



Os Sistemas de Controlo Interno e as Autarquias

Estudo caso: Juntas de Freguesia do Distrito do Porto

Joana Isabel Pereira Correia

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Auditoria

Versão final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri)

Porto – 2018

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



Os Sistemas de Controlo Interno e as Autarquias

Estudo caso: Juntas de Freguesia do Distrito do Porto

Joana Isabel Pereira Correia

**Dissertação de Mestrado
apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto
para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação de Doutora
Alcina Dias**

Porto – 2018

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

Resumo:

O presente estudo apresenta a temática do controlo interno nas autarquias locais do distrito do Porto, procurando analisar o seu sistema de controlo interno, de forma a compreender a sua função e a sua relevância na gestão das autarquias.

Nesta perspetiva, a investigação inicia-se pela elaboração de uma revisão da literatura, desenvolvendo conceitos como auditoria interna, controlo interno e sistema de normalização contabilística para as administrações públicas, com o propósito de obter um maior conhecimento sobre as áreas existentes na Administração Pública Portuguesa.

O controlo interno é uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados, destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades, ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere (Tribunal de Contas, 1999).

Em seguida, na adoção metodológica, foi realizado um questionário com o propósito de responder às questões de investigação desenvolvidas, a fim de entender se o sistema de controlo interno se relaciona com a auditoria interna, se o controlo interno contribui para uma eficácia da autarquia, e se o controlo interno se associa à dimensão da autarquia.

Os resultados obtidos no estudo demonstram que apenas uma pequena parte das autarquias analisadas dispõem de um órgão/serviço de auditoria interna. Em relação às normas de controlo interno ou ao regulamento de sistema de controlo interno, as autarquias destacam o seu funcionamento e acompanhamento adequado.

Tendo em consideração o sistema de controlo interno, as autarquias atribuem elevada importância na sua existência, realçando o facto de estes serem uma mais-valia na deteção de erros e/ou fraudes, na realização e otimização das operações e dando conformidade com as leis e regulamentos.

Destacamos o facto de as autarquias considerarem o controlo interno como razão essencial para uma administração eficaz.

Palavras chave: Auditoria Interna; Autarquia Local; Sistema de Controlo Interno; Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Abstract:

The present study presents the issue about the internal control in the local authorities of the district of the Porto, considering the system of internal control and its importance in the management of the municipalities.

In this perspective, the investigation starts by the literature review, developing concepts like internal auditing, internal control and SNC-AP, with the purpose to have a greater knowledge on the existent areas in the Portuguese Public Administration.

The internal control is backed by the existence of a plan and of systems coordination, allocated to warn about the occurrence of errors and irregularities, or to minimise consequences and to maximize entity success (Court of Accounts, 1999).

As to the methodological perspective a quiz with the purpose to answer to the initial question of investigation was developed, in order to understand the system of internal control within the internal auditing. When the internal control collaborates to an efficiency the municipalities, it associates to the dimension of the autarchy.

The results obtained show that a part of the municipalities analysed do not have an organ/service of internal auditing. In relation to the norms of internal control or to the rule of system of control internal, the municipalities stand the suitable accompaniment.

Having in consideration the system of internal control, municipalities attribute it a high importance, enhancing the fact of these are a more-cost in the detection of errors and/or frauds in compliance with the laws and normative.

We stand out the fact of the autarchies consider internal control like essential reason for an effective administration.

Key words: Internal Auditing; Local Municipalities; System of Internal Control; Public Administrations Accounting.

Dedico este trabalho aos meus
queridos pais e ao meu
amoroso irmão.

Agradecimentos

A realização desta dissertação não representa apenas o resultado de extensas horas de estudo, reflexão e trabalho, é igualmente a realização de um objetivo académico a que me propus, e que não seria possível sem a ajuda destas pessoas.

Agradeço aos meus pais, Margarida Pereira e Joaquim Correia, ao meu irmão Tiago Correia, pelo apoio incondicional ao longo de toda a minha vida, e pela satisfação e orgulho com que sempre reagiram aos meus resultados académicos.

Aos meus avôs, Blandina da Silva e Armindo Pereira, pelo amor e carinho com que sempre me trataram e pelos valores que me inculcaram.

Ao Diogo, meu companheiro, por ter estado ao meu lado, por ter acreditado sempre em mim mais do que eu própria, e por ter sido sempre o meu porto seguro.

À minha querida afilhada, Leonor, pelo amor pleno e pela alegria contagiante.

À Sílvia Bessa, pela sua amizade e cumplicidade durante estes 5 anos. Um apoio fundamental.

À minha orientadora Prof. Doutora Alcina Dias, pela sua disponibilidade sempre demonstrada, pelo apoio, pelo conhecimento e sugestões transmitidas ao longo da realização deste trabalho.

A toda a minha família e amigos que sempre me apoiaram.

A todos, o meu muito obrigada!

Lista de Abreviaturas

AI – Auditoria Interna

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

CI – Controlo Interno

CIA – Controlo Interno Administrativo

CIC – Controlo Interno Contabilístico

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DF's – Demonstrações Financeiras

IFAC – International Federation of Accountants

IIA – The Institute of Internal Auditors

IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

ISA – International Standards on Auditing

LEO – Lei de Enquadramento Orçamental

LOPTC – Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas

N.º – Número

NCI – Normas de Controlo Interno

PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board

RSCI – Regulamento de Sistema de Controlo Interno

SCI – Sistema de Controlo Interno

SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

TC – Tribunal de Contas

Índice geral

Resumo	ii
Abstract	iii
Dedicatória	iv
Agradecimentos	v
Lista de abreviaturas	vi
Índice de quadros	x
Índice de figuras	xii
Introdução	1
Parte I – Revisão da Literatura	3
Capítulo I – Auditoria Interna	4
1.1. Conceito e objetivo de Auditoria Interna	4
1.2. Tipos de Auditorias	5
1.3. Evolução da Auditoria Interna	7
Capítulo II – Controlo Interno	9
2.1. Conceito e objetivo de Controlo Interno	9
2.2. Tipos de Controlo Interno	9
2.3. Componentes do Controlo Interno	10
2.4. Controlo Interno e Sistema de Controlo Interno	11
2.5. Avaliação do Sistema de Controlo Interno	13
2.6. Limitações do Sistema de Controlo Interno	14
2.7. A relação do Sistema de Controlo Interno com a Auditoria	15

Capítulo III – O Controlo Interno nas Autarquias	16
3.1. O Controlo Interno na Administração Financeira do Estado	16
3.2. O Controlo exercido pelo Tribunal de Contas	18
3.3. Sistema de Normalização Contabilística (Administração Pública)	19
3.4. O Sistema de Controlo Interno nas Autarquias	20
Questões de Investigação	22
Parte II – Estudo Empírico	23
Capítulo IV – Metodologia de Investigação	24
4.1. Âmbito e objetivo do Estudo	24
4.2. Metodologia	24
4.2.1. Metodologia Qualitativa	25
4.2.2. Metodologia Quantitativa	25
4.3. Hipóteses de Análise	25
4.4. Construção do Modelo de Análise	29
4.5. Questionário	29
4.6. Amostra e sua caracterização	30
Capítulo V – Apresentação e análise dos resultados	33
5.1 - Resultados e Hipóteses de análise	33
5.1.1. Hipótese 1	33
5.1.2. Hipótese 2	35
5.1.3. Hipótese