seja superior ao benefício que se espera obter dele);
- A existência de erros humanos, conluios e fraudes, bem como a competência e integridade moral das pessoas, os quais podem ser dificultados, mas não evitados, pela segregação de funções;
- Transacções pouco usuais, dado que um Sistema de Controlo Interno é geralmente implementado para prever transacções correntes;
- Técnicas e meios de trabalho inadequados e ultrapassados;
- Ineficiente controlo dos meios informáticos, o que pode possibilitar as condições de acesso a ficheiros ou a prática de operações fraudulentas;
- O abuso do poder de autoridade por parte daqueles com responsabilidades sobre determinadas operações;
- A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua selecção e formação.

Em suma, por mais elaborado que seja um sistema de controlo interno, não pode por si só garantir a integridade e a exactidão dos registos contabilísticos.

## 2.6. Componentes Controlo Interno

Segundo o COSO (1992), o sistema de controlo interno é composto por cinco componentes interrelacionadas, que derivam da forma como a gestão gere o negócio e de como são integrados no processo de gestão.

O modelo tratado pelo COSO considera que as componentes do controlo formam um sistema integrado, que reagem dinamicamente, face a condições de mudança.

Essas componentes são as seguintes:



**Figura 3 - COSO Framework**

Fonte: WWW.COSO.ORG

Assim, retractando cada componente separadamente atesta-se que:

- **Ambiente de controlo:** é o ponto de partida para as outras componentes de controlo interno implicando a existência de disciplina e estrutura, estando assim relacionada com a cultura da empresa e como esta lida com o controlo interno. Inclui conceitos tais como: competência; integridade e valores éticos; avaliação do desempenho; segregação de funções; liderança...
- **Avaliação do risco:** envolve a identificação, análise e documentação pela gestão, de quais os riscos relevantes ou que poderão comprometer a consecução dos objectivos fixados para a empresa.
- **Actividades de Controlo:** são os procedimentos que asseguram que as políticas da empresa são correctamente executadas, por forma de reduzir os riscos de não cumprimento. Existem dois tipos de actividade:

- **Prevenção:** relacionam-se essencialmente com: responsabilidades e autonomias; numeração sequencial de documentos; segregação de funções; etc.;
  - **Deteção:** familiarizam-se com reconciliações bancárias, dos saldos de clientes; revisões de desempenho; etc.
- **Informação e Comunicação:** respeita a recolha, troca e correcta identificação de informação, devendo o fluxo de informação conter:
- Planos a executar;
  - Riscos de ocorrência;
  - Actividades de controlo;
  - Ambiente de controlo.
- **Supervisão (Monitorização):** respeita à avaliação do controlo através de actividades de auto-avaliação, de revisões e de procedimentos de auditoria interna.

Portanto, o sistema de informação envolve tarefas como: eficácia e eficiência; de que são cumpridas as normas e regulamentos; de que a informação financeira é confiável.

Denotamos que as componentes representam o que é necessário para atingir os objectivos, devendo existir um relacionamento directo entre ambas. Os **objectivos** retratados, segundo o *Institute of Internal Auditors (IIA, 2004)*, visam:

- Conformidade e integridade da informação;
- Conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- Salvaguarda dos activos;
- Utilização económica e eficiente dos recursos;
- Realização dos objectivos e metas fixados para as operações ou programas;
- Garantir a fiabilidade de relevação contabilística das operações da organização.

Para o Tribunal de Contas, os objectivos inerentes a um sistema de controlo interno são os seguintes:

- A salvaguarda dos activos;
- O registo e a actualização do imobilizado da organização;
- A legalidade e regularidade das operações;
- A integralidade e exactidão dos registos contabilísticos;
- A execução das políticas e planos definidos superiormente;
- A eficácia da gestão e a qualidade da informação;

- E uma imagem fiel e verdadeira das demonstrações financeiras.

A mesma entidade salienta que tais objectivos permitem:

- Identificar as operações mais relevantes;
- Identificar os principais fluxos de processamento das operações das áreas chave do controlo;
- Determinar o grau de confiança, avaliando a segurança e fiabilidade de informação e a sua eficácia na prevenção e detecção de erros e irregularidades;
- Fazer uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos de modo a conhecer os pontos fortes e fracos do controlo;
- Determinar a profundidade de eventuais testes de auditoria.

## 2.7. Tipos de controlos

Como argumentam Moraes, e Martins, (2007), a fim de evitar a ocorrência de potenciais erros, a gestão deve implantar os controlos adequados. Os controlos podem ser:

- **Preventivos** – servem para impedir a ocorrência de factos indesejáveis, sendo considerados controlos *à priori*, pois valem-se da providência (exemplos: obrigar a duas assinaturas nos cheques; obter lista de fornecedores aprovada; confrontar as facturas com as guias de pagamento antes de autorizar o pagamento; etc.);
- **Detectivos** – servem para detectar ou corrigir factos já ocorridos, daí designarem-se comumente por controlos *à posteriori* (exemplos: elaborar reconciliações bancárias; efectuar contagens físicas; solicitar certidões de dívida; etc.);
- **Directivos ou Orientativos** – provocam ou encorajam a ocorrência dum facto desejável (definição de políticas e procedimentos; estabelecer determinados requisitos para o recrutamento de pessoal; a administração de um entidade, como forma de criar uma boa imagem local, dá indicações aos dirigentes para contratarem mão-de-obra local; etc.);
- **Correctivos** – rectificam problemas identificados (exemplos: relatórios de excepções; lista de diferenças de inventário; relatórios de atrasos de dívidas; relatórios dos cheques de pessoal não descontados; lista de reclamações de clientes; etc.);
- **Compensatórios** – colmatam eventuais falhas dos controlos anteriormente relatados (exemplos: total de comissões de venda processadas vs facturação a clientes; ordenados

e salários processados vs valores a pagar à Segurança Social; entradas registadas em armazém vs conta de compras da contabilidade; etc.).

## 2.8. Avaliação do Controlo Interno - Risco

*“Avaliar o controlo interno é determinar o seu grau de confiança, que se obtém examinando a segurança e a fiabilidade da informação e o seu grau de eficácia na prevenção e detecção de erros e irregularidades”* (Tribunal de Contas).

O principal objectivo da avaliação do controlo interno é determinar a profundidade dos procedimentos que o auditor deve adoptar na condução dos seus trabalhos. Tudo começa com uma avaliação preliminar que se inicia na fase do planeamento global com a identificação dos tipos de operações mais relevantes, dos principais fluxos de processamento das operações e das áreas-chave do controlo. Posteriormente, desenrola-se a avaliação definitiva que só é exequível depois de o auditor deter a descrição exacta e pormenorizada dos procedimentos. Tal facto vai permitir conhecer os pontos fortes e fracos do controlo e concluir se os objectivos específicos do controlo interno foram atingidos.

Baptista da Costa (2007), refere que a avaliação do controlo interno procura minimizar os riscos (pontos fracos) devendo para tal: salvaguardar activos; cumprir as normas e procedimentos; promover a eficiência e eficácia das operações; ressaltar a confiança e integridade da informação financeira e operacional.

As componentes intrínsecas ao risco narrado são:

- **Risco Inerente** – isto é a possibilidade do saldo de uma conta conter uma distorção que possa ser materialmente relevante;
- **Risco de Controlo** – espelha-se na possibilidade de uma distorção que possa ocorrer no saldo de uma conta, materialmente relevante, e que não venha a ser prevenida ou detectada e corrigida atempadamente pelo sistema de controlo interno;
- **Risco de Detecção** – centra-se na possibilidade dos procedimentos realizados pelo auditor não detectarem uma distorção no saldo de uma conta, materialmente relevante.

## 2.9. Relatório de Controlo Interno

Segundo Morais, e Martins (2007), a elaboração do **relatório de controlo interno** pressupõe cinco itens:

- **Prazo** – o relatório deve abranger todo o exercício económico e sempre que possível antes de finalizar o período deve-se fazer uma avaliação preliminar com vista a poder corrigir eventuais erros;
- **Controlos relevantes** – os controlos associados à obtenção de demonstrações financeiras fidedignas, bem como a salvaguarda de activos;
- **Pontos fracos importantes** – devem ser divulgados os pontos fracos relevantes bem como as medidas correctivas a adoptar;
- **Processo de Auditoria Interna adoptado** – deve ser divulgado o processo utilizado na avaliação do controlo interno por todos os órgãos de gestão da empresa com vista a receber opiniões que possam melhorar o processo previamente definido;
- **Conclusões** – o relatório deve apresentar as conclusões da avaliação do controlo interno identificando as limitações verificadas por forma a que as áreas de risco sejam identificadas com vista a que os órgãos de gestão adoptem as medidas correctivas.

Se o relatório de controlo interno identificou problemas importa identificar:

- Se a rotina das operações de controlo identificou ou não o problema;
- Se a detecção do problema foi feita por mero acaso ou se um controlo mais cuidado o poderia detectar;
- Se o problema interfere exclusivamente com a actividade interna da empresa ou se afecta terceiros, como por exemplo clientes, fornecedores, etc.

## 2.10. Corporate Governance

Com a ocorrência dos escândalos financeiros, como exemplo do que se deu em 1720 no Reino Unido com a compra por parte dos investidores de acções da empresa *The South Sea Company* a preços inflacionados e as suas consequências fatais como os dramas a nível individual e colectivo, as quebras de confiança nos mercados, perturbando o normal funcionamento das empresas, foram frequentes, atribuindo-se a sua ocorrência na maior parte dos casos à forma como eram governadas as sociedades.

A partir dos anos 80 com a Globalização e a Liberalização do mercado de capitais, os escândalos tiveram consequências mais amplas ultrapassando as barreiras do mercado geográfico, algo que até á data era inexequível.

Exemplos ilustrativos dos acontecimentos acima referidos ocorreram no início dos anos 90, com a Maxwell (1991), no Reino Unido, e mais recentemente com os casos da Enron (2001) e Worldcom (2002), nos EUA, ou ainda da Swissair (2002), na Suíça, e Parmalat (2003), na Itália.

Com o objectivo de combater estas situações ou restringir os seus efeitos, procedeu-se à publicação de regulamentos e de códigos de boas práticas em termos de governo das sociedades em vários países. Nomeadamente em Portugal, onde a Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) assumiu um papel decisivo na questão do governo das sociedades.

Dependendo do país, os sistemas de governo das sociedades variam, sendo uma condicionante que as empresas deverão ter em atenção nas suas decisões de internacionalização.

O Livro Branco sobre *Coporate Governance* em Portugal considera que existem dois sistemas de governo das sociedades: o *sistema anglo-saxónico*, também designado sistema de controlo externo, e o *continental*, ou sistema de controlo interno.

A própria expressão “*governo das sociedades*”, apesar de se tratar de um termo recente, o seu equivalente na língua inglesa não existia até há cerca de 30 anos atrás, daí que não é consensual para todos os utilizadores, adoptando-se por vezes designações alternativas como a de “*governância*”, ou a expressão anglo-saxónica “*corporate governance*”. No entanto, por razões de coerência, ir-se-á utilizar daqui em diante apenas a primeira (“*governo das sociedades*”), por ser a adoptada pela CMVM.

Através do enquadramento do governo das sociedades os mercados deverão ser transparentes e eficientes, bem como deverão estar em conformidade com o princípio do primado do direito e articulação clara da divisão de responsabilidades entre diferentes autoridades de supervisão, autoridades reguladoras e autoridades dedicadas à aplicação das leis.

Em suma o governo das sociedades deve ser desenvolvido tendo em vista o respectivo impacto sobre o desempenho económico em geral juntamente com a integridade do mercado. A repartição das responsabilidades pelas diferentes autoridades numa jurisdição deve ser clara por forma a garantir a defesa do interesse público. As autoridades de supervisão, as autoridades reguladoras e as autoridades dedicadas à aplicação da lei devem

dispor dos poderes, integridade e recursos necessários para desempenharem os seus deveres com profissionalismo e objectividade. As suas decisões devem também ser atempadas, transparentes e detalhadamente explicadas.

Para Cadbury (1992), o Governo das Sociedades é definido como sendo “*o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e controladas*”, a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) desenvolveu um pouco mais este conceito ao indicar que envolve um conjunto de relações entre a gestão da empresa, o seu órgão de administração, os seus accionistas e outros sujeitos com interesses relevantes. O governo das sociedades estabelece também a estrutura através da qual são fixados os objectivos da empresa e são determinados e controlados os meios para alcançar esses objectivos. Um bom governo das sociedades deve proporcionar incentivos adequados para que o órgão de administração e os gestores prossigam objectivos que sejam do interesse da empresa e dos seus accionistas, devendo facilitar uma fiscalização eficaz.

No entanto para a CMVM o governo das sociedades é “*...o sistema de regras e condutas relativo ao exercício da direcção e controlo das sociedades emitentes de acções admitidas à negociação em mercado regulamentado*” (CMVM, 2005).

Existem, no entanto, várias definições alternativas de Governo das Sociedades, todas igualmente aceitáveis, dadas as várias perspectivas sobre este assunto. Como exemplo, pode-se referir a de Shleifer e Vishny (1996), para quem o “*...Governo das Sociedades lida com as formas pelas quais os fornecedores de capital para as Organizações asseguram a eles próprios a obtenção de retorno ao seu investimento*”, ou a de Weiss (1978), citado em Evan (1993), de que “*o governo das sociedades refere-se à estrutura de autoridade e de tomada de decisão de uma organização*”.

Já o IIA define *Corporate Governance* como a *combinação de processos e estruturas implementadas pelo Conselho, com o objectivo de informar, dirigir, gerir e supervisionar as actividades da organização para o alcance dos seus objectivos*<sup>5</sup>.

## 2.11. Controlo Interno a nível internacional – o Sarbanes-Oxley Act

Em reposta à avalanche de escândalos, fraudes e falências envolvendo grandes entidades Americanas, como são os casos da Enron, Arthur Andersen, WorldCom e Xerox, entre

---

<sup>5</sup> The Institute of Internal Auditors, The Professional Practices Framework, March 2007, (tradução livre).

outras, é promulgada em Julho de 2002 por George W. Bush, a lei *Sarbanes-Oxley* (SOX)<sup>6</sup> que provocou um impacto nunca visto sobre os mercados de capitais norte-americanos e mundiais desde a legislação de 1934, que criou a *Securities and Exchange Commission* - SEC, com amplos poderes para regular e fiscalizar o mercado de capitais norte-americano. Perante os escândalos o legislador dos Estados Unidos, com uma rapidez extraordinária, implementou leis que ampliaram os poderes da SEC, aumentando consideravelmente a responsabilidade da administração das empresas e introduzindo a regulamentação da profissão de auditor nas entidades de interesse público.

Segundo o Livro Branco do *Corporate Governance* (2006), a lei *Sarbanes-Oxley* veio criar um organismo sem fins lucrativos de supervisão das empresas de auditoria, cujos membros são nomeados pela SEC, denominado PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*. Esta entidade passou a regulamentar a auditoria e a efectuar a supervisão das empresas de auditoria que emitam relatórios de auditoria de entidades de interesse público. A lei *Sarbanes-Oxley* revê todos os procedimentos inerentes à *corporate governance* para empresas cotadas, nacionais ou estrangeiras, que estejam relacionados com a verificação da adequação da informação e relato financeiro. A sua regulamentação aumentou a responsabilidade dos executivos e, também, obrigou ao detalhe minucioso sobre os aspectos do controlo interno de processos nas organizações garantindo portanto a transparência na gestão das empresas (IBGC, 2004).

No seu conteúdo, importa salientar as secções 302 e 404, já que tratam especificamente das responsabilidades dos directores executivos (CEO) e financeiros (CFO) na credibilidade da informação constante nas demonstrações financeiras, bem como nas avaliações dos controlos e procedimentos internos para a emissão dos relatórios financeiros e das multas e penalidades aplicadas àqueles que cometerem fraudes.

A secção 302 - “*Corporate Responsibility for Financial Reports*” - trata da certificação trimestral ou anual dos controlos e procedimentos de divulgação, impondo responsabilidades aos directores executivos e aos directores financeiros, no sentido destes declararem, pessoalmente, que materializaram a divulgação dos controlos e procedimentos da organização e que os mesmos se encontram implantados e avaliados.

A secção 404 da SOX - “*Management Assessment of Internal Controls*” - diz respeito às normas que a SEC emitiu, exigindo que cada relatório anual contenha um relatório sobre os controlos.

6 O Sarbanes-Oxly Act, formalmente intitulado “Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002”, foi promulgado, com força de lei, pelo Presidente dos EUA, em 30 de Julho de 2002. Os promotores que deram nome a esta lei: Paul Sarbanes (Senado) e Michael Oxley (Câmara dos Representantes).

A lei *Sarbanes-Oxley* penaliza com maior rigor os responsáveis pela preparação de demonstrações financeiras fraudulentas e impede que um Director/Administrador se defenda das acusações de fraude alegando desconhecimento relativo aos registos espelhados no relato e nas demonstrações financeiras da sociedade. A lei foi uma resposta do governo americano aos investidores que viram as suas acções desvalorizarem por conta de fraudes financeiras nas demonstrações financeiras das entidades americanas, antes tidas como sólidas. A lei *Sarbanes-Oxley* procura recuperar a confiança do mercado punindo os infractores e criando maior independência entre os executivos e a auditoria externa. O objectivo passa por alcançar uma maior transparência no relato financeiro.

Pelo histórico verificado, os efeitos da lei *Sarbanes-Oxley* são realmente significativos não só nos Estados Unidos mas em todo o mundo, uma vez que a legislação abrange todas as empresas cotadas nas bolsas de valores norte-americanas. Os próprios auditores das empresas submetidas à lei *Sarbanes-Oxley* também deverão estar em linha com as regulamentações correspondentes.

Actualmente grandes empresas com operações financeiras no exterior, nomeadamente multinacionais, seguem a lei *Sarbanes-Oxley*.

## **2.12. Avaliação dos Controlos Internos - Lei Sarbanes-Oxley**

Segundo a SOX (2002), a busca pela qualidade e integridade da informação envolve a necessidade de existência de controlos internos sobre os processos, nos quais se salienta a melhoria do seu registo, e a extensão da sua certificação pela Administração e pela auditoria independente.

Para avaliar se os aspectos de controlo interno permanecem adequados, importa:

- Levantar os processos e controlos inexistentes;
- Definir quais os controlos considerados como fortes e menos fortes;
- Classificar materialmente a sua relevância e deficiência;
- Caracterizar a possível falta de materialidade.

O PCAOB (2006) atesta que quando os processos são considerados ineficazes sob o ponto de vista de controlo na Sociedade, torna-se necessário definir um plano de acção para solucionar as anomalias constatadas, de forma a monitorizá-las. Importa destacar que a

ausência de qualidade na execução e monitorização pode acarretar deficiências relevantes que se podem repercutir numa falta de transparência.

Em suma, a conveniência da SOX é de manter no mercado de capitais mais desenvolvido do mundo, um conjunto representativo de determinações, medidas punitivas, normas, regras e requisitos, em diferentes âmbitos e fronteiras, a fim de garantir que as informações económicas e financeiras cheguem até os interessados de forma uniforme, simultânea e realmente coerente.

### **CAPÍTULO III – CONTROLO INTERNO E AS AUTARQUIAS LOCAIS**

### 3. Controlo Interno e as Autarquias Locais

Este capítulo aborda a contribuição do controlo interno no seio das autarquias locais, de modo a reflectir sobre a problemática em questão, “Será o controlo interno peça chave nas autarquias locais?”. Procura-se demonstrar a preponderância do controlo interno na consecução das metas pré-estabelecidas pelos órgãos estratégicos neste sector.

#### 3.1. Sector Público em Portugal

Desde cedo, as autarquias locais desempenham em Portugal um papel fundamental na satisfação das necessidades colectivas. Ao longo do tempo, as suas atribuições e competências têm vindo a aumentar sobremaneira, sendo previsível que esta tendência se acentue no futuro mais próximo. Como consequência desta evolução, as proporções de fundos públicos a ser gerida pelos autarcas é cada vez maior, sendo estes responsáveis pela devida afectação dos recursos públicos.

Conforme define Sousa Franco<sup>7</sup> o sector público é “*o conjunto das actividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, Associações e Instituições Públicas), quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade tecnocrata e da desconcentração por eficiência*”.

O Sector Público encontra-se dividido em dois grandes grupos: o Estado em sentido lato, e as Empresas Públicas. O Estado em sentido lato comporta a Administração Central, a Segurança Social, a Administração Regional e a Administração Local. Como veremos mais á frente, a metodologia estudada insere-se numa perspectiva de Administração Local, mais propriamente nas Freguesias.

#### 3.2. A reforma da Contabilidade Pública

Para Almeida, e Correia (1999), a contabilidade é uma ciência de natureza económica, cujo objecto é a realidade económica de qualquer entidade pública ou privada, analisada em termos quantitativos e por período específico (digráfico), com a finalidade de obter as

<sup>7</sup> In Finanças Públicas e Direito Financeiro, Volume I, 4ª Edição, Almedina, Coimbra, 1992.

informações indispensáveis à gestão dessa entidade, nomeadamente ao conhecimento da sua situação patrimonial, dos resultados obtidos e à formulação das políticas de planeamento e controlo das suas actividades.

A contabilidade pública adoptada nos Serviços de Administração Pública tem em conta *“fins de natureza política e administrativa prosseguidos, não havendo preocupações quanto aos resultados”* Almeida, e Correia (1999), tais factos contrapõem-se um pouco com a contabilidade privada cujo seu principal objectivo é o de potenciar lucros. Nos últimos anos, a contabilidade pública têm vindo a centrar os seus objectivos na conformidade legal e no controlo da execução orçamental, ou seja, se os diversos organismos da Administração Pública aplicaram os recursos postos à sua disposição em obediência às regras orçamentais.

Assim, tem-se procurado incessantemente uma melhoria da qualidade dos serviços do Estado e a promoção da modernização da Administração Pública, como é o caso da publicação da Lei de Bases da Reforma da Contabilidade Pública (lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro) que promulga isso mesmo.

Já em 1992, o Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de Julho, que regulamente a lei acima referida, tinha como principal objecto fornecer melhorias qualitativas e quantitativas nos serviços prestados, bem como a adopção por parte da Administração Pública dos métodos de administração privada, numa perspectiva económica, eficiente e eficaz.

Apesar de os serviços trabalharem numa base de descentralização, onde cada serviço tinha mais poder para resolver os seus problemas, verificou-se, no entanto, a ausência de um tratamento contabilístico normalizado.

Portanto, passou a ser necessária a definição de um conjunto de princípios no domínio na contabilidade, sendo criada a estrutura de missão destinada a elaborar o POCP (Plano Oficial de Contabilidade Pública), através da Resolução n.º 23/95, publicada no D.R., II Série, de 12 de Junho de 1995, o qual veio a ser criado quase dois anos depois.

Com o POCP passou a ser possível a construção de indicadores de avaliação económica, eficiência e eficácia da aplicação dos dinheiros públicos, bem como a criação de condições para a elaboração de um Balanço do Estado.

### 3.3. A nova contabilidade das Autarquias Locais

A reforma da contabilidade autárquica iniciou-se quando o Decreto-lei n.º 243/79 instituído a 25 de Julho, preconizou uma uniformização da contabilidade das autarquias locais com os serviços públicos, sendo portanto sujeitos à Lei do Enquadramento do Orçamento de Estado.

Posteriormente, e com o intuito de introduzir a obrigatoriedade de elaboração, aprovação e execução do plano de actividades e da utilização de uma classificação funcional na execução da despesa, surge o Decreto-regulamentar n.º 341/83 de 21 de Julho, que em complemento com o Decreto-regulamentar n.º 92-C/84 de 28 de Dezembro institucionalizaram um novo sistema contabilístico, definindo as normas de execução contabilística nas autarquias locais.

Continuamente, foi publicado o Decreto-lei n.º 226/93 de 26 de Junho, que adaptou o POC à organização económica autárquica, promovendo eficiência e eficácia da informação patrimonial e financeira.

Importava então, que fosse definido um novo regime contabilístico para as autarquias locais que atendesse às necessidades de constituir um instrumento de gestão económico-financeira a par de um julgamento da execução orçamental e patrimonial destas actividades públicas.

Então, é criado através do Decreto-lei n.º 232/97 de 3 de Setembro, o POCP, cujo seu principal objectivo se refere na *“criação de condições para a integração de diferentes aspectos – contabilidade orçamental, patrimonial e analítica – numa contabilidade moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação”* (Almeida, e Correia, 1999).

A concepção do POCP realçou a introdução de um quadro de contas que permite de forma articulada a execução da contabilidade orçamental e da contabilidade patrimonial, alicerçando-se na estabilidade protagonizada pelo POC.

Para as autarquias locais, o novo regime de contabilidade compreende os princípios orçamentais e contabilísticos, o plano de contas, os documentos previsionais e de prestação de contas, o sistema contabilístico, critérios e métodos específicos de contabilização e controlo interno – todos eles emanados no POCAL.

O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais consiste na adaptação das regras do Plano Oficial de Contabilidade Pública à administração local, tal como é previsto no artigo 6.º, n.º 2, da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.

O POCAL evidencia a necessidade de criação de condições consistentes para a integração das contas da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos, numa contabilidade que constitua importante instrumento de apoio à gestão das autarquias locais e que permita:

- *“O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos;*
- *O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais, de modo a garantir o cumprimento integrado, a nível dos documentos previsionais, dos princípios orçamentais, bem como a compatibilidade com as regras previsionais definidas;*
- *Atender aos princípios contabilísticos definidos nos POCP, retomando os princípios orçamentais estabelecidos na Lei do Orçamento de Estado, nomeadamente na orçamentação das despesas e receitas e na efectivação dos pagamentos e recebimentos;*
- *Na execução orçamental, devem ser tidos sempre em consideração os princípios da mais racional utilização possível das dotações aprovadas e da melhor gestão de tesouraria;*
- *Uma melhor uniformização de critérios de previsão, com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento, em particular no que respeita à previsão das principais receitas, bem como das despesas mais relevantes das autarquias locais;*
- *A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;*
- *A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local.”*<sup>8</sup>.

Em suma, contabilidade autárquica segue, no essencial, as regras e princípios da contabilidade pública, apresentando os mesmos objectivos e a mesma fundamentação, quanto à sua importância e necessidade que os atribuídos à contabilidade pública.

---

<sup>8</sup> by Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de Fevereiro

### 3.4. Controlo Interno na Administração Financeira do Estado

A generalidade dos subsistemas contabilísticos obriga à aprovação de um sistema de controlo interno, sendo que o Plano Oficial das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro não foge à regra.

Em Portugal, o SCI encontra-se instituído e estruturado na dependência do Governo, com especial articulação ao Ministério das Finanças. Nesse âmbito, emerge o Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, que instituiu o SCI na Administração Financeira do Estado e que confere particular destaque ao reforço e revisão do sistema de controlo financeiro. Tal decreto determina um modelo estruturado que permite uma melhor coordenação dos diversos intervenientes no sistema e uma melhor utilização dos recursos afectos à função controlo.

O Decreto-lei acima mencionado salienta no seu artigo segundo, primeira alínea, que o SCI compreende os domínios “*orçamental, económico, financeiro e patrimonial*” e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública. O mesmo artigo define controlo interno como “*verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade regularidade e boa gestão, relativamente a actividades, programas, projectos ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos*”.

As componentes que integram o SCI são as Inspeções Gerais, a Direcção Geral do Orçamento, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e os órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização que tenham como função o exercício de controlo interno.

Assim, importa salvaguardar o particular interesse das componentes do sistema no controlo da legalidade/regularidade e no controlo da gestão dos dinheiros públicos numa perspectiva de economia, eficiência e eficácia, como já foi dito anteriormente.

O art.º 4º, do Decreto-Lei 166/98, considera que o SCI encontra-se estruturado em três níveis de controlo, designados por nível operacional, sectorial e estratégico:

- “*O controlo operacional consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrado sobre decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de acções é*

*constituído pelos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respectiva unidade;*

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

*- O controlo estratégico consiste na verificação, acompanhamento e informação, perspectivados preferentemente sobre a avaliação do controlo operacional e controlo sectorial, bem como sobre a realização das metas traçadas nos instrumentos provisionais, designadamente o Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento do Estado”.*

Nos termos do art.º 5 do Decreto-Lei n.º 166/98, as acções realizadas pelos órgãos de controlo intrínsecas a cada um dos níveis referidos anteriormente, devem ser planeadas e avaliadas de forma articulada tendo em vista assegurar o funcionamento coerente e racional do SCI, baseando-se na suficiência, complementaridade e relevância das respectivas intervenções.

Assim, com vista a garantir o funcionamento do SCI segundo estes princípios, foi criado um Conselho Coordenador, composto por inspectores-gerais, pelo director-geral do Orçamento, pelo presidente do conselho directivo do Instituto de Gestão Financeira e Segurança Social e pelos demais titulares de órgãos sectoriais e regionais de controlo interno. O Conselho Coordenador é também um órgão de consulta do Governo, em matéria de controlo interno, e que funciona lado-a-lado com o Ministério das Finanças.

### **3.5. O controlo exercido pelo Tribunal de Contas**

A Constituição da República Portuguesa, no seu art.º 214, trata o Tribunal de Contas (TC) como o “*órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe*”. A sua actividade encontra-se regulada pela Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto, designada por Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).

Esta lei decreta no seu artigo primeiro que o “*Tribunal de Contas fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e*

*efectiva responsabilidades por infracções financeiras*”, sendo as autarquias locais – referidas em particular destaque nesta metodologia de estudo – sujeitas à jurisdição do TC. Enquanto órgão superior de controlo externo no nosso país, o TC, detém o poder de jurisdição, que lhe permite julgar infracções financeiras que envolvam dinheiros ou diversos valores públicos, para além, do poder de controlo financeiro, que pode ser, quanto ao momento do seu exercício, prévio (desponta antes da efectivação dos actos de gestão pública), concomitante (assume-se durante a efectivação dos actos da gestão pública) ou sucessivo (à *posteriori*).

Conforme o nº1 do art.º 44 da LOPTC, e numa perspectiva de controlo prévio, o TC investiga se os actos, contractos ou outros instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras directas e indirectas, estão em conformidade com as leis vigentes e se os respectivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria.

Já no âmbito da execução dos seus poderes de controlo concomitante, o TC acompanha o desenrolar de actos, contractos, orçamentos, programas e projectos, bem como, de um modo geral, a actividade financeira desenvolvida antes do encerramento do respectivo ciclo de gerência.

No caso do controlo sucessivo, e segundo o art.º 50º da referida lei, o Tribunal de Contas verifica, as contas das entidades sujeitas a controlo, avalia os respectivos Sistemas de Controlo Interno, bem como a legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira.

Em suma, constata-se que o controlo interno é parte integrante do sistema de gestão e, consequentemente, o controlo externo exercido pelo Tribunal de Contas tende a recair sobre o SCI, numa perspectiva de adequabilidade e fiabilidade. A verdade é que os mecanismos de controlo interno solidificam um concretizar de uma gestão económica, eficiente e eficaz, permitindo ainda ao Tribunal de Contas, através da recolha de informação económico-financeira, acompanhar mais facilmente as entidades sujeitas ao seu controlo e detectar a existência de irregularidades, abusos e fraude (Sousa, 1998).

### **3.6. Controlo Interno e o POCAL**

O Plano Oficial das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 162/99 de 14

de Setembro, pelo Decreto-Lei n.º315/2000 de 2 de Dezembro e pelo Decreto-Lei 84-A/2002, impõem, como qualquer outro subsistema contabilístico, a aprovação de um SCI. O objectivo do POCAL é a integração da Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos, numa Contabilidade Pública moderna, alterando de forma significativa o sistema de contabilidade autárquico, assim como o sistema de informação de gestão, ao mesmo tempo que estabelece a normalização e uniformização dos sistemas contabilísticos (Teixeira e Correia, 2000).

Trata-se de um regime de contabilidade inovador para as autarquias locais, agregando os princípios orçamentais e contabilísticos, os documentos previsionais, o plano de contas, o sistema contabilístico e o de controlo interno, os documentos de prestação de contas e os critérios e métodos específicos.

No que diz respeito às normas de Controlo Interno, estas encontram-se referidas no ponto 2.9. do POCAL, designadamente o ponto 2.9.1. do referido Decreto-Lei n.º 54-A/99 que ressalva que o SCI previsto para as autarquias locais devem compreender “... o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das actividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exactidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável”.

Como referido anteriormente, a aplicação do POCAL obriga à aprovação de um Sistema de Controlo Interno. A sua aplicabilidade deve basear-se na conformidade às leis e regulamentos; na fiabilidade das informações produzidas; e na realização e optimização das operações.

O ponto 2.9.2. do POCAL, estabelece que os métodos e procedimentos de controlo devem visar:

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

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

O Decreto-Lei n.º 54-A/99 apresenta, exaustivamente, os métodos e procedimentos de controlo por áreas de actuação financeira, contudo não prevê as correspondentes formas de controlo, as quais se encontram caracterizadas no Decreto-lei n.º 155/92, de 25 de Julho<sup>9</sup> e a Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto<sup>10</sup>, onde se definem as formas de controlo de gestão orçamental.

De acordo com Carvalho *et al* (2006), a definição de controlo interno, refere-se, em sentido lato a dois grandes tipos de controlo:

- Controlo Interno Administrativo: compreende o plano da organização, os procedimentos e registos que respeitam a processos de decisão;
- Controlo Interno Contabilístico: incorpora o plano da organização, os procedimentos e registos que se relacionam com a salvaguarda de activos e com a fidedigna informação contabilística.

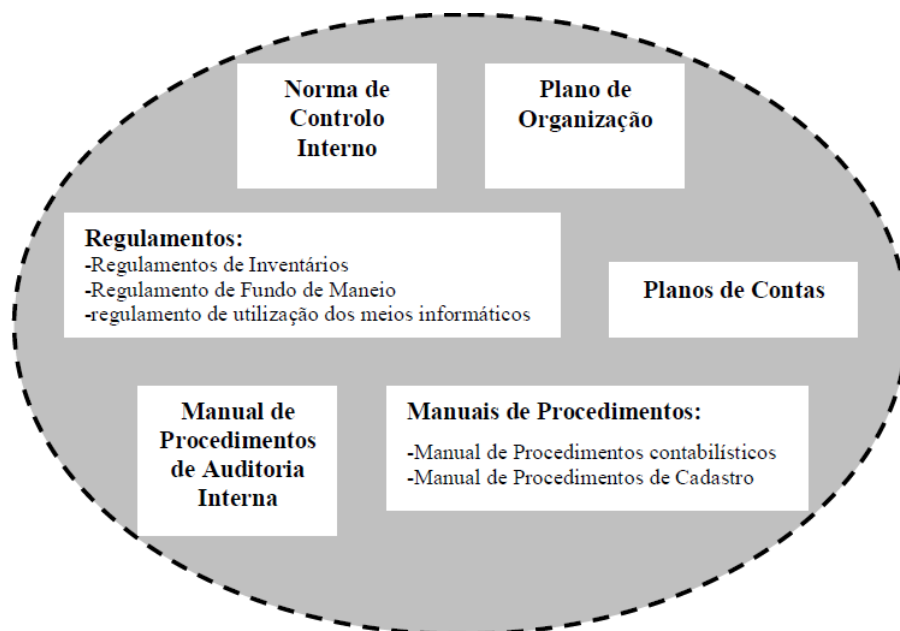
Voltando ao Decreto-Lei n.º 54-A/99, o controlo interno de gestão previsto nos pontos 2.9.3., 2.9.7. e 2.9.8., obrigará à manutenção, com carácter permanente, de auditorias aos serviços, tornando-se assim imprescindível a criação de um serviço de auditoria interna que acompanhará, avaliará e informará a legalidade/regularidade da gestão.

Referindo o artigo 243.º da Constituição da República Portuguesa, constata-se que o controlo interno pode ainda ser caracterizado de outro modo – Controlo político. Tal controlo é efectuado pelo órgão deliberativo e constitui uma das principais competências das assembleias deliberativas das respectivas autarquias, quer sejam eles freguesias ou municípios.

<sup>9</sup> Estabelece os moldes legislativos da reforma orçamental e de contabilidade pública relativamente à administração central

<sup>10</sup> Lei do Enquadramento Orçamental

Na figura seguinte verifica-se o conteúdo que deverá abranger a adopção de um SCI de uma entidade sujeita ao POCAL:



**Figura 4 – Sistema de Controlo Interno**

Fonte: Carvalho *et al*, 2006

O conteúdo do SCI abrange assim os seguintes aspectos (Carvalho *et al*, 2006):

A Norma de Controlo Interno, a elaborar por cada autarquia, deve adequar-se à respectiva estrutura organizacional e atender aos serviços existentes.

A sua estrutura deve conter instruções relativas aos procedimentos de gestão financeira bem como os métodos de controlo. Estes últimos consubstanciam as definições das funções de controlo; a identificação das responsabilidades funcionais; e os circuitos documentais e definição dos correspondentes pontos ou verificação de controlo;

O Plano de Organização, que aponta à integração de todas as funções financeiras consideradas no POCAL; à definição e segregação das funções; à criação de um serviço de controlo interno; e à centralização e controlo das compras;

Os Regulamentos, nomeadamente dos Inventários (imobilizados corpóreos, financeiros e existências); de Fundos de Maneio; e de utilização dos meios informáticos;

Os Manuais de Procedimentos, nomeadamente um Manual de Procedimentos Contabilísticos, que inclua instruções relativas aos procedimentos contabilísticos; definição

dos circuitos obrigatórios dos documentos; e modelos de documentos contabilísticos. Deve até incluir um Manual de Procedimentos de Cadastro;

O Manual de Auditoria Interna detalhado e de fácil compreensão;

E por fim, o Plano de Contas aplicável.

Para finalizar, salienta-se que o SCI deve ser aprovado pelo órgão executivo (ponto 2.9.3 do POCAL), contudo, os regulamentos com eficácia externa e as propostas de alteração do plano de organização da autarquia devem ser aprovados pelo órgão deliberativo, normalmente assembleia municipal ou de freguesia, conforme está estipulado na Lei n.º 5-A/2002, de 11 de Janeiro, no seu artigo 53.º.

## **CAPÍTULO IV – ESTUDO EMPÍRICO E METODOLOGIAS**

#### **4. Estudo Empírico e Metodologias**

No âmbito de controlo financeiro e administrativo moderno, a adopção de um SCI tem-se revelado como um meio privilegiado com vista à obtenção de elevados níveis de qualidade técnica, nomeadamente, em aspectos relacionados com a transparência.

Desta forma, a revisão literária efectuada nos capítulos anteriores procurou alicerçar conteúdos para o desenvolvimento da problemática em estudo - o contributo do controlo interno nas autarquias locais.

O tema escolhido para este trabalho, será seguidamente objecto de estudo, através de opções metodológicas adaptadas à realidade autárquica, salientando sempre os pontos de vista proeminentes.

*"Todo ponto de vista é a vista de um ponto. Para entender como alguém lê, é necessário saber como são seus olhos e qual é a sua visão do mundo"* (Boff, 2002).

##### **4.1. Opções Metodológicas**

As pesquisas em auditoria não devem ignorar as referências paradigmáticas que as orientam e, conseqüentemente, provocar um debate sobre a contribuição das abordagens quantitativa e qualitativa para a aproximação à realidade estudada.

Sabendo-se antemão que os objectos de estudo caso em auditoria apresentam-se, geralmente, sob a forma complexa, pretende-se nesta abordagem mensurar o tema, sem nunca descorar a devida interpretação, de modo a compreender a realidade tal como ela é.

Embora tais perspectivas padeçam de uma natureza diferenciada e aparentemente incompatíveis, há autores (Serrano, 2004; Lincoln e Denzin, 1998) que sugerem a combinação das duas sempre que seja útil e adequado para compreender, explicar ou aprofundar a realidade em estudo. Tais autores sugerem uma abordagem mista, originando a complementaridade entre métodos quantitativos e qualitativos através da sua aplicabilidade nos diferentes momentos de uma investigação. Assim, na auditoria são diversas as possibilidades e as opções metodológicas passíveis de serem utilizadas.

Dado que a escolha da metodologia se deve fazer em função da natureza do problema a estudar (Serrano, 2004; Lincoln, 1998) considerou-se pertinente que o mais adequado para perceber os fenómenos inerentes á mecânica em estudo era seguir uma metodologia de

investigação quantitativa complementada com trâmites de carácter qualitativo e interpretativo.

Assim, enquanto a investigação quantitativa se direcciona para a produção de proposições universais decorrentes de um processo experimental, estatisticamente comprovado, a investigação qualitativa orienta-se para uma perspectiva hermenêutica e interpretativa dos fenómenos educativos visando compreendê-los a partir da indução dos significados dos próprios contextos na sua singularidade e complexidade (Serrano, 2004).

Na perspectiva de Bogdan & Biklen (1994) as investigações quantitativas são como “*uma metodologia de investigação que enfatiza a descrição, a indução, a teoria fundamentada e o estudo das percepções pessoais*”. Estes mesmos autores defendem, ainda, que uma investigação quantitativa implica que “*a fonte directa de dados é o ambiente natural; os dados recolhidos são, na sua essência, descritivos; os dados são analisados de forma indutiva; onde é dada especial importância ao ponto de vista dos participantes*”.

Já as investigações qualitativas privilegiam, basicamente, a compreensão dos problemas a partir da perspectiva dos sujeitos da investigação. Neste contexto, Bogdan & Biklen (1994) consideram que esta abordagem permite descrever um fenómeno em profundidade através da captura de significados e dos estados subjectivos dos sujeitos pois, nestes estudos, há sempre uma tentativa de apreensão e compreensão, pormenorizada, das perspectivas e dos pontos de vista dos sujeitos sobre determinado assunto.

Para Bogdan & Biklen, (1994), o objectivo principal da abordagem qualitativa é o de compreender de uma forma global as situações, as experiências e os significados das acções e das percepções dos sujeitos através da sua dilucidação e descrição.

Importa também salientar que todo o trabalho de pesquisa deve ser baseado numa metodologia científica que permita a organização crítica das práticas de investigação, no entanto, esta não deve ser restringida aos seus métodos e técnicas.

Segundo Hungler & Polit (1995), a “*metodologia em investigação consiste na determinação das etapas, procedimentos e estratégias utilizadas para reunião e análise de dados*”.

O conhecimento adquire-se de muitas formas, sendo através da metodologia que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar ao longo do trabalho.

Tendo em conta a problemática em estudo - o contributo do controlo interno nas autarquias locais - ser de ordem prática, grande parte deste trabalho enquadra-se numa retórica de investigação, numa perspectiva descritivo-exploratório, quantitativa e transversal, no

entanto, não se pretende descorar qualitativamente o tema, essencialmente no que diz respeito à realidade do controlo interno antes e após a Reorganização Administrativa Territorial Autárquica.

Como refere Serrano (2004) interessa “*conhecer as realidades concretas nas suas dimensões reais e temporais, o aqui e o agora no seu contexto social*”.

“*No início há questões ou focos de interesses muito amplos, que no final se tornam mais directos e específicos. O pesquisador vai precisando melhor esses focos à medida que o estudo se desenvolve*” (Ludke e André, 1986).

#### **4.2. Formulação e Operacionalização do Estudo Caso**

O método de estudo de casos vem sendo cada vez mais utilizado no âmbito das ciências económicas como procedimento de análise da realidade (Serrano, 2004; Yin, 2005). Constata-se, que o estudo de caso oferece inúmeras possibilidades de estudo, compreensão e melhoria da realidade social e profissional, por isso no campo da investigação em auditoria o uso deste método é crescente (Serrano, 2004).

De acordo com esta perspectiva considera-se que o estudo de caso é “*uma abordagem metodológica que permite analisar com intensidade e profundidade diversos aspectos de um fenómeno, de um problema, de uma situação real: o caso*” Stake (2005).

A multiplicidade de critérios e características que compõem os estudos de caso levam a algumas classificações e tipificações. Assim, de acordo com os objectivos e a natureza das informações finais, Yin (2005) classifica os estudos de caso como: exploratórios, descritivos, explicativos e avaliativos.

O mesmo autor (2005) classifica um estudo de caso como exploratório quando se conhece muito pouco da realidade em estudo e os dados se dirigem ao esclarecimento e delimitação dos problemas ou fenómenos da realidade; já o estudo de caso descritivo é quando há uma descrição densa e detalhada de um fenómeno no seu contexto natural; o estudo de caso explicativo é quando os dados tratam de determinar relações de causa e efeito em situações reais, ou seja de que forma os factos acontecem em função uns dos outros; e por fim o estudo de caso é avaliativo quando produz descrição densa, esclarece significados e produz juízos.

Pode-se considerar que existem diversas maneiras de tipificar os estudos caso. Considerando a proposta de Bogdan & Biklen (1994) é possível encontrar o “*estudo de caso único e o estudo de caso múltiplo ou comparativo*”.

Os estudos de caso são efectuados com unidades particulares, não sendo, por isso, possível efectuar generalizações estatísticas. A generalização analítica é mais adequada dado que o objectivo é ampliar e generalizar o modelo teórico encontrado a partir dum certo estudo caso (Yin, 2005).

Contudo, apesar das virtuosidades consideradas, certos autores destacam esta abordagem como uma investigação imprecisa, pouco rigorosa, objectiva e credível em conclusões e generalizações, entre outros aspectos (Serrano, 2004 e Yin, 2005). Apesar das críticas tecidas por estes autores não serem passíveis de ignoração, é necessário contornar esse propósito. Torna-se então imperial reflectir sobre as questões da validade externa na generalização dos resultados, da fiabilidade do processo de recolha e análise de dados, e da validade interna no rigor das conclusões.

Stake (2005), saliente que a questão da generalização dos resultados não faz qualquer sentido dado que se trata de investigações sobre casos autênticos que são únicos em certos aspectos e, por isso, irrepetíveis.

A fiabilidade relaciona-se com a possibilidade de outros investigadores com os mesmos instrumentos poderem obter resultados idênticos sobre o mesmo estudo caso (Yin, 2005).

Em terceiro lugar na questão da validade interna é possível e importante reduzir a subjectividade do investigador, através de uma descrição densa das relações causas vs efeitos e das ilações consideradas na investigação (Yin, 2005).

É de salientar que a fiabilidade dos resultados pode muito bem ser influenciada pela qualidade e tipo de metodologia usada. Trata-se portanto dum fase crucial na investigação. Nela serão determinados os métodos a utilizar para obter as respostas às questões de investigação ou às hipóteses formuladas.

O presente trabalho versa sobre um estudo de caso realizado a oito autarquias locais, mais propriamente, Juntas de Freguesia.

A pesquisa realizada teve como princípio a avaliação do sistema de controlo interno como contributo para a formação de uma opinião sobre a sua influência neste tipo de organismos. Com o objectivo de expressar uma opinião acerca da eficiência e eficácia da gestão de tais entidades, a temática foi orientado pelos questionários de investigação sugeridos pela revisão literária.

Procura-se então, estabelecer uma assimetria entre as hipóteses vs problema e os objectivos numa predição ou explicação clara dos resultados esperados da presente investigação.

Em suma, a pesquisa realizada teve como objectivo avaliar se os sistemas de controlo interno influenciam ou não o bom desempenho das autarquias locais. Este contributo foi orientado para perguntas de investigação sugeridas na revisão literária, como havia sido referido. Estas relacionam-se com os cinco componentes de controlo interno previstos no COSO que são:

- Ambiente de controlo;
- Avaliação de Risco;
- Actividades de controlo;
- Informação e comunicação;
- Monitorização ou supervisão.

#### **4.3. Hipóteses de análise**

O objectivo principal desta investigação é estudar de que maneira a existência de instrumentos, mecanismos e comportamentos associados ao controlo interno, contribui ou não para uma maior e mais eficaz gestão de recursos ao dispor de tais autarquias, ajudando a mesma na consecução dos seus objectivos. Assim partimos da seguinte hipótese principal:

**H1: O controlo interno é peça-chave nas autarquias locais?**

#### **4.4. Construção do Questionário**

A organização e elaboração do instrumento de colheita de dados é uma etapa de extrema importância, no planeamento da pesquisa.

Fortin *et al.* (2000) explicam que os dados podem ser colhidos de diversos modos junto dos indivíduos, salientando que “*cabe ao investigador determinar o tipo de instrumento de medida (...)*”.

Segundo Serrano (2004) o estudo de caso tem como eleição descobrir, compreender ou interpretar o significado de uma realidade. Para tal foram utilizados questionários que nos permitissem compreendê-la.

Então, logo após à fase conceptual e metodológica deste estudo, procedemos à construção dos questionários, constituídos na sua totalidade por perguntas fechadas. Os questionários visam essencialmente ser objecto de informação para alicerçar as Hipóteses de Investigação emanadas no ponto anterior e tem por base a averiguação aos procedimentos internos nas seguintes áreas:

- Disponibilidades;
- Aquisição de bens e serviços;
- Gestão de recursos humanos;
- Existências;
- Dívidas a terceiros;
- Imobilizado;
- Impostos, taxas e licenças;
- Vendas, prestação de bens e serviços;
- Dívidas de terceiros.

#### **4.5. Estrutura do Questionário**

A realização do subsequente questionário foi baseada na perspectiva de Quivy e Campenhoudt (1992), que o consideram como *“um instrumento de observação não participante, baseado numa sequência de questões escritas, que são dirigidas a um conjunto de indivíduos, envolvendo as suas opiniões, representações, crenças e informações factuais, sobre eles próprios e o seu meio”*.

As questões formuladas no questionário final (ver ANEXO I) foram então estruturadas em quatro Grupos.

No Grupo I – Caracteriza-se a autarquia;

No Grupo II – São efectuadas questões sobre os recursos humanos, nomeadamente o serviço onde exercem as funções, o número de anos de experiência profissional bem como a formação técnica para o exercício das funções exercidas;

No Grupo III – Foi avaliada a existência ou não de Normas de Controlo Interno;

No Grupo IV – Foram efectuadas questões sobre as medidas de controlo existentes que que procurassem abranger, directa ou indirectamente, as cinco componentes de controlo interno do modelo COSO (Ambiente de Controlo; Avaliação de Risco; Actividades de Controlo; Informação e Comunicação; e Supervisão/Monitorização).

Importa ainda salientar que na elaboração dos questionários foram utilizadas, quanto ao tipo de questões, as respostas fechadas (sim ou não).

#### **4.6. Amostra**

Para Almeida e Freire (2003), Amostra é “*o conjunto de situações (indivíduos, casos ou observações) extraído de uma população*”.

Partindo deste pressuposto, tomamos como amostra 8 autarquias locais do distrito de Braga, de modo a abranger diversas situações, como são o caso do nº de habitantes e de eleitores que se procurou que fossem minimamente distintos.

Deste modo, foram entregues os questionários em questão, cujo modelo se apresenta no ANEXO I, durante todo o mês de Setembro de 2012 a estas mesmas autarquias.

De salientar ainda que no universo das 8 Juntas de Freguesia estudadas, não foi solicitada a identificação pessoal da pessoa a responder, nem da instituição, para que esta não se sentisse inibida nas suas respostas.

De louvar também o facto de todo o questionário ser respondido de forma integral ao pedido, constituindo-se estas respostas no número da nossa amostra que iremos utilizar na análise da nossa pesquisa empírica.

## **CAPÍTULO V – APRESENTAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS**

## 5. Apresentação e interpretação dos resultados

No presente capítulo pretende-se dar a conhecer os resultados obtidos, em função de toda a informação tratada pelo questionário. A sua aplicação, como referido anteriormente, incidiu sobre uma amostra de oito Juntas de Freguesia, com questões muito variados.

### 5.1. Apresentação e interpretação dos resultados

Na nossa investigação procedemos à avaliação das medidas de controlo interno existentes nas Juntas de Freguesia por via de questões sugeridas na revisão literária.

O questionário realizado em papel, contou com a amabilidade de um representante de cada uma das oitos Juntas de Freguesia estudadas.

Os resultados alcançados são os seguintes:

#### **GRUPO I – Caracterização da Instituição**

**As Instituições foram previamente autodenominadas, sendo só pedido no questionário nº de Habitantes e Eleitores que as integram. Assim, obtivemos os seguintes dados:**

FGO – Freguesia com 550 habitantes, dos quais 402 são eleitores;

FGU - Freguesia com 427 habitantes, dos quais 323 são eleitores;

FPF - Freguesia com 474 habitantes, dos quais 398 são eleitores;

FCH - Freguesia com 714 habitantes, dos quais 524 são eleitores;

FCO - Freguesia com 461 habitantes, dos quais 400 são eleitores;

FCA - Freguesia com 724 habitantes, dos quais 662 são eleitores;

FNE - Freguesia com 1615 habitantes, dos quais 1238 são eleitores;

FMR - Freguesia com 1952 habitantes, dos quais 1429 são eleitores.

**Análise:** Procurou-se entregar o questionário a Freguesias com nº de Habitantes e Eleitores diversificados, de modo a tornar os resultados mais abrangentes. A Freguesia mais pequena tem 427 habitantes, dos quais 323 são eleitores, enquanto a maior tem 1952 habitantes, dos quais 1429 são eleitores.

## GRUPO II – Caracterização dos Recursos Humanos

### Indique a sua categoria na Junta de Freguesia?

Resposta	Nº de respostas	Percentagem
Presidente	7/8	87,5%
Tesoureiro	1/8	12,5%
Secretário	-	-
Outro	-	-

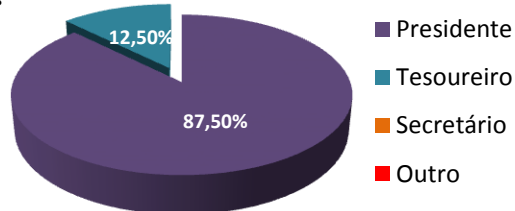


Gráfico n.º1: Órgão executivo que respondeu ao questionário

**Análise:** Um dos princípios de entrega dos questionários prendeu-se por definir qual o órgão executivo mais apropriado para responder, tendo por base a temática das questões. Após contacto com os oito Presidentes de Junta, órgão máximo das Juntas de Freguesia, 7 disseram que eram eles próprios os mais adequados a respondê-los enquanto apenas num caso, foi o Tesoureiro.

### Indique o número de anos de experiência profissional que possui na área onde exerce funções?

Resposta	Nº de respostas	Percentagem
3	1/8	12,5%
7	2/8	25,0%
11	4/8	50,0%
15	1/8	12,5%

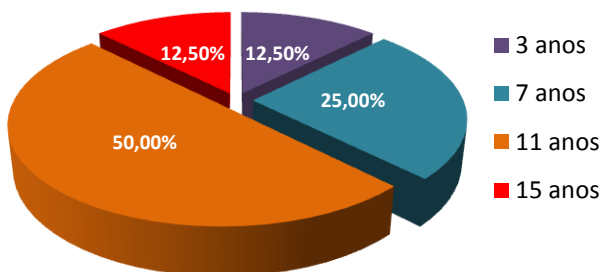
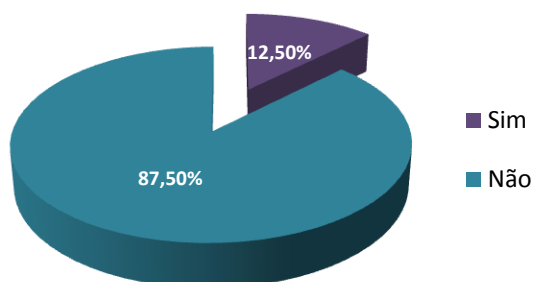


Gráfico n.º2: N.º de anos de experiência profissional nas Autarquias Locais

**Análise:** Tendo por base que cada mandato nas Juntas de Freguesia se centra em 4 anos, e que estamos no decorrer do terceiro ano para quem começou a exercer funções apenas nas últimas eleições, constatamos que a experiência profissional dos inquiridos é na sua maior parte (50%) de 11 anos. Com 15 anos, bem como com 3 anos de experiência verificamos apenas um inquirido. O escalão intermédio de 7 anos é composto por dois autarcas. O que por si só ressalva um excelente grau de experiência nas funções praticadas.

**Possui Habilitações académicas, de nível superior, específicas da área onde exerce funções?**

Resposta	Nº de respostas	Percentagem
Sim	1/8	12,5%
Não	7/8	87,5%

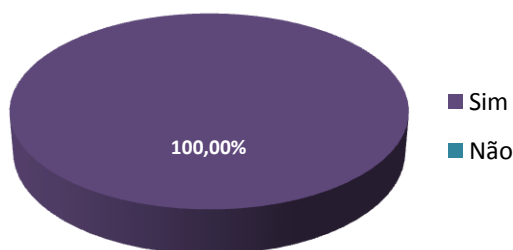


**Gráfico n°3: Habilitações académicas específicas da área autárquica**

**Análise:** Apenas um dos inquiridos tem curso superior específico à actividade autárquica.

**Tem formação técnica adequada para o exercício das funções?**

Resposta	Nº de respostas	Percentagem
Sim	8/8	100%
Não	-	-



**Gráfico n°4: Formação técnica adequada na área autárquica**

**Análise:** Todos os inquiridos (100%) têm formação técnica adequada para o exercício das suas funções. Contudo, e apesar de constatararmos que apenas 1 autarca tem curso superior específico na área (gráfico n°3), todos, sem excepção possuem formação técnica de outro nível que podem utilizar no desenrolar das suas funções.

### GRUPO III – Avaliação da Norma de Controlo Interno

#### 1. A Junta de Freguesia possui a Norma de Controlo Interno ou Regulamento do Sistema de Controlo Interno?

Resposta	Nº de respostas	Percentagem
Sim	2/8	25%
Não	6/8	75%

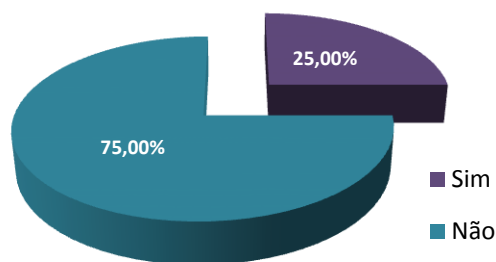


Gráfico n.º5: Respostas à questão n.º1

**Análise:** O Sistema de Controlo Interno previsto no POCAL define a necessidade de adopção de uma Norma de Controlo Interno ou Regulamento do Sistema de Controlo Interno. No entanto, constata-se que apenas 2 autarquias (25%) possuem a NCI, enquanto as restantes não têm definido por escrito os métodos e procedimentos de controlo interno. Assim, face ao exposto, o universo das próximas questões incidirá apenas nestas 2 instituições.

#### 2. Qual a categoria de quem é responsável pelas funções de controlo previstas na Norma de Controlo Interno ou Regulamento do Sistema de Controlo Interno na Junta de Freguesia?

Resposta	Nº de respostas	Percentagem
Presidente	-	-
Tesoureiro	-	-
Secretário	-	-
Ambos	2/2	100%
Outro	-	-

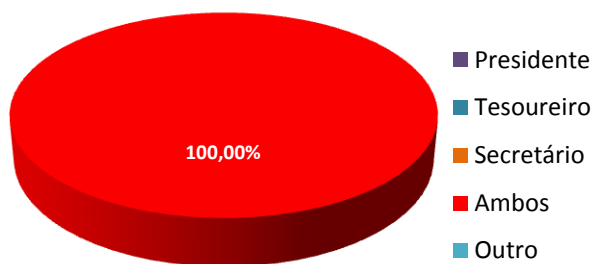


Gráfico n.º6: Respostas à questão n.º2

**Análise:** O universo alvo de pesquisa para esta questão (2 autarquias), ressalva que em todos os casos (100%) as funções de controlo tidas em consideração na NCI ou no Regulamento de SCI são tratadas tanto pelo Presidente como pelo Tesoureiro e Secretário.

**3. A Norma de Controlo Interno ou Regulamento do Sistema de Controlo Interno, é de conhecimento de todos os membros da autarquia?**

Resposta	Nº de respostas	Percentagem
Sim	1/2	50%
Não	1/2	50%

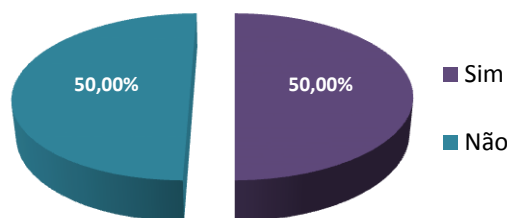


Gráfico n°7: Respostas à questão n°3

**Análise:** A NCI ou o Regulamento de SCI é apenas do conhecimento de todos os membros que compõem a autarquia, sem qualquer excepção, em 50% dos casos.

**4. A Norma de Controlo Interno ou Regulamento do Sistema de Controlo Interno, é actualizado sempre que as exigências e mutações que o mercado padece assim o exige?**

Resposta	Nº de respostas	Percentagem
Sim	1/2	50%
Não	1/2	50%

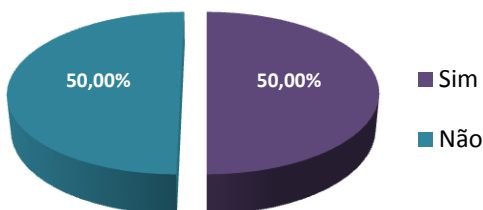


Gráfico n°8: Respostas à questão n°4

**Análise:** A NCI ou o Regulamento de SCI é actualizado prontamente sempre que qualquer situação assim o assinala, em 50% dos casos.

**5. Mesmo não possuindo a Norma de Controlo Interno ou Regulamento do Sistema de Controlo Interno, são tidas em conta na sua Junta de Freguesia certas funções de controlo?**

Resposta	Nº de respostas	Percentagem
Sim	6/6	100%
Não	-	-

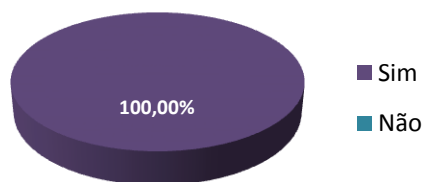


Gráfico n°9: Respostas à questão n°5

**Análise:** De modo a averiguar se as autarquias que não possuem NCI nem Regulamento de SCI realizam medidas de controlo, verificou-se que apesar de tais medidas não estarem definidas por escrito, 100% dos inquiridos admitem que são tomadas medidas nesse sentido.

### GRUPO IV – Avaliação do Controlo Interno nas diferentes áreas

O presente Grupo visa analisar as medidas de controlo interno tidas em consideração nas diversas áreas das oito autarquias estudadas.

Foi pedido que indicassem se as medidas correlativas tidas em conta nas seguintes questões são ou não efectuadas mesmo que a Junta de Freguesia não detenha **Norma de Controlo Interno ou Regulamento do Sistema de Controlo Interno**. De modo a analisar melhor os dados e verificar se a existência ou não de NCI ou Regulamento de SCI melhora a qualidade da informação nas autarquias, foram separadas as respostas obtidas em dois modos: um com e outro sem NCI ou Regulamento de SCI, 2 e 6, respectivamente - conforme **Questão 1–Grupo III**.

#### Disponibilidades:

1. Está estipulado um limite de valores em numerário tidos em caixa no momento do seu encerramento?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	-	-
Não	-	-	6/6	100%

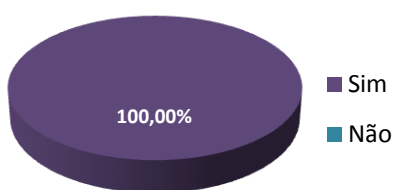


Gráfico n.º10: Respostas à questão n.º1 G-IV JF c/ NCI

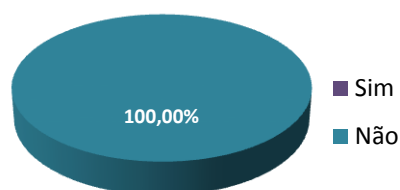
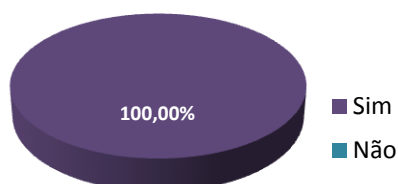


Gráfico n.º11: Respostas à questão n.º1 G-IV JF s/ NCI

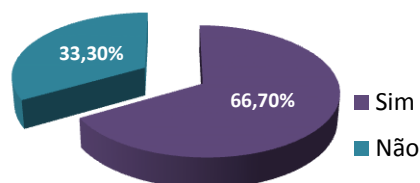
**Análise:** Como se constata pelos dados da amostra, apenas as Juntas de Freguesia com Norma de Controlo Interno têm definido um valor limite de fundos monetários contidos no caixa diário. por outro lado, as JF sem NCI não estipulam qualquer limite.

2. A aplicação das disponibilidades é efectuada segundo as orientações do Dirigente (...)?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	4/6	66,7%
Não	-	-	2/6	33,3%



**Gráfico n°12: Respostas à questão n°2 G-IV JF c/ NCI**

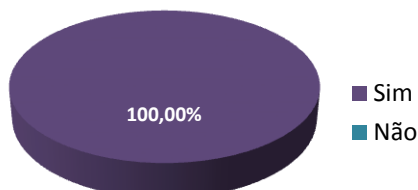


**Gráfico n°13: Respostas à questão n°2 G-IV JF s/ NCI**

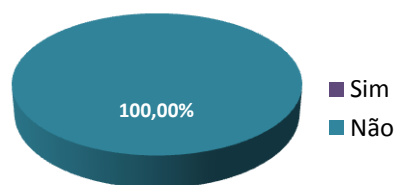
**Análise:** Em 100% dos casos, a aplicação das disponibilidades é efectuada tendo por base instruções superiores nas JF com NCI. Já nas JF sem NCI essa média desce para 66,7%, sendo que para os restantes 33,3% a necessidade premente de disponibilidades suplanta orientação superior.

3. A ocorrência de pagamentos em numerário só é efectuada para valores inferiores a (...)?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	-	-
Não	-	-	6/6	100%



**Gráfico n°14: Respostas à questão n°3 G-IV JF c/ NCI**



**Gráfico n°15: Respostas à questão n°3 G-IV JF s/ NCI**

**Análise:** Constata-se que apenas as JF com NCI (100%) têm previsto um tecto máximo para pagamentos em numerário. Em contraponto, as JF sem NCI não estipulam qualquer limite máximo.

4. O caixa recebe directamente entradas de clientes?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

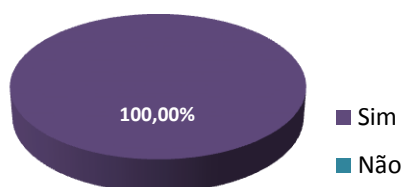


Gráfico n.º16: Respostas à questão n.º4 G-IV JF c/ NCI

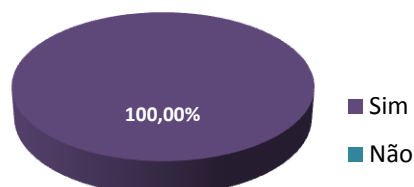


Gráfico n.º17: Respostas à questão n.º4 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** 100% dos valores da amostra reflectem que o caixa recebe directamente as entradas de disponibilidades independentemente de a JF ter ou não NCI instituída.

5. Os empregados de outras secções têm acesso às entradas em dinheiro?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	-	-	5/6	83,3%
Não	2/2	100%	1/6	16,7%

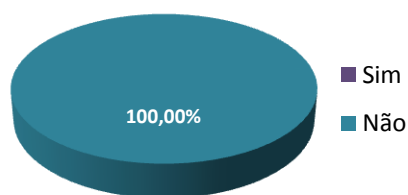


Gráfico n.º18: Respostas à questão n.º5 G-IV JF c/ NCI

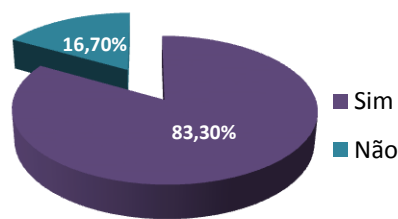


Gráfico n.º19: Respostas à questão n.º5 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Em 83,3% dos casos nas JF sem NCI existe empregados de outras secções que têm acesso a entradas de dinheiros. Os restantes casos não o têm.

6. Todas as contas bancárias estão autorizadas pela Administração?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

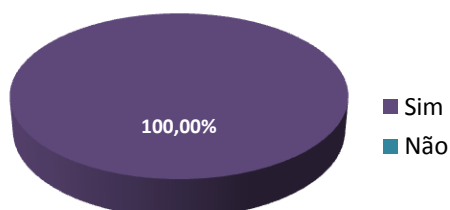


Gráfico n.º20: Respostas à questão n.º6 G-IV JF c/ NCI

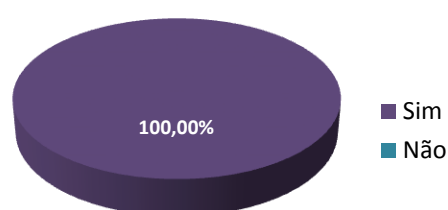


Gráfico n.º21: Respostas à questão n.º6 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Todas as contas bancárias são autorizadas pela Direcção em 100% do universo estudado, independentemente de a JF ter ou não NCI instituída.

7. Inutilizam-se os cheques anulados e guardam-se em arquivo?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

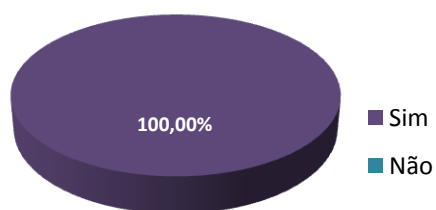


Gráfico n.º22: Respostas à questão n.º7 G-IV JF c/ NCI

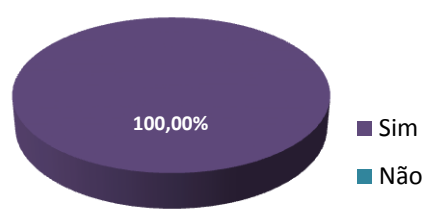


Gráfico n.º23: Respostas à questão n.º7 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Em todas as situações analisadas, os cheques anulados são inutilizados e arquivados.

8. Existem cheques em branco?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/2	50%	5/6	83,3%
Não	1/2	50%	1/6	16,7%

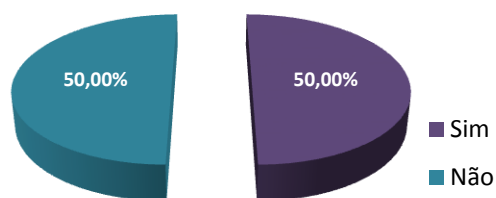


Gráfico n.º24: Respostas à questão n.º8 G-IV JF c/ NCI

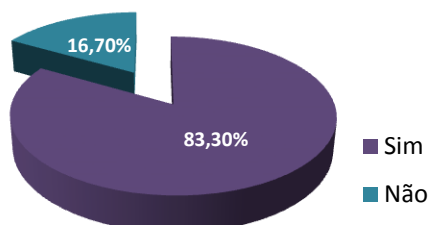


Gráfico n.º25: Respostas à questão n.º8 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Nas JF com NCI existem cheques em branco em 50% dos casos. Tal facto agrava-se para as JF sem NCI, sendo que esta média ultrapassa os 83%.

9. Os cheques são nominativos e cruzados?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

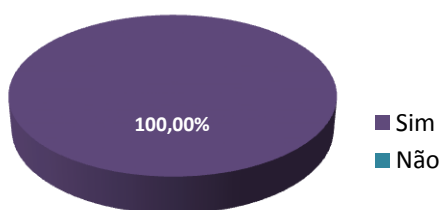


Gráfico n.º26: Respostas à questão n.º9 G-IV JF c/ NCI

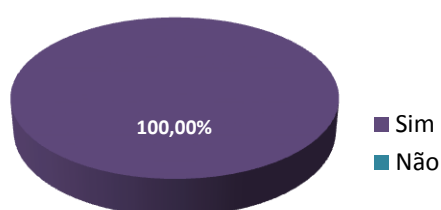


Gráfico n.º27: Respostas à questão n.º9 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Todos os cheques são nominativos e cruzados independentemente de a JF ter ou não NCI instituída.

10. Para movimentação das contas bancárias são necessárias duas assinaturas, sendo uma do (...) e outra do tesoureiro?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

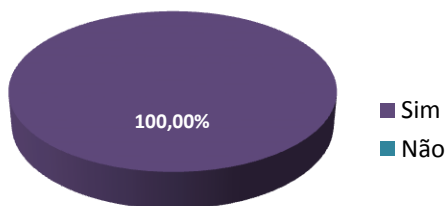


Gráfico n.º28: Respostas à questão n.º10 G-IV JF c/ NCI

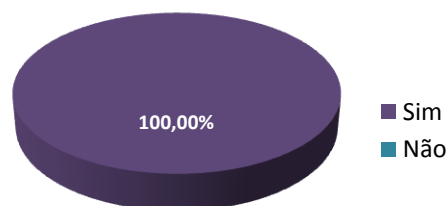


Gráfico n.º29: Respostas à questão n.º10 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Em 100% das situações, a medida de controlo relativa à obrigatoriedade de 2 assinaturas nos cheques emitidos é utilizada.

11. A assinatura dos cheques só é efectuada na presença dos documentos de despesa que lhe estão relacionados?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	4/6	66,7%
Não	-	-	2/6	33,3%

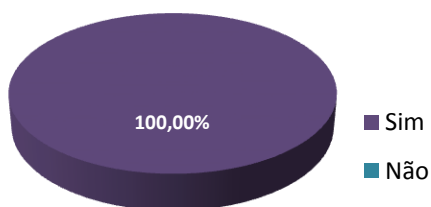


Gráfico n.º30: Respostas à questão n.º11 G-IV JF c/ NCI

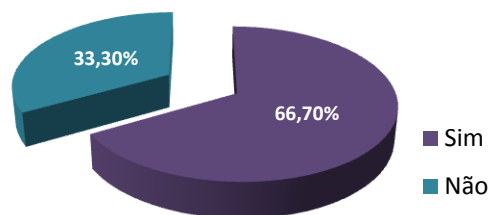


Gráfico n.º31: Respostas à questão n.º11 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** As JF com NCI assinam em 100% dos casos os cheques sempre com documento justificativo presente. No caso das JF sem NCI esta média desce para 66,7%.

12. Registam-se todos os cheques no acto de emissão?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	4/6	66,7%
Não	-	-	2/6	33,3%

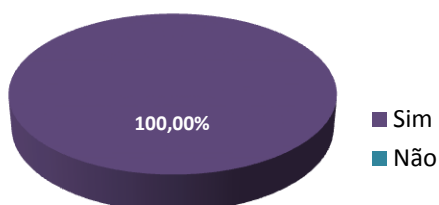


Gráfico n°32: Respostas à questão n°12 G-IV JF c/ NCI

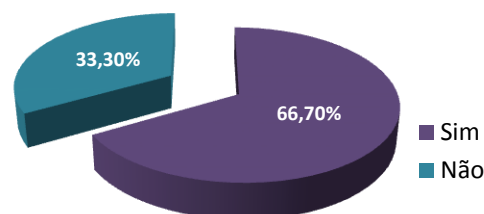


Gráfico n°33: Respostas à questão n°12 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** As JF com NCI registam sempre os cheques no seu acto de emissão. Enquanto que as JF sem NCI só em 66,7% dos casos é que o fazem.

**Aquisição de bens e serviços:**

13. As compras são efectuadas com base nos pedidos – requisição interna?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	5/6	83,3%
Não	-	-	1/6	16,7%

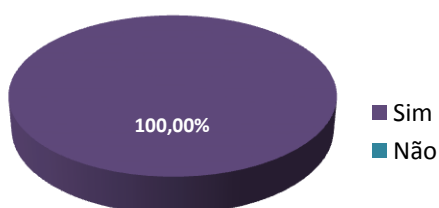


Gráfico n°34: Respostas à questão n°13 G-IV JF c/ NCI

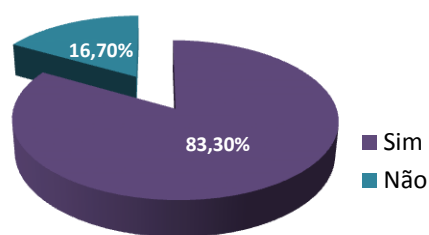


Gráfico n°35: Respostas à questão n°13 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Só num caso é que poderá acontecer a compra não derivar de um pedido interno.

14. Existe um controlo de numeração dos pedidos?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

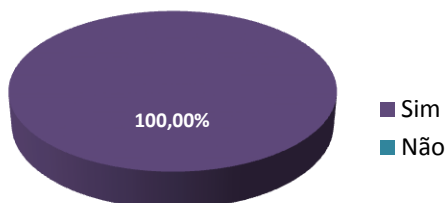


Gráfico n°36: Respostas à questão  
n°14 G-IV  
JF c/ NCI

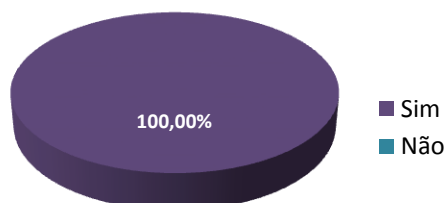


Gráfico n°37: Respostas à questão  
n°14 G-IV  
JF s/ NCI

**Análise:** Existe um controlo numerativo dos pedidos em 100% da amostra.

15. Mantem-se uma conta-corrente individualizada por fornecedor ou credor?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

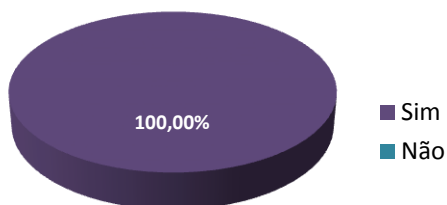


Gráfico n°38: Respostas à questão  
n°15 G-IV  
JF c/ NCI

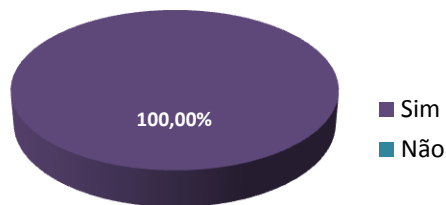


Gráfico n°39: Respostas à questão  
n°15 G-IV  
JF s/ NCI

**Análise:** Todas as juntas declaram deter uma conta-corrente individualizado por fornecedor ou credor.

16. Confrontam-se periodicamente os preços das facturas com os preços de mercado?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/2	50%	2/6	33,3%
Não	1/2	50%	4/6	66,7%



Gráfico n°40: Respostas à questão n°16 G-IV JF c/ NCI

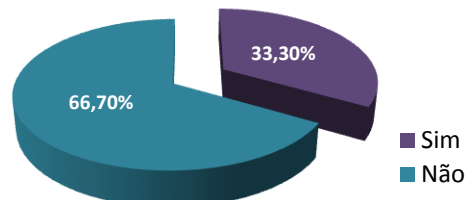


Gráfico n°41: Respostas à questão n°16 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Em 50% dos casos, as JF com NCI declaram que confrontam periodicamente os preços das facturas com os preços de mercado. No caso das JF sem NCI esta média desce para 33,3%.

17. Existe segregação entre o pedido da compra e a recepção da mesma?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/2	50%	1/6	16,7%
Não	1/2	50%	5/6	83,3%



Gráfico n°42: Respostas à questão n°17 G-IV JF c/ NCI

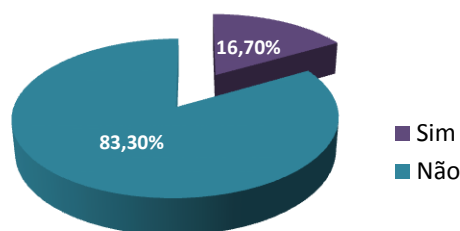


Gráfico n°43: Respostas à questão n°17 G-IV JF s/ NCI

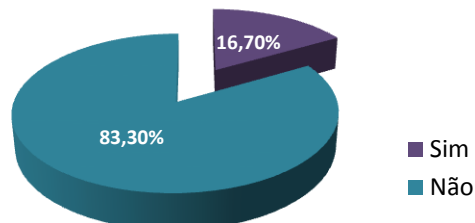
**Análise:** 50% das JF com NCI declaram haver segregação de funções entre o pedido da compra e a recepção da mesma. Já nas JF sem NCI destaca-se o facto de a pessoa que encomenda poder ser a mesma que recebe a compra em 83,3% das situações.

18. São emitidas guias de recepção de todos os pedidos recebidos?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/2	50%	1/6	16,7%
Não	1/2	50%	5/6	83,3%



**Gráfico n°44: Respostas à questão n°18 G-IV JF c/ NCI**

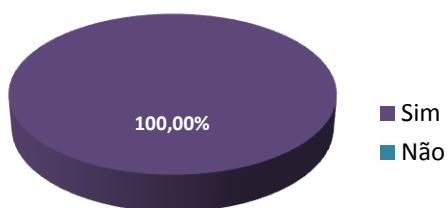


**Gráfico n°45: Respostas à questão n°18 G-IV JF s/ NCI**

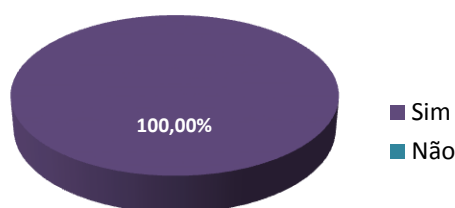
**Análise:** São emitidas guias de recepção de todos os pedidos em 50% dos casos nas JF com NCI e 16,7% nas JF sem NCI.

19. Mantém-se um arquivo de guias de recepção?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/1	100%	1/1	100%
Não	-	-	-	-



**Gráfico n°46: Respostas à questão n°19 G-IV JF c/ NCI**



**Gráfico n°47: Respostas à questão n°19 G-IV JF s/ NCI**

**Análise:** No caso das JF que emitem guias de recepção (2), 100% afirmam mantê-las em arquivo. Para a restante amostra (6) esta questão não se aplica, face à resposta dada na questão anterior.

20. As mercadorias, bens e outros materiais, são inspeccionados?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	5/6	83,3%
Não	-	-	1/6	16,7%

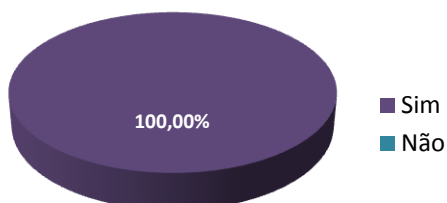


Gráfico n°48: Respostas à questão n°20 G-IV JF c/ NCI

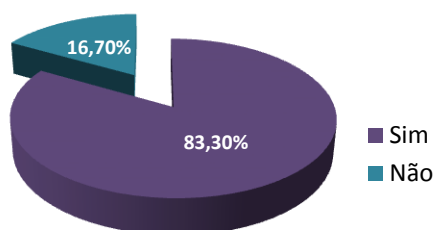


Gráfico n°49: Respostas à questão n°20 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Apenas uma JF afirma não verificar o estado da mercadoria na sua recepção. As restantes já o fazem.

**Gestão de recursos humanos:**

21. Existe organograma que defina estruturas e competências de cada membro na Junta de Freguesia?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/2	50%	1/6	16,7%
Não	1/2	50%	5/6	83,3%



Gráfico n°50: Respostas à questão n°21 G-IV JF c/ NCI

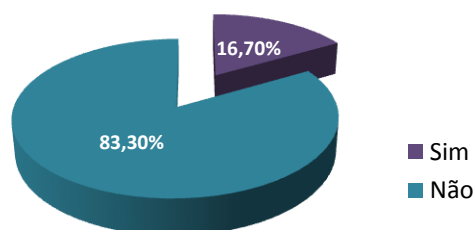


Gráfico n°51: Respostas à questão n°21 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** 50% das JF com NCI e 16,7 sem NCI possuem organograma onde estão definidas estruturas e todas as competências individuais.

22. Ao contratar pessoal verifica-se os seus antecedentes laborais?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

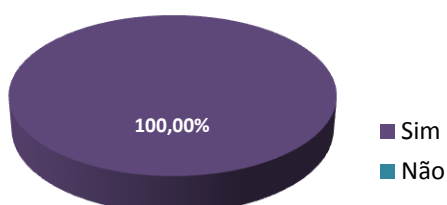


Gráfico n°52: Respostas à questão n°22 G-IV JF c/ NCI

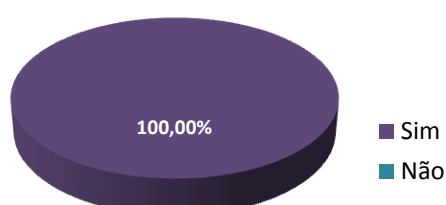


Gráfico n°53: Respostas à questão n°22 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Em todas as situações de contratação de novos funcionários são revistos os seus antecedentes laborais.

23. Comunica-se ao trabalhador, por escrito, as mudanças de posto de trabalho e remuneração?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	5/6	83,3%
Não	-	-	1/6	16,7%

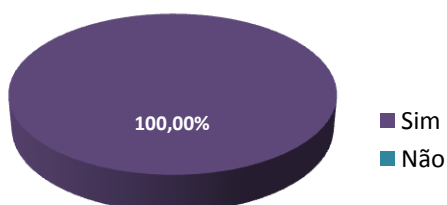


Gráfico n°54: Respostas à questão n°23 G-IV JF c/ NCI

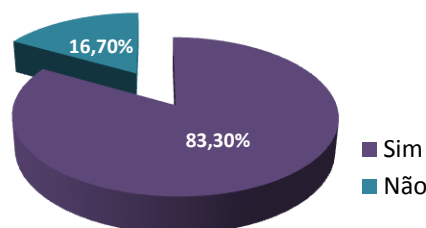


Gráfico n°55: Respostas à questão n°23 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Só num caso da amostra (por sinal nas JF sem NCI) é que não se comunica ao funcionário, por escrito, qualquer mudança no seu posto bem como na sua remuneração.

24. Existe ficheiro de pessoal devidamente atualizado?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	5/6	83,3%
Não	-	-	1/6	16,7%

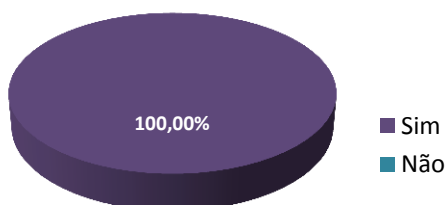


Gráfico n°56: Respostas à questão n°24 G-IV JF c/ NCI

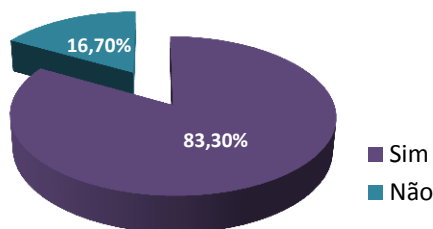


Gráfico n°57: Respostas à questão n°24 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Existe ficheiro de pessoal devidamente atualizado em toda a amostra das JF com NCI (100%). Já nas JF sem NCI esta média desce para 83,3%.

25. Existem fichas de ponto para controlar a assiduidade?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/2	50%	1/6	16,7%
Não	1/2	50%	5/6	83,3%



Gráfico n°58: Respostas à questão n°25 G-IV JF c/ NCI

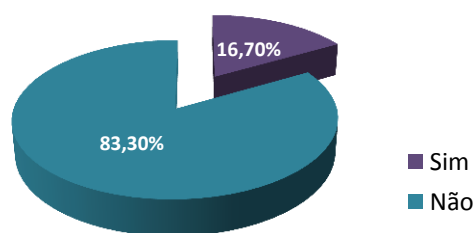


Gráfico n°59: Respostas à questão n°25 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** As fichas de ponto só são utilizadas em 50% dos casos nas JF com NCI e 16,7% nas JF sem NCI.

26. Prepara-se simultaneamente com o processamento de salários os recibos, em duplicado, para pagamento aos trabalhadores?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

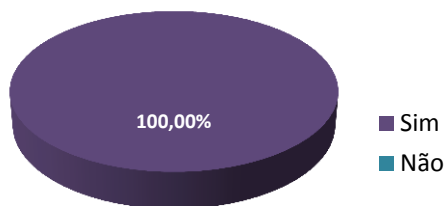


Gráfico n°60: Respostas à questão n°26 G-IV JF c/ NCI

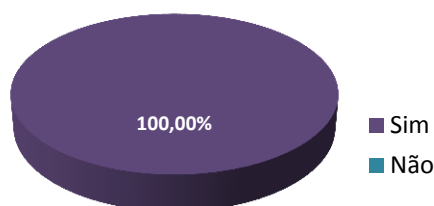


Gráfico n°61: Respostas à questão n°26 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** O apuramento de salários é seguido pelo respectivo processamento de recibos de vencimentos em duplicado em 100% das situações investigadas.

27. Quem prepara os cheques nominativos é independente de quem emite os recibos?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/2	50%	1/6	16,7%
Não	1/2	50%	5/6	83,3%

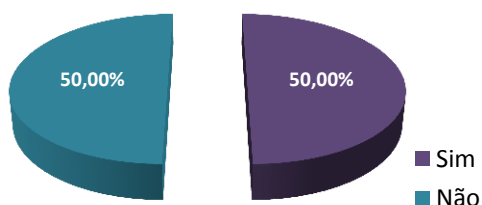


Gráfico n°62: Respostas à questão n°27 G-IV JF c/ NCI

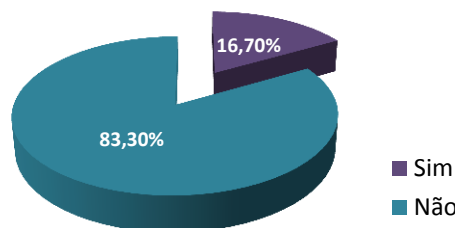
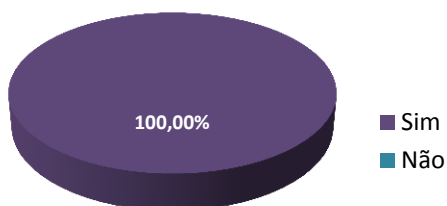


Gráfico n°63: Respostas à questão n°27 G-IV JF s/ NCI

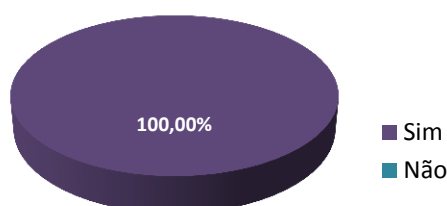
**Análise:** Existe segregação de funções entre quem prepara os cheques e quem emite os recibos em 50% dos casos nas JF com NCI e 16,7% nas JF sem NCI.

28. Todas as verificações efectuadas, são realizadas antes da sua autorização e pagamento?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-



**Gráfico n°64: Respostas à questão n°28 G-IV JF c/ NCI**

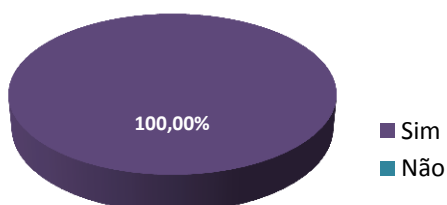


**Gráfico n°65: Respostas à questão n°28 G-IV JF s/ NCI**

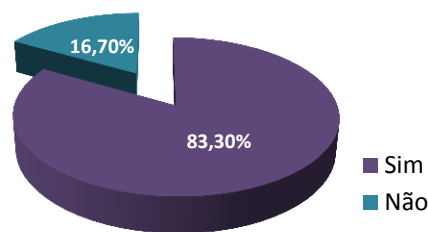
**Análise:** Tanto nas JF com NCI como nas JF sem NCI existem medidas preventivas tomadas antes de autorizar o pagamento de salários, já que são verificados os valores em 100% dos casos.

29. Ao efectuar o pagamento do salário é exigida a assinatura do trabalhador no duplicado do recibo?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	5/6	83,3%
Não	-	-	1/6	16,7%



**Gráfico n°66: Respostas à questão n°29 G-IV JF c/ NCI**



**Gráfico n°67: Respostas à questão n°29 G-IV JF s/ NCI**

**Análise:** Aquando do pagamento do salário, o funcionário assina em como recebeu o seu respectivo recibo de vencimento em 100% dos casos nas JF com NCI e 83,3% das JF sem NCI.

30. Existem procedimentos específicos para tratar os valores do salário não levantado pelo pessoal?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

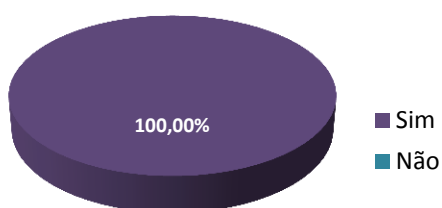


Gráfico n°68: Respostas à questão n°30 G-IV JF c/ NCI

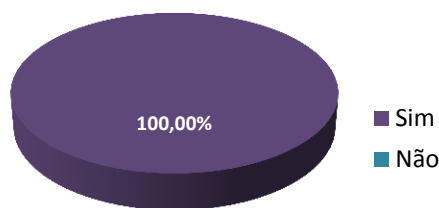


Gráfico n°69: Respostas à questão n°30 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Em 100% das situações existem procedimentos específicos para tratar os valores do salário não levantado pelo pessoal.

31. Existe rotação de trabalhadores na área de pessoal?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/2	50%	-	-
Não	1/2	50%	6/6	100%



Gráfico n°70: Respostas à questão n°31 G-IV JF c/ NCI

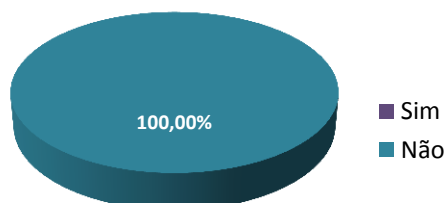


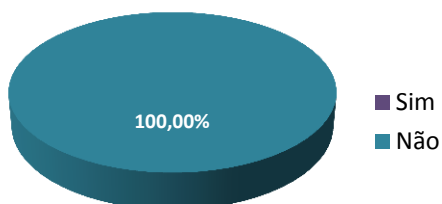
Gráfico n°71: Respostas à questão n°31 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Existe rotação de trabalhadores em apenas 50% dos casos analisados nas JF com NCI, já que nas restantes JF tal situação não se verifica.

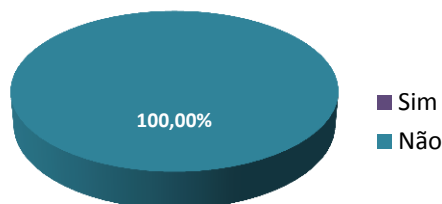
**Existências:**

32. O responsável do armazém tem as suas responsabilidades definidas por escrito?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	-	-	-	-
Não	2/2	100%	6/6	100%



**Gráfico n°72: Respostas à questão n°32 G-IV JF c/ NCI**

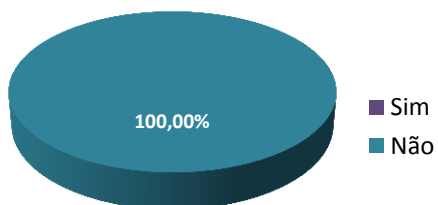


**Gráfico n°73: Respostas à questão n°32 G-IV JF s/ NCI**

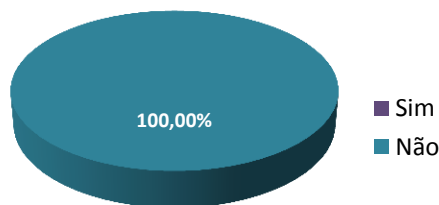
**Análise:** Em nenhuma situação o responsável de armazém tem as suas responsabilidades definidas por escrito.

33. Conservam-se as existências em armazém, limitando-se o acesso apenas às pessoas autorizadas?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	-	-	-	-
Não	2/2	100%	6/6	100%



**Gráfico n°74: Respostas à questão n°33 G-IV JF c/ NCI**



**Gráfico n°75: Respostas à questão n°33 G-IV JF s/ NCI**

**Análise:** O acesso a armazém não se limita às pessoas autorizadas em toda a amostra analisada.

34. As existências encontram-se no armazém protegidas da deterioração física?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	5/6	83,3%
Não	-	-	1/6	16,7%

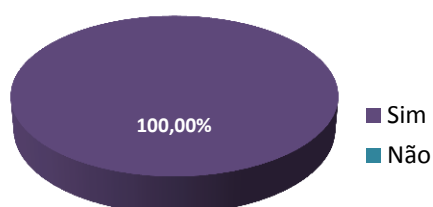


Gráfico n°76: Respostas à questão n°34 G-IV JF c/ NCI

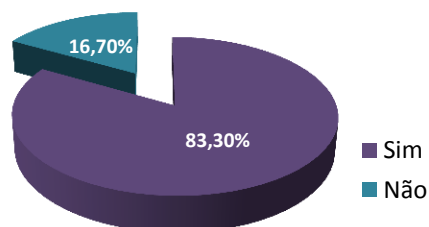


Gráfico n°77: Respostas à questão n°34 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Apenas numa situação se verifica que as existências não estão protegidas da melhor forma, podendo estar sujeitas à deterioração física. Tal situação verifica-se numa JF sem NCI.

35. Existem condições físicas no armazém para facilitar a contagem física?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	3/6	50%
Não	-	-	3/6	50%

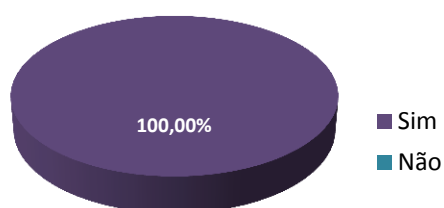


Gráfico n°78: Respostas à questão n°35 G-IV JF c/ NCI

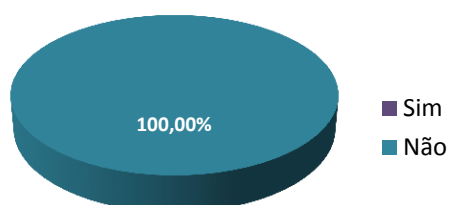


Gráfico n°79: Respostas à questão n°35 G-IV JF s/ NCI

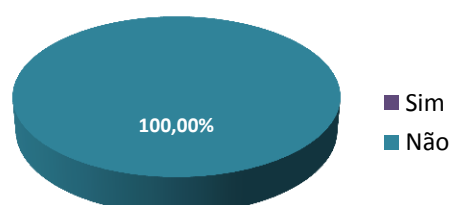
**Análise:** 100% das JF com NCI afirma ter condições no armazém para fazer contagens físicas. Já nas JF sem NCI essa percentagem desce para metade (50%).

36. Existem instruções escritas sobre a forma como efectuar as contagens físicas?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	-	-	-	-
Não	2/2	100%	6/6	100%



**Gráfico n°80: Respostas à questão  
n°36 G-IV  
JF c/ NCI**

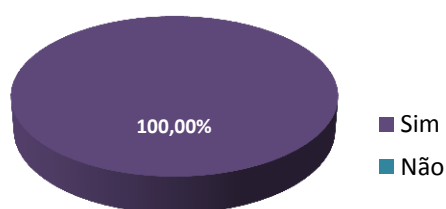


**Gráfico n°81: Respostas à questão  
n°36 G-IV  
JF s/ NCI**

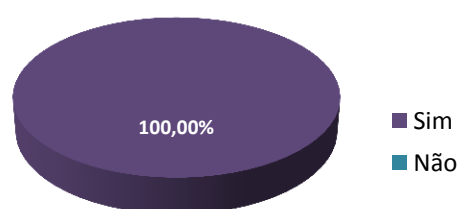
**Análise:** Em nenhum dos casos analisados se verificam instruções escritas sobre a forma como efectuar as contagens físicas.

37. Mantem-se registos de inventários?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-



**Gráfico n°82: Respostas à questão  
n°37 G-IV  
JF c/ NCI**



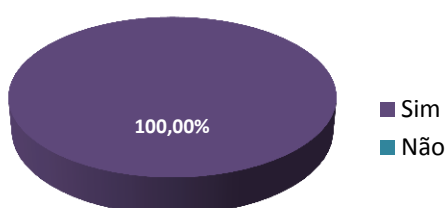
**Gráfico n°83: Respostas à questão  
n°37 G-IV  
JF s/ NCI**

**Análise:** É mantido o registo de inventários em todo o universo estudado (100%).

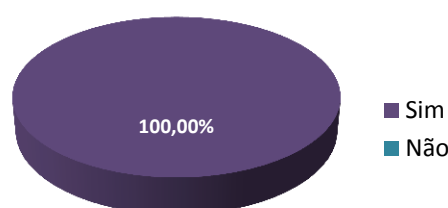
**Dívidas a terceiros:**

38. Periodicamente procede-se à reconciliação entre extractos de conta corrente de fornecedores, com as respectivas contas da contabilidade, sendo esta tarefa é executada pelo Chefe da Secção de Contabilidade ou de um funcionário por ele designado?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-



**Gráfico n°84: Respostas à questão n°38 G-IV JF c/ NCI**

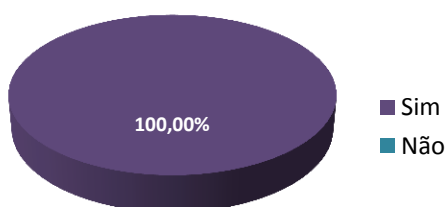


**Gráfico n°85: Respostas à questão n°38 G-IV JF s/ NCI**

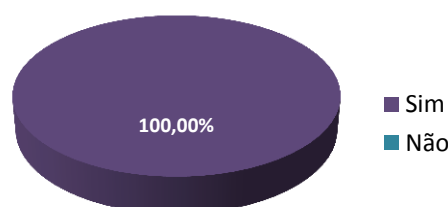
**Análise:** 100% da amostra afirma que se procede à reconciliação entre os extractos de conta corrente de fornecedores com as respectivas contas da contabilidade.

39. As facturas de fornecedores são recepcionadas na Secção de Contabilidade?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-



**Gráfico n°86: Respostas à questão n°39 G-IV JF c/ NCI**



**Gráfico n°87: Respostas à questão n°39 G-IV JF s/ NCI**

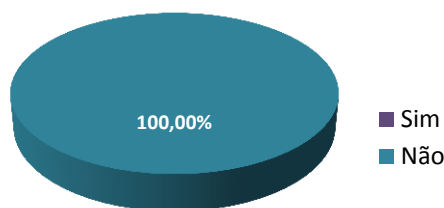
**Análise:** 100% das JF afirmam que as facturas de compras são entregues na contabilidade.

40. As facturas de fornecedores são confrontadas com a requisição externa, inserindo depois a menção “recebido e conferido”?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/2	50%	-	-
Não	1/2	50%	6/6	100%



**Gráfico n°88: Respostas à questão n°40 G-IV JF c/ NCI**



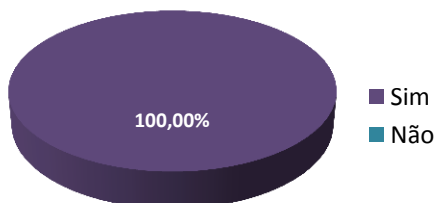
**Gráfico n°89: Respostas à questão n°40 G-IV JF s/ NCI**

**Análise:** Só em 50% dos casos, as JF com NCI confrontam as facturas de fornecedores com a requisição externa, inserindo depois a menção “recebido e conferido”. Nas JF sem NCI esta medida de controlo não se aplica em nenhum caso.

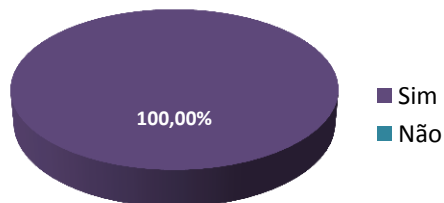
**Imobilizado:**

41. Nas obras realizadas por empreitada, é efectuada informação do dirigente da unidade orgânica responsável da obra, a qual é submetida a despacho do Dirigente (...) para escolha do procedimento a adoptar que posteriormente é aprovado por despacho ou deliberação do Órgão Executivo?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-



**Gráfico n°90: Respostas à questão n°41 G-IV JF c/ NCI**

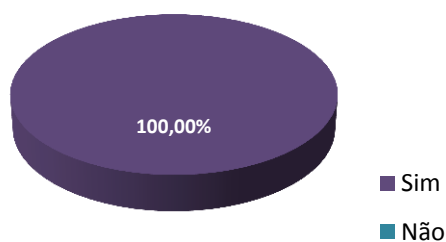


**Gráfico n°91: Respostas à questão n°41 G-IV JF s/ NCI**

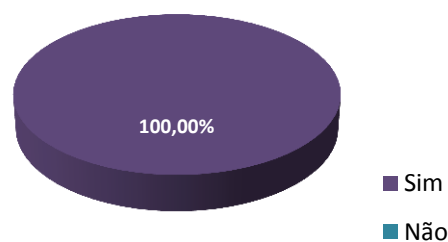
**Análise:** As obras realizadas por empreitada carecem sempre de aprovação pelo Órgão Executivo de qualquer alteração ou procedimento a adoptar em determinada circunstancia em 100% das situações tanto em JF com NCI com sem NCI.

42. Quando se prevê que o encargo de determinada empreitada se prolonga para além do ano económico do seu lançamento, o dirigente da unidade orgânica responsável pela obra, efectua uma estimativa da repartição dos encargos pelos anos que esta decorrer, não descorando o período que medeia entre o lançamento da empreitada e o início da mesma?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-



**Gráfico n°92: Respostas à questão n°42 G-IV JF c/ NCI**

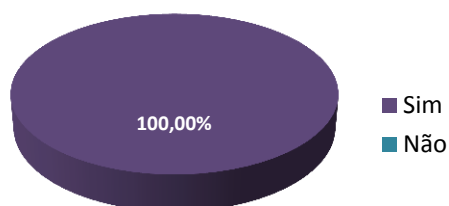


**Gráfico n°93: Respostas à questão n°42 G-IV JF s/ NCI**

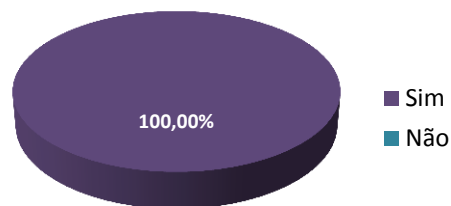
**Análise:** Sempre que uma empreitada se prolonga além do ano económico do seu lançamento, o responsável pela obra efectua uma estimativa da repartição dos encargos pelos anos que esta decorrer, não descorando o período que medeia entre o lançamento da empreitada e o início da mesma em 100% dos casos investigados.

43. As aquisições de imobilizado efectuam-se de acordo com o Plano de Investimentos?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-



**Gráfico n°94: Respostas à questão n°43 G-IV JF c/ NCI**

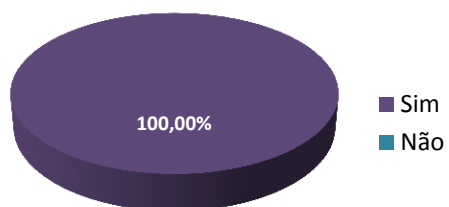


**Gráfico n°95: Respostas à questão n°43 G-IV JF s/ NCI**

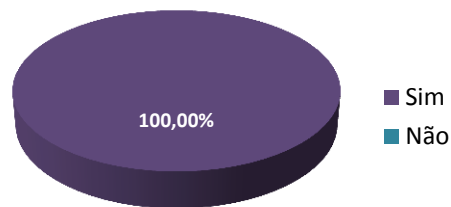
**Análise:** As aquisições de imobilizado estão sempre previstas no Plano de Investimentos realizado no início de cada ano em todos os casos (100%).

44. Todas as empreitadas possuem livro de obra onde são registadas todas as vicissitudes da obra?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/2	50%	-	-
Não	1/2	50%	6/6	100%



**Gráfico n°96: Respostas à questão n°44 G-IV JF c/ NCI**



**Gráfico n°97: Respostas à questão n°44 G-IV JF s/ NCI**

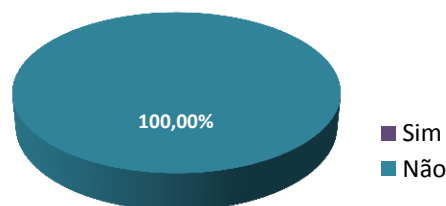
**Análise:** Todas as obras possuem livro de obra independentemente de ser JF com NCI ou não (100%).

45. Periodicamente o responsável da obra presta informação escrita, sobre a execução física da empreitada?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/2	50%	-	-
Não	1/2	50%	6/6	100%



**Gráfico n°98: Respostas à questão n°45 G-IV JF c/ NCI**

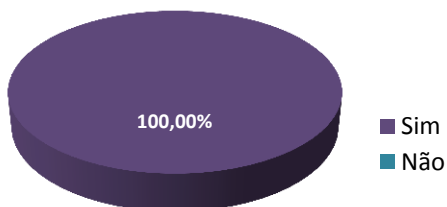


**Gráfico n°99: Respostas à questão n°45 G-IV JF s/ NCI**

**Análise:** Só num caso se verifica que o responsável o responsável da obra presta informação escrita, sobre a execução física da empreitada nas JF com NCI (50%). Nas JF sem NCI não se verifica nenhuma situação semelhante.

46. Os responsáveis por cada estabelecimento elaboram no final de cada ano o inventário dos bens existentes no respectivo estabelecimento?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	3/6	50%
Não	-	-	3/6	50%



**Gráfico n°100: Respostas à questão n°46 G-IV JF c/ NCI**



**Gráfico n°101: Respostas à questão n°46 G-IV JF s/ NCI**

**Análise:** Os responsáveis por cada estabelecimento elaboram no final de cada ano o inventário dos bens existentes no respectivo estabelecimento em 100% da amostra nas JF com NCI e 50% nas JF sem NCI.

47. As fichas de todos os bens móveis e imoveis estão permanentemente actualizadas?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	2/6	33,3%
Não	-	-	4/6	66,7%

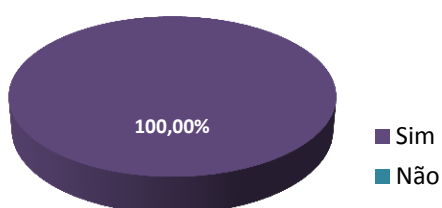


Gráfico n°102: Respostas à questão n°47 G-IV JF c/ NCI

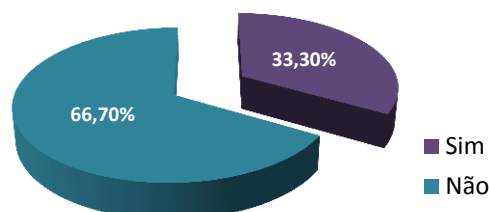


Gráfico n°103: Respostas à questão n°47 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** As fichas de todos os bens móveis e imoveis estão permanentemente actualizadas em 100% dos casos nas JF com NCI e 33,3% nas JF sem NCI.

48. Os bens inventariados têm uma ficha individual onde consta o seguinte:

a. Descrição;

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

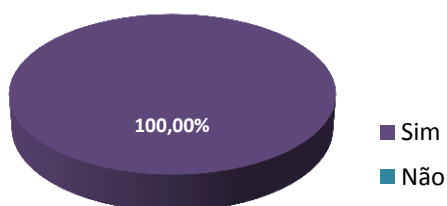


Gráfico n°104: Respostas à questão n°48.a G-IV JF c/ NCI

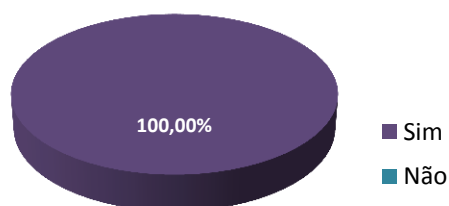


Gráfico n°105: Respostas à questão n°48.a G-IV JF s/ NCI

**Análise:** 100% das JF afirmam que consta no seu inventário a respectiva descrição do bem.

b. Data de aquisição e de entrada em funcionamento;

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

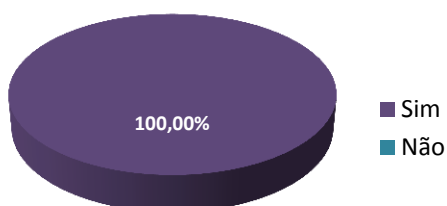


Gráfico n°106: Respostas à questão n°48.b G-IV JF c/ NCI

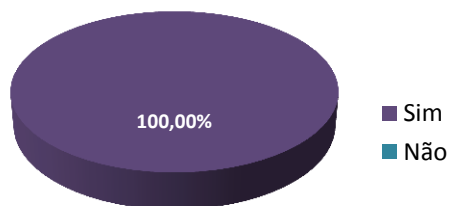


Gráfico n°107: Respostas à questão n°48.b G-IV JF s/ NCI

**Análise:** 100% das JF afirmam que consta no seu inventário a data de aquisição e de entrada em funcionamento dos bens.

c. Factura de compra e nome do fornecedor;

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	2/6	33,3%
Não	-	-	4/6	66,7%

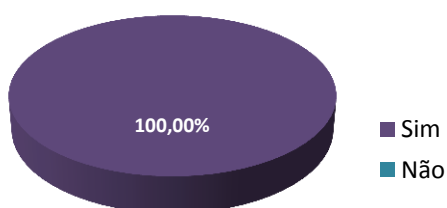


Gráfico n°108: Respostas à questão n°48.c G-IV JF c/ NCI

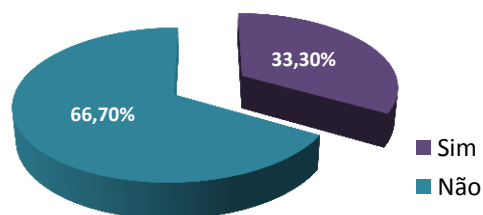
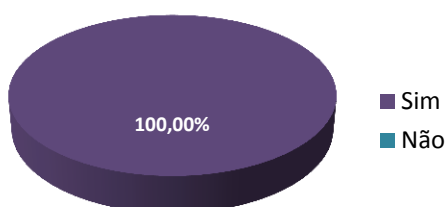


Gráfico n°109: Respostas à questão n°48.c G-IV JF s/ NCI

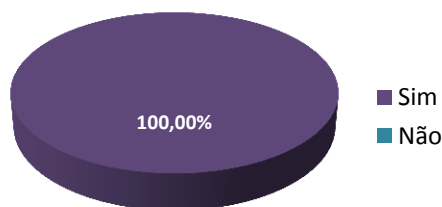
**Análise:** 100% das JF com NCI afirmam que consta no seu inventário indicações sobre a factura de compra e nome do fornecedor. Já nas JF sem NCI essa percentagem desce para 33,3%.

d. Amortização do exercício acumulada;

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-



**Gráfico n°110: Respostas à questão n°48.d G-IV JF c/ NCI**

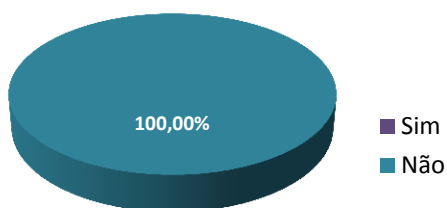


**Gráfico n°111: Respostas à questão n°48.d G-IV JF s/ NCI**

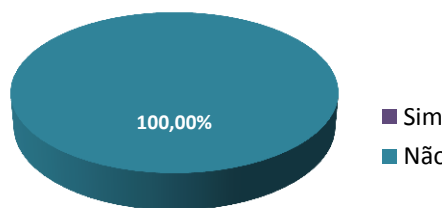
**Análise:** 100% das JF afirmam que consta nos seus inventários as amortizações acumuladas.

e. Seguros (capital seguro, número apólice, riscos cobertos);

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	-	-	-	-
Não	2/2	100%	6/6	100%



**Gráfico n°112: Respostas à questão n°48.e G-IV JF c/ NCI**

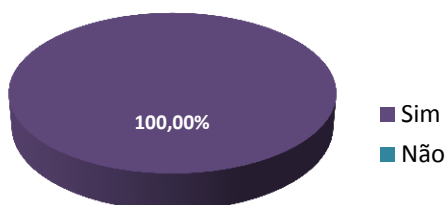


**Gráfico n°113: Respostas à questão n°48.e G-IV JF s/ NCI**

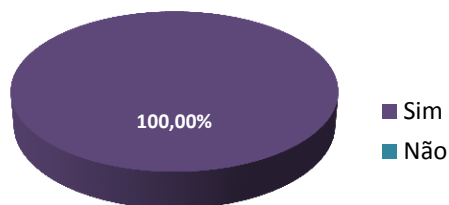
**Análise:** 0% das JF afirmam que consta nos seus inventários os Seguros (capital seguro, número apólice, riscos cobertos).

f. Reavaliações;

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-



**Gráfico n°114: Respostas à questão n°48.f G-IV JF c/ NCI**

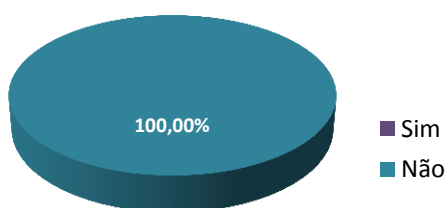


**Gráfico n°115: Respostas à questão n°48.f G-IV JF s/ NCI**

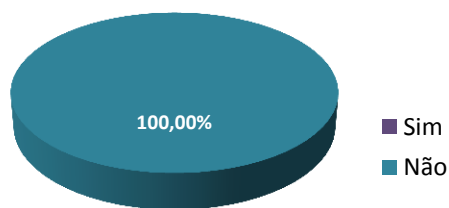
**Análise:** 100% das JF afirmam que consta nos seus inventários as reavaliações.

g. Localização física;

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	-	-	-	-
Não	2/2	100%	6/6	100%



**Gráfico n°116: Respostas à questão n°48.g G-IV JF c/ NCI**



**Gráfico n°117: Respostas à questão n°48.g G-IV JF s/ NCI**

**Análise:** 0% das JF afirmam que consta nos seus inventários a localização física dos bens.

h. Registo de conservação e reparação ao abrigo de contratos de assistência;

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	-	-	-	-
Não	2/2	100%	6/6	100%

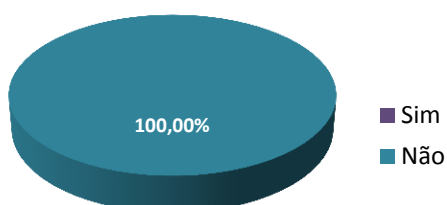


Gráfico n.º118: Respostas à questão  
n.º48.h G-IV  
JF c/ NCI

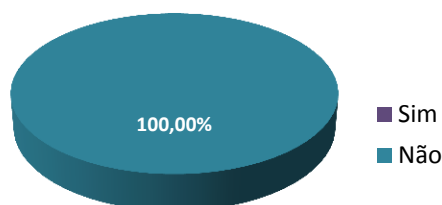


Gráfico n.º119: Respostas à questão  
n.º48.h G-IV  
JF s/ NCI

**Análise:** 0% das JF afirmam que consta nos seus inventários o registo de conservação e reparação ao abrigo de contratos de assistência.

i. Registos de grandes reparações efectuadas;

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

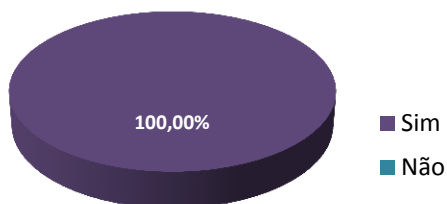


Gráfico n.º120: Respostas à questão  
n.º48.i G-IV  
JF c/ NCI

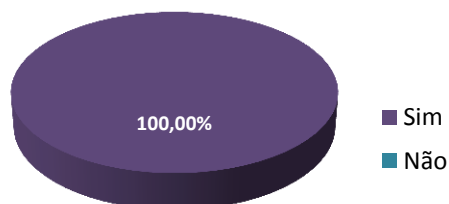


Gráfico n.º121: Respostas à questão  
n.º48.i G-IV  
JF s/ NCI

**Análise:** 100% das JF afirmam que consta nos seus inventários o registo de grandes reparações efectuadas.

j. Vida útil estimada do bem;

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

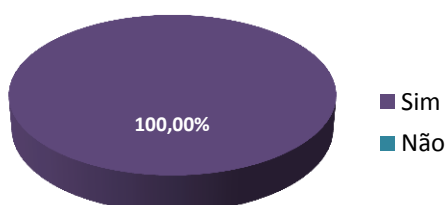


Gráfico n.º122: Respostas à questão  
n.º48.j G-IV  
JF c/ NCI

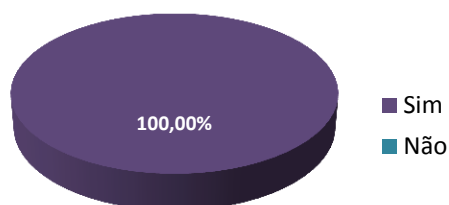


Gráfico n.º123: Respostas à questão  
n.º48.j G-IV  
JF s/ NCI

**Análise:** 100% das JF afirmam que consta nos seus inventários a vida útil estimada dos bens.

k. Classificações, funcional, económica e patrimonial.

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	-	-	-	-
Não	2/2	100%	6/6	100%

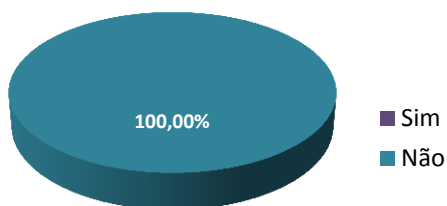


Gráfico n.º124: Respostas à questão  
n.º48.k G-IV  
JF c/ NCI

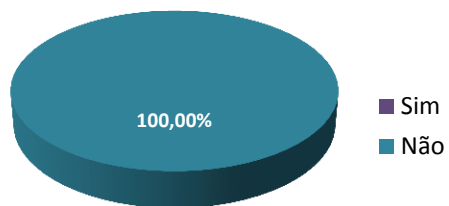
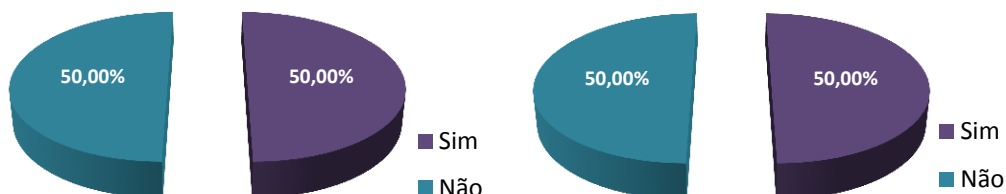


Gráfico n.º125: Respostas à questão  
n.º48.k G-IV  
JF s/ NCI

**Análise:** 0% das JF afirmam que consta nos seus inventários as classificações, funcional, económica e patrimonial.

49. Todos os bens de imobilizado corpóreo estão seguros contra roubo, incêndio, inundações, etc.?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/2	50%	3/6	50%
Não	1/2	50%	3/6	50%



**Gráfico nº126: Respostas à questão nº49 G-IV JF c/ NCI**

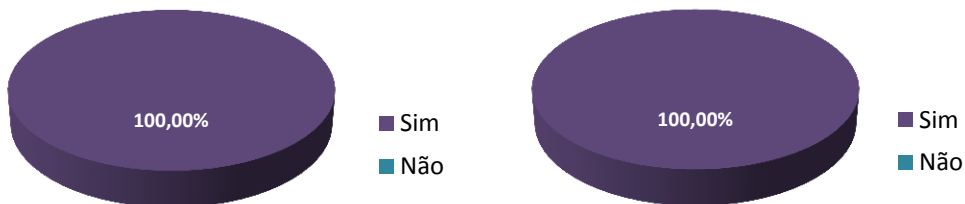
**Gráfico nº127: Respostas à questão nº49 G-IV JF s/ NCI**

**Análise:** 50% das JF tanto com NCI com sem NCI declaram ter os seus bens de imobilizado corpóreo, segurados contra roubo, incêndio, inundações, etc.

**Impostos, taxas e licenças:**

50. Todos os impostos, taxas e licenças cobradas, têm fundamento legal?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-



**Gráfico nº128: Respostas à questão nº50 G-IV JF c/ NCI**

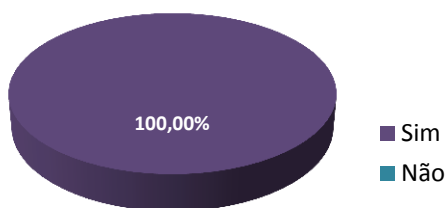
**Gráfico nº129: Respostas à questão nº50 G-IV JF s/ NCI**

**Análise:** Os impostos, taxas e licenças são cobradas legalmente em todos os casos (100%).

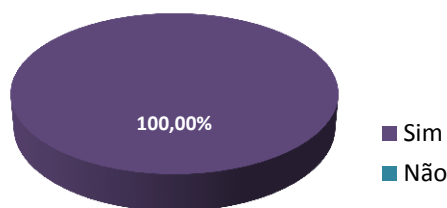
**Vendas, prestação de bens e serviços:**

51. Sobre todas as vendas e prestações de serviços é aplicado o IVA à taxa legal em vigor?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-



**Gráfico n°130: Respostas à questão n°51 G-IV JF c/ NCI**

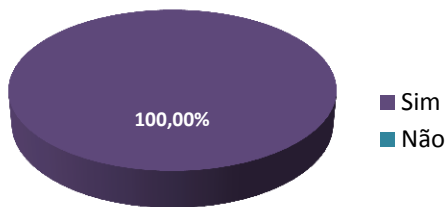


**Gráfico n°131: Respostas à questão n°51 G-IV JF s/ NCI**

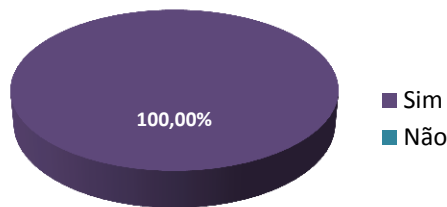
**Análise:** O IVA aplicado nas vendas e/ou prestações de serviços tem enquadramento legal em toda a amostra (100%).

52. Nos casos de isenção de IVA, é sempre referido na factura o fundamento legal adjacente a este facto?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-



**Gráfico n°132: Respostas à questão n°52 G-IV JF c/ NCI**



**Gráfico n°133: Respostas à questão n°52 G-IV JF s/ NCI**

**Análise:** O fundamento legal adjacente à isenção de IVA é sempre referido na factura em 100% dos casos analisados.

53. A transacção da venda é efectuada com base na encomenda do cliente?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	3/6	50%
Não	-	-	3/6	50%

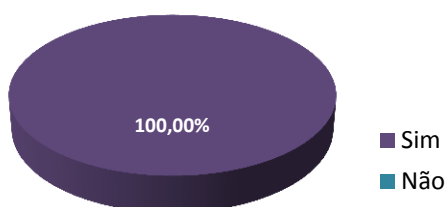


Gráfico n°134: Respostas à questão n°53 G-IV JF c/ NCI



Gráfico n°135: Respostas à questão n°53 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** 100% das vendas são efectuadas com base na encomenda do cliente em 100% dos casos nas JF com NCI e 50% nas JF sem NCI.

54. As facturas são pré-numeradas e controladas?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

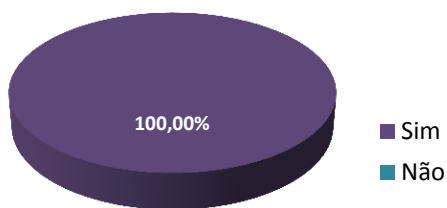


Gráfico n°136: Respostas à questão n°54 G-IV JF c/ NCI

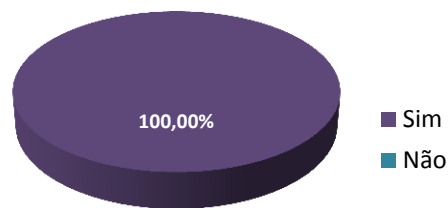


Gráfico n°137: Respostas à questão n°54 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** As facturas são pré-numeradas e controladas na totalidade da amostra.

55. Mantém-se uma conta corrente individualizada por cliente?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

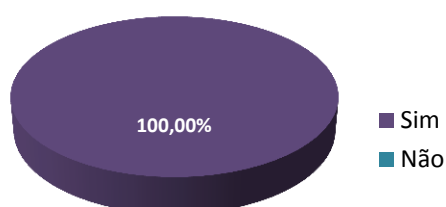


Gráfico n°138: Respostas à questão n°55 G-IV JF c/ NCI

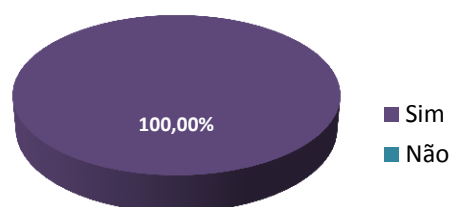


Gráfico n°139: Respostas à questão n°55 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** É mantido um conta-corrente individualizado por cliente em todos os casos investigados (100%).

56. Confrontam-se periodicamente os preços das facturas com os preços da tabela de vendas?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	2/6	33,3%
Não	-	-	4/6	66,7%

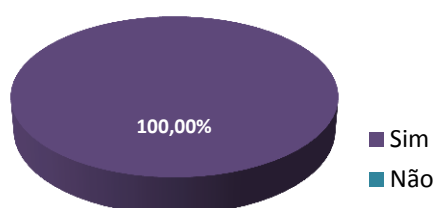


Gráfico n°140: Respostas à questão n°56 G-IV JF c/ NCI

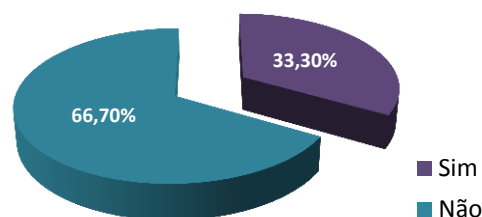


Gráfico n°141: Respostas à questão n°56 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** 100% das JF com NCI confrontam periodicamente os preços das facturas com os preços da tabela de vendas, enquanto que nas JF sem NCI só em 33,3% das vezes.

57. Existem tabelas de preços autorizadas?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/2	50%	1/6	16,7%
Não	1/2	50%	5/6	83,3%

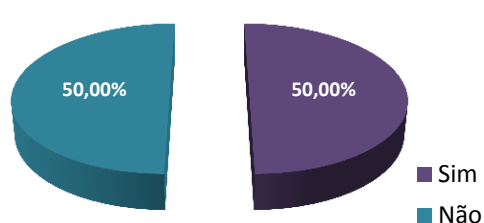


Gráfico n°142: Respostas à questão n°57 G-IV JF c/ NCI

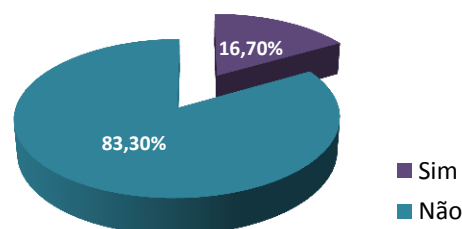


Gráfico n°143: Respostas à questão n°57 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** 50% das JF com NCI possuem tabelas de preços autorizadas. Esta média nas JF sem NCI desce para 16,7%.

58. Existem normas escritas acerca dos descontos a aplicar aos clientes?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	1/2	50%	-	-
Não	1/2	50%	6/6	100%



Gráfico n°144: Respostas à questão n°58 G-IV JF c/ NCI

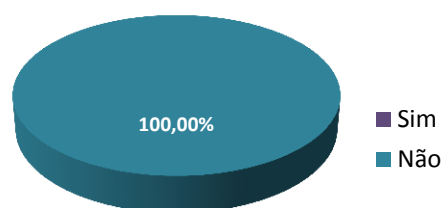


Gráfico n°145: Respostas à questão n°58 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Em 50% da amostra investigada nas JF com NCI é que existe normas escritas acerca dos descontos a aplicar aos clientes. Já nas JF sem NCI tais normas não existem simplesmente.

59. É efectuada a confirmação directa de saldos a clientes?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

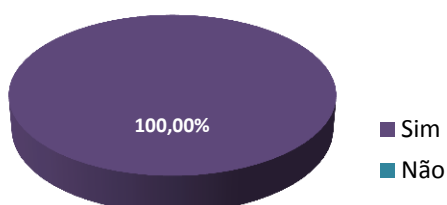


Gráfico n°146: Respostas à questão n°59 G-IV JF c/ NCI

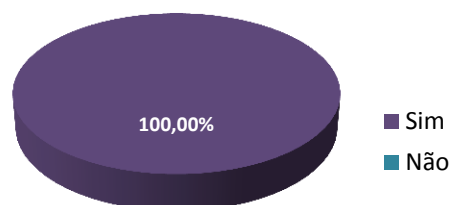


Gráfico n°147: Respostas à questão n°59 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** 100% da amostra afirma que é efectuada a confirmação directa de saldos a clientes.

60. Estão definidos procedimentos de cobrança?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	4/6	66,7%
Não	-	-	2/6	33,3%

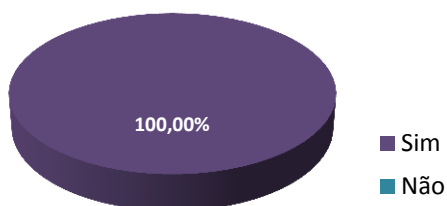


Gráfico n°148: Respostas à questão n°60 G-IV JF c/ NCI

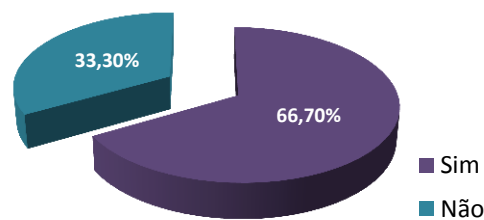


Gráfico n°149: Respostas à questão n°60 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** Estão definidos procedimentos de cobrança em 100% das JF com NCI analisadas e 66,7 das JF sem NCI.

61. As contas a cobrar são objecto de análises periódicas?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

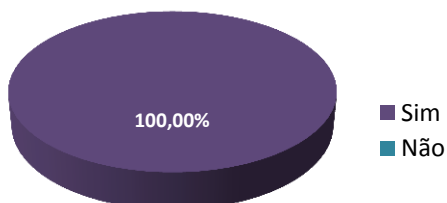


Gráfico n°150: Respostas à questão n°61 G-IV JF c/ NCI

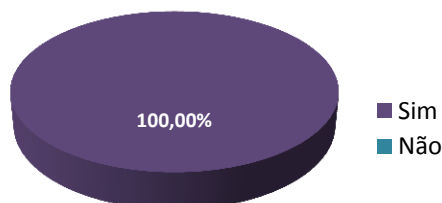


Gráfico n°151: Respostas à questão n°61 G-IV JF s/ NCI

**Análise:** As contas a cobrar são objecto de análises periódicas em todas as situações (100%).

**Dívidas de terceiros:**

62. Periodicamente procede-se à reconciliação entre extractos de conta corrente de clientes, com as respectivas contas da contabilidade, sendo esta tarefa executada pelo Chefe da Secção de Contabilidade ou de um funcionário por ele designado?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-

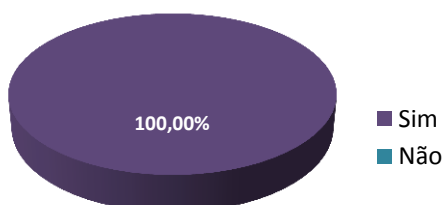


Gráfico n°152: Respostas à questão n°62 G-IV JF c/ NCI

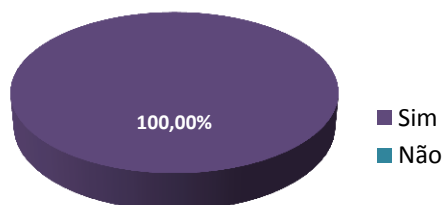
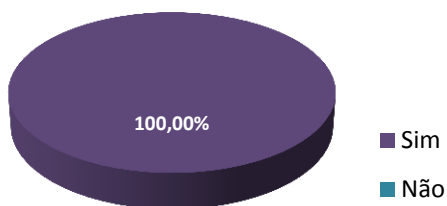


Gráfico n°153: Respostas à questão n°62 G-IV JF s/ NCI

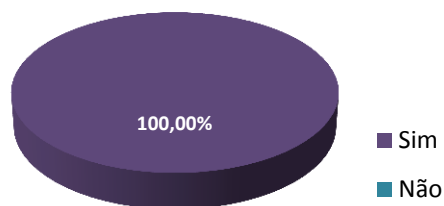
**Análise:** 100% da amostra afirma existir reconciliações periódicas entre extractos de conta corrente de clientes, com as respectivas contas da contabilidade.

63. A tarefa designada no ponto anterior é efectuada por um funcionário que não procede ao registo contabilístico dos clientes?

Resposta	Nº de respostas JF c/ NCI	Percentagem JF c/ NCI	Nº de respostas JF s/ NCI	Percentagem JF s/ NCI
Sim	2/2	100%	6/6	100%
Não	-	-	-	-



**Gráfico n.º154: Respostas à questão n.º63 G-IV JF c/ NCI**



**Gráfico n.º155: Respostas à questão n.º63 G-IV JF s/ NCI**

**Análise:** 100% designa que a tarefa efectuada no ponto anterior é realizado por um funcionário que não procede ao registo contabilístico dos clientes.

## **CAPÍTULO VI – CONCLUSÕES DO ESTUDO**

## 6. Conclusões do Estudo

As fundamentações compreendidas neste estudo de caso e que deram origem a esta dissertação consistem na apresentação de alguns efeitos nefastos que podem acontecer aquando do não cumprimento das medidas de controlo interno subjacentes às autarquias locais e por sua vez a sua não credibilidade da informação financeira. Neste sentido, todo o trabalho desenvolvido demonstra, de maneira pragmática, o quão indispensáveis são as medidas de controlo interno no seio das Juntas de Freguesia, conferindo-lhe certa credibilidade financeira necessária que por muitos é questionada.

A partir das respostas obtidas constatou-se que o controlo interno não só consolida as autarquias locais na consecução dos seus objectivos, como transparece uma ideia de clareza nas contas públicas, conferindo-lhe um carácter fidedigno/confiável.

### 6.1. Conclusões Parciais

O tratamento e análise de dados constantes na nesta investigação permite-nos avançar com as conclusões mais relevantes aos seguintes níveis:

#### Recursos Humanos:

- O estudo permite-nos concluir que a nossa amostra é caracterizada por elementos com experiência profissional necessária para o exercício das funções respectivas, e que 87,5% dos profissionais têm mais de 7 anos de experiência no ramo em questão;
- O estudo mostra que apenas 12,5% da amostra possui habilitações académicas, de nível superior, específicas para a área funcional onde exercem funções, contudo os 8 elementos estudados (100%) afirmam que possuem outro tipo de formação, nomeadamente cursos técnicos, pelo que se pode afirmar que estamos perante pessoal adequadamente preparado para as funções e responsabilidades que lhes estão incumbidas.

#### Norma de Controlo Interno:

- O estudo denuncia que apenas 2 em 8 Juntas de Freguesia investigadas (25%) possuem Norma de Controlo Interno;
- Os responsáveis pelas funções de controlo tidas em consideração na NCI são o Presidente, Tesoureiro e o Secretário em todos os casos estudados (2 casos com NCI - 100%);

- Apenas em 50% dos casos (1 de 2) todos os membros da Junta de Freguesia têm conhecimento integral do que consta na NCI;
- A NCI é constantemente actualizada sempre que seja necessário em 50% dos casos (1 de 2);
- 100% das Juntas de Freguesia sem NCI instituída (6 de 6) admitem que realizam funções de controlo mesmo sem estas estarem definidas por escrito.

#### Controlo Interno nas diferentes áreas das Juntas de Freguesia:

##### Disponibilidades

- O estudo mostra que só existe um limite máximo de valores em numerário tidos em caixa no fecho diário apenas nas JF com NCI (2 de 2 - 100%);
- As disponibilidades são aplicadas segundo orientações superiores em 100% das JF com NCI e 66,7% das JF sem NCI;
- A ocorrência de pagamentos em numerário tem um limite máximo estipulado apenas nas JF com NCI (2 de 2 - 100%);
- Em nenhum dos casos analisados na JF com NCI, se verifica que os empregados de outras secções têm acesso às entradas de dinheiro. Já nas JF sem NCI esta média desce para 16,7%, onde apenas uma JF cumpre esta medida de controlo;
- Verificou-se também que existem cheques em branco em 50% das JF com NCI (1 de 2) e 83,3% nas JF sem NCI (5 de 6);
- A assinatura dos cheques só é efectuada na presença dos documentos de despesa que lhe estão relacionados em 100% dos casos das JF com NCI e 66,7% das JF sem NCI;
- O estudo mostrou também que as JF com NCI registam sempre os cheques no seu acto de emissão. Enquanto que as JF sem NCI só em 66,7% dos casos é que o fazem.

##### Aquisição de bens e serviços

- O estudo mostra que as compras são efectuadas com base nas requisições internas excepto num caso (16,7% das JF sem NCI não o fazem);
- Os preços das facturas são comparados aos preços de mercado em 50% das JF com NCI estudadas e 33,3% das JF sem NCI;
- Quem faz o pedido da compra é quem o recebe em 50% dos casos nas JF com NCI, e 83,3% nas JF sem NCI;
- Conclui-se também que as guias de recepção de todos os pedidos recebidos são emitidas em 50% dos casos nas JF com NCI, e 16,7% nas JF sem NCI;
- No estudo verificou-se que apenas uma JF sem NCI afirma não verificar o estado da mercadoria na sua recepção. Todas as restantes já o fazem.

### Gestão de Recursos Humanos

- Na investigação conclui-se que só existe um organograma que defina as estruturas e competências de cada membro na Junta de Freguesia em 50% das JF com NCI e 16,6% das JF sem NCI;
- Conclui-se também que só num caso da amostra (por sinal nas JF sem NCI) é que não se comunica ao funcionário, por escrito, qualquer mudança no seu posto bem como na sua remuneração;
- O ficheiro de pessoal também só não é actualizado prontamente numa JF sem NCI. Nas restantes Juntas tal actualização é imediata;
- As fichas de controlo de assiduidade são utilizadas em 50% dos casos nas JF com NCI e 16,7% nas JF sem NCI;
- Quem prepara os salários e quem emite os recibos é a mesma pessoa em 50% dos casos nas JF com NCI. Já nas JF sem NCI esta média sob para 83,3%;
- Só numa situação, e por sinal numa JF sem NCI, é que não é exigida a assinatura do trabalhador no duplicado do recibo aquando do seu pagamento.

### Existências

- O estudo mostra que nenhum responsável pelo armazém tem as suas responsabilidades por escrito, quer seja em junta com NCI ou não;
- O acesso ao armazém é livre para qualquer membro da JF (100%);
- As existências estão protegidas da deterioração física em 100% dos casos nas JF com NCI e 83,3% nas JF sem NCI;
- As condições do armazém permitem uma fácil contagem física em 100% dos casos nas JF com NCI e 50% nas JF sem NCI;
- O registo de inventários é utilizado em todo o universo estudado (100%).

### Dívidas a terceiros

- Apenas 50% da amostra estudada relativa a JF com NCI confrontam as facturas de fornecedores com a requisição externa, inserindo depois a menção “recebido e conferido”. Enquanto que nas JF sem NCI esta medida de controlo não se aplica sequer.

### Imobilizado

- Nas obras realizadas por empreitada, o estudo mostra que qualquer procedimento ou alteração ao mesmo carece sempre de aprovação do Órgão Executivo em 100% dos casos;
- Os encargos das obras são estimados sempre que esta se prolongue por mais do que um exercício económico em toda a amostra analisada;

- As aquisições de imobilizado estão previamente previstas no Plano Plurianual de Investimentos em 100% da amostra;
- O responsável da obra presta informação escrita, sobre a execução física da empreitada só num caso analisado, sendo ele numa JF com NCI. O que perfaz dizer que 50% da amostra de JF com NCI recebem tal informação escrita, enquanto 0% das JF sem NCI não o recebem;
- Os inventários são actualizados anualmente em 100% das JF com NCI e 33,3% das JF sem NCI. A parte restante da amostra (66,7%), só realiza tal tarefa no último ano de mandato, face à exigência de enviar o inventário para o TC;
- A ficha individual dos bens inventariados comporta a descrição, data de aquisição e entrada em funcionamento, amortização do exercício acumulada, reavaliações, vida útil dos bens em todas as JF investigadas. Tal ficha não comporta em nenhuma destas JF informações sobre seguros, localizações físicas dos bens.

#### Impostos, taxas e licenças

- Em toda a amostra estudada os impostos, taxas e licenças têm fundamento legal em todas as JF.

#### Vendas, prestação de bens e serviços

- O IVA obedece aos pressupostos legais em todo o universo estudado;
- A transacção da venda é efectuada com base na encomenda do cliente em 100% das JF com NCI e 50% das JF sem NCI;
- As facturas são pré-numeradas e controladas em toda a amostra;
- É mantido um conta-corrente individualizado por cliente tanto nas JF com NCI como nas JF sem NCI (100%);
- Verificou-se que apenas 16,7% das JF sem NCI possuem tabela de preços. Nas JF com NCI esta média subiu para os 50%;
- Constatou-se que existem normas escritas dos descontos em 50% das JF com NCI e 0% nas JF sem NCI.

#### Dívidas de terceiros

- O estudo mostrou que 100% das JF avaliadas aplicam reconciliações periódicas entre extractos de conta corrente de clientes, e as respectivas contas da contabilidade. Sendo esta tarefa realizada por um funcionário que não procede aos registos contabilísticos dos clientes.

## CONCLUSÃO

Desde cedo nos apercebemos que as Juntas de Freguesia desempenham um papel fundamental na satisfação das necessidades colectivas. Ao longo do tempo, as suas atribuições e competências têm vindo a aumentar, sendo previsível que esta tendência se acentue ainda mais no futuro, fruto, essencialmente, da Reorganização Administrativa Territorial Autárquica prevista já para este ano.

No âmbito do que foi apresentado, procurou-se discutir a contribuição que o controlo interno pode ter nas autarquias locais. Para tal foram utilizados inquéritos que permitiram medir o grau de necessidade desta ferramenta. Os inquiridos, membros superiores das Juntas de Freguesia, proclamaram com as suas respostas uma necessidade premente de utilizar um sistema de controlo interno eficiente e eficaz no seio destas autarquias.

Assim, de modo a confirmar a teoria de que um bom sistema de controlo interno contribui sobremaneira para melhorar a imagem de qualquer organização, na medida em que mitiga riscos e propícia que os erros e fraudes intrínsecos a qualquer actividade sejam diminuídos, o que por si só dá uma imagem de credibilidade quer financeira e não financeira, esse factor é deveras importante, nomeadamente na actualidade, quando o tema da ordem do dia é a conjectura económica que muitos países atravessam – a denominada crise – sendo as contas públicas alvo de todo o tipo de ira dos cidadãos.

Abordando agora os resultados do questionário, atestamos que a maior parte das Juntas de Freguesia (75%) não possuem uma Norma de Controlo Interno, apesar de esta vir estipulada no POCAL. O estudo procurou estabelecer uma comparação entre Juntas de Freguesia com NCI (25%) e sem NCI (75%), de modo a obter se as medidas de controlo interno são adoptadas na mesma escala.

Verificamos então que para as Juntas de Freguesia com NCI as medidas de controlo utilizadas rondam os 80%. Por outro lado, as Juntas de Freguesia sem NCI apenas utilizam tais medidas em 37% do que esta ferramenta permite. Podemos então considerar que apesar de todas as Juntas de Freguesia analisadas afirmarem que tomam medidas de controlo mesmo não tendo uma NCI estabelecida esta realidade não é bem como se afiança.

Assim, uma JF com NCI implementado vê optimizada a sua imagem precavendo os seus objectivos em mais 46% do que as Juntas sem NCI, vendo os seguintes trâmites fortalecidos:

- Confiança e integridade da informação;
- Cumprimento das políticas, planos, procedimentos e legislação aplicável;
- A custódia dos activos;
- A utilização económica e eficiente dos recursos;
- A realização dos objectivos e metas estabelecidas para as operações ou programas.

Tais factos, por si só conduzirão a uma maior e melhor divulgação da informação financeira.

Constata-se ainda que grande parte das medidas de controlo interno sobre as quais incidem as perguntas do questionário chegam a certo ponto de nem serem conhecidas para as Juntas de Freguesia sem NCI, o que me leva a atestar a fraca divulgação de informação e legislação para um órgão societário que por muitos não é considerado importante, sendo daí deixado ao acaso.

Importa salientar que as autarquias locais desempenham um papel fundamental na satisfação das necessidades colectivas e são o órgão mais próximo da população, sabendo primeiramente as suas necessidades e os seus anseios. Sendo que qualquer lei de escritório falada desde muito cedo mas tratada apenas num curto espaço de tempo leva-nos a crer que a Reorganização Administrativa Territorial Autárquica é feita “em cima do joelho” e que mais uma vez, as ferramentas escritas podem continuar a escassear, sendo o controlo interno padecente disso mesmo. Assim, de modo a que tal não se reflecta surge esta dissertação que por um lado procura dar uma ideia de necessidade premente de adopção de medidas de controlo interno mas também de fazer com que esta ideia não caía no esquecimento daqueles que soberanamente tutelam este país.

Com a vindoura reestruturação de freguesias, passa a ser mais visível este ponto de vista, onde os montantes em causa e a dimensão das organizações exigem a necessidade de controlar a qualidade de gestão.

Constata-se ainda que esta investigação não teve a pretensão de certificar que a Reorganização Administrativa Territorial Autárquica é um bem necessário ou não, mas sim dar uma ideia clara que com esta medida todos os meios de controlo interno nunca devem ser desaproveitados, e devem ser adoptados desde o início e não apenas em certos casos, como aconteceu na amostra que serviu de base a esta Dissertação.

Certo também que esta Dissertação não extenua o assunto, pois ainda há muito mais para discutir e indagar, a respeito desta importante realidade – o controlo interno nas autarquias locais – que poderá ir muito para além desta perspectiva actual.

Em síntese, relativamente à hipótese de investigação previamente delineada, podemos afirmar que em geral, a percepção dos inquiridos é maioritariamente favorável à introdução de medidas que visem um reforço de medidas de controlo interno. Tal facto por si conduzirá uma maior e melhor divulgação da informação financeira.

Como limitações do estudo salientamos o facto de o questionário não abarcar de forma exhaustiva todos os procedimentos existentes nos sistemas de controlo interno; a rede de diplomas que regula o exercício das funções autárquicas é diminuta, bem como a bibliografia sobre este tipo de Autarquias ser quase nula; e por fim a muito generalizada informação sobre a Reorganização Administrativa Territorial Autárquica que nos permitisse estabelecer um paradigma mais relevante com a actual conjuntura.

Quanto às possíveis orientações para investigações futuras sugerimos uma análise pré vs pós Reorganização Administrativa Territorial Autárquica através da observação idêntica em outras Autarquias, a nível nacional, usando um questionário similar; podendo até ser usadas outras fontes de investigação como Câmaras Municipais.

## **BIBLIOGRAFIA**

## Referências Bibliográficas

- AICPA, (1978). *The Commission of Auditor's Responsibilities: Report, conclusions and recommendations*. New York.
- Almeida, D. M. S., (2005). *Gestão de Risco e Governo das Sociedades*. Revista de Auditoria Interna, nº 22, Outubro-Dezembro, pp. 9-13.
- Almeida, J. R. N., & Correia, A. P. (1999). *Manual de Contabilidade das Autarquias Locais*. Editora Rei dos Livros.
- Amaro, A. & Póvoa, A. & Macedo, L. (2009). *A arte de fazer questionários*. Faculdade de Ciências da Universidade do Porto.
- Arens, A., Elder, R., & Beasley, M. (2012). *Auditing and Assurance Services – Fourteen Edition*. England: Pearson Education.
- Attie, W. (2000). *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. São Paulo: Atlas.
- Barbier, E. (1992), *Auditoria Interna*, Edições Cetop.
- Benbasat, I., Goldstein, D., & Mead, M. (1987). The Case Research Strategy in Studies of Information Systems., *MIS Quarterly*, pp. 369-386.
- Beuren, I. M. (2000). *Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. 2ª ed. São Paulo: Atlas.
- Bilhim, J. (2004). *A Governação nas Autarquias Locais*. SPI.
- Boff, L. (2002). *Saber Cuidar. Ética do humano: compaixão pela terra*. 8 ed. São Paulo: Vozes.
- Bogdan, R., & Biklen, S. (1994). *Investigação qualitativa em Educação*. Porto: Porto Editora.
- Boyton, W. C. (2008). *Auditoria*. São Paulo: Atlas.
- Caiado, A. P. & Silveira, O. & Fernandes, M. J. (2007). *Contabilidade Pública*. CTOC.
- Carvalho, A. A. (1995). *Elementos de Auditoria*. Gráfica Claret.
- Carvalho, J. B. C. & Fernandes, M. J. & Teixeira, A. (2006). *POCAL Comentado*. 2ª Edição. Editora Rei dos Livros.
- Carvalho, J. B. C. (s.d.). *Prestação de contas na Administração Pública*. CTOC.
- Clark, I. M., (2005). *Melhores práticas de governação corporativa – Pricewaterhousecoopers*.
- Coopers & Lybrand, (1997). *Los nuevos conceptos del control interno: (informe COSO)*. Ediciones Diaz de Santos, Madrid.

- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (1992). *Internal Control – Integrated Framework*. New York, AICPA.
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (2009). *Guidance on Monitoring Internal Control Systems*.
- COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*.
- Costa, C. B. (2000). *Auditoria Financeira –Teoria e Prática*. Editora Rei dos Livros.
- Costa, C. B. (2007). *Auditoria Financeira – Teoria e Prática*. Editora Rei dos Livros.
- Costa, C. B. (2010), *Auditoria Financeira –Teoria e Prática*, Editora Rei dos Livros.
- Cravo, D., Carvalho, J., Fernandes, O., & Silva, S. (2000). *POC-Educação*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Denzin and Lincoln, (1998). *The landscape of qualitative research: Theories and issues*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Fernandes, C. L. (2010). *O Sistema de Controlo Interno nos Municípios Portugueses: O caso da Câmara Municipal de Ansião*. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Fortin, M. (2000). *O Processo de Investigação*. 2ª Ed., Loures.
- Franco, A. S. (1992). *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Volume I, Edição 4, Edição Almedina.
- Gil, A. (1995). *Como elaborar projectos de pesquisa*. São Paulo: Atlas
- Gomes, E. R. (s.d.). *A Importância do Controlo Interno*.
- Gonçalves, A. (Jul-Set de 2008). A evolução das metodologias de auditoria. *OROC – Revista Revisores e Auditores*, pp. 24-34.
- Gonçalves, C. D. T. N. (2009). *SOX – Sarbanes Oxley Act – o Desenvolvimento e Impacto nas Organizações*. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa.
- *Guia Prático Implementação de um Sistema de Controlo Interno*. (2004). Sintra: NPF Pesquisa e Formação.
- Heliodoro, P. A. (2010). Expectation Gap em Auditoria. *Encuentro AECA “Innovación y responsabilidad: desafios y soluciones”*. Coimbra.
- IIA – The Institute of Internal Auditors, (2004). *O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna*.
- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC. (2004) - *Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa*.

- INTOSAI. (2001). *Código de ética e normas de auditoria. XVII. Congresso da INTOSAI*. Seul.
- INTOSAI. (2001). *Directrizes para as normas de controlo interno do sector público. XVII Congresso da INTOSAI*. Seul.
- INTOSAI. (2007). *Directrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público*. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Brasil.
- IPAI. (Agosto de 2009). *Enquadramento internacional de práticas profissionais de auditoria interna*. Lisboa:IPAI.
- Leandro S. Almeida; Freire, T. (2003). *Metodologia da Investigação em Psicologia e Educação*. Braga: Psiquilibrios.
- Ludke, M.; André. (1986). *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo, E.P.U.
- Marçal, N., & Marques, F.L. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Marques, J. M. (1997). *Auditoria e Gestão*. Lisboa: Editorial Presença.
- McNamee, D. (1995). *Para uma teoria da auditoria interna*. Internal Auditing (UK).
- Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2006). *Auditing & Assurance Service – A Systematic Approach*. Boston: McGraw-Hill/Irwin
- Morais, G. & Martins, I. (2007). *Auditoria Interna: função e processo*. 3ª Ed. Áreas Editora.
- Moro, A. E. F., (1999). *El mapa de riesgos de negocio: bases para su elaboración*. Partida Doble, Oct., pp. 72-85.
- Nabais, C. (1988). *Noções práticas de Auditoria*. Editorial Presença.
- Neves, J. C. (1993). *Dicionário para Administração das Freguesias*. Coimbra: Livraria Almedina
- Oliveira, A. C. (2007). *30 Anos de Poder Local na Constituição da República Portuguesa*. Braga: Coimbra Editora.
- Pedron, C. D. (2008). *O método de investigação Estudo Caso*. ISEG – UTL.
- Pinheiro, J. L. (2005). *Auditoria Interna – criar sucesso*. Revista de Auditoria Interna, nº 22, Outubro – Dezembro.
- Pinheiro, J. L. (2010). *Auditoria Interna*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Polit, D. & Hungler, B. (1995). *Fundamentação de Pesquisa de Enfermagem*, 3ª edição, Artes Médicas, Porto Alegre.

- Polit, D. F.; Hungler, B. P. (1995). *Fundamentos de pesquisa em enfermagem*. 3. ed., porto Alegre, Artes Médicas.
- PriceWaterhouseCoopers. (2005). *Governança, o Controlo e a Sarbanes-Oxley Act*.
- PriceWaterhouseCoopers. (2007). *Internal Audit 2012*.
- Quivy, R.; Campenhoudt, L. (1992). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Gradiva.
- Santos, R. A. (2009). *Modelo de Auditoria e Controlo Interno*. ISCTE.
- Sarbanes, P. & Oxley, M. (2002). *Sarbanes-Oxly Act - “Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002”*.
- Serrano, M. S. *La Auditoria Financeira*.
- Serrano, Pérez G. (1994) *Investigación cualitativa: métodos y técnicas*. Buenos Aires: Editorial Docencia.
- Shleifer, A. e Vishny, R. W. (1996), *A Survey of Corporate Governance*, National Bureau of Economic Research, Inc., Cambridge.
- Silva, I. (s.d.). *Dicionário Enciclopédico das Freguesias*. Vol. I.
- Souza, S. S. (2007). *Auditoria Interna do Setor Público*. Centro Federal de Educação Tecnológica de Santa Catarina. Brasil.
- Stake, E. Robert. (2005). *Multiple Case Study Analysis*.
- Teixeira, F.C.; Correia, J.C.(2000). *POCAL: O Sistema de Controlo Interno*. Ediliber, Editor de Publicações, Lda., Coimbra.
- Teixeira, M. F. (2006). *O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão eficaz*. Universidade Aberta.
- The Cadbury Report. (1992) *Financial Aspects of Corporate Governance*.
- The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), created by the Sarbanes-Oxley Act of 2002.
- Tribunal de Contas. (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos*. Volume I, Lisboa.
- Trindade, A. M. C. & Carvalho M. O. & Valente F. H. (2003). *Administrar a Freguesia*. Fundação Bissaya-Barreto. Tipografia Macasi.
- Weiss, Elliott (1978), *Governing, disclosing and corporate legitimacy*, in: William R. Dill (ed.), *Running the American Corporation*, New Jersey: Prentice-Hall.
- Yin, R. (1994). *Case Study Research: Design and Methods 2ª Edição*. Thousands Oaks: Sage Publications.
- Yin, R. (2001). *Estudo de caso – planeamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman.

- YIN, R. K. (2005). *Estudo de Caso: planeamento e métodos. Tradução de Daniel Grassi*. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman.

### **Legislação:**

- Decreto-Lei 84-A/2002.
- Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de Julho.
- Decreto-lei n.º 226/93 de 26 de Junho.
- Decreto-lei n.º 243/79, 25 de Julho.
- Decreto-Lei n.º 315/2000 de 2 de Dezembro.
- Decreto-Lei n.º 1/72, de 03 de Janeiro.
- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho – Institui o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 03 de Setembro – Aprova o Plano de Contabilidade Pública.
- Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de Dezembro – Segunda alteração ao POCAL.
- Decreto-Lei n.º 49/381, de 15 de Novembro de 1969.
- Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de Novembro de 1969.
- Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro – Plano Oficial das Autarquias Locais.
- Decreto-Lei n.º 84 – A\2002, de 5 de Abril - Alteração ao POCAL nalgumas regras previsionais.
- Decreto-regulamentar n.º 341/83 de 21 de Julho.
- Decreto-regulamentar n.º 92-C/84 de 28 de Dezembro.
- Lei n.º 162/99 de 14 de Setembro.
- Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.
- Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro.
- Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto.
- Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto.
- Lei n.º 162/99, de 14 de Setembro – Primeira alteração ao POCAL.
- Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro – Lei das Finanças Locais.
- Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.
- Resolução n.º 23/95, publicada no D.R., II Série, de 12 de Junho de 1995.

### **Directrizes:**

- Directriz de Revisão/Auditoria 870 – Serviços e Fundos Autónomos – Maio de 2004.

- Directriz de Revisão/Auditoria 872 – Empresas Municipais, Intermunicipais e Regionais – Fevereiro de 2003.
- Directriz de Revisão/Auditoria 873 – Autarquias Locais e Entidades Equiparadas – Outubro de 2009.

**Webgrafia:**

- [www.anafre.pt](http://www.anafre.pt) Acesso em: 20 Setembro 2012
- [www.autarnet.com](http://www.autarnet.com) Acesso em: 15 Outubro 2012
- [www.ccdr-n.pt](http://www.ccdr-n.pt) Acesso em: 03 Janeiro 2013
- [www.ccdr-n.pt/fotos/editor2/administracaolocal/fff2012.pdf](http://www.ccdr-n.pt/fotos/editor2/administracaolocal/fff2012.pdf) Acesso em: 02 de Novembro de 2012
- [www.coso.org/documents/COSO\\_Guidance\\_On\\_Monitoring\\_Intro\\_online1.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_Guidance_On_Monitoring_Intro_online1.pdf) Acesso em: 01 de Outubro de 2012
- [www.coso.org/documents/VolumeII-Guidance.pdf](http://www.coso.org/documents/VolumeII-Guidance.pdf) Acesso em: 01 de Outubro de 2012
- [www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm](http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm) Acesso em: 01 de Outubro de 2012
- [www.dgaa.pt](http://www.dgaa.pt) Acesso em: 03 Janeiro 2013
- [www.freguesiasdeportugal.com](http://www.freguesiasdeportugal.com) Acesso em: 03 Janeiro 2013
- [www.ifac.org](http://www.ifac.org) Acesso em: 15 Outubro 2012
- [www.ipai.pt](http://www.ipai.pt) Acesso em: 15 Outubro 2012
- [www.intosai.org](http://www.intosai.org) Acesso em: 20 Setembro 2012
- [www.oroc.pt](http://www.oroc.pt) Acesso em: 22 Outubro 2012
- [www.otoc.pt](http://www.otoc.pt) Acesso em: 22 Outubro 2012
- [Pt.wikipedia.org/wiki/Anexo:Lista\\_de\\_freguesias\\_de\\_Portugal](http://Pt.wikipedia.org/wiki/Anexo:Lista_de_freguesias_de_Portugal) Acesso em: 20 Setembro 2012
- [www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/grc/](http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/grc/) Acesso em: 15 Outubro 2012
- [www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/](http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/) Acesso em: 15 Outubro 2012
- [www.thinkfn.com/wikibolsa/Controlo\\_interno](http://www.thinkfn.com/wikibolsa/Controlo_interno) Acesso em: 22 Outubro 2012
- [www.repositorioaberto.univ-ab.pt](http://www.repositorioaberto.univ-ab.pt) (Tese Mestrado Maria Teixeira) Acesso em: 03 Novembro 2012

**Outros:**

- Código do Governo das Sociedades, CMVM (2005).
- Fundo de Financiamento das Freguesias 2012 - CCDRN.
- Norma de Controlo Interno da Câmara Municipal de Bragança.
- Norma de Controlo Interno da Freguesia de S. Julião.
- Norma de Controlo Interno de Carrazeda de Ansiães.
- Norma de Controlo Interno de Verdoejo.
- Regulamento do Sistema de Controlo Interno da Câmara Municipal de Mesão Frio.
- Regulamento do Sistema de Controlo Interno da Junta de Freguesia de Campanhã.
- Regulamento do Sistema de Controlo Interno da Junta de Freguesia de Maximinos.
- Regulamento do Sistema de Controlo Interno do Município de Braga.

**ANEXO I**  
**(QUESTIONÁRIO)**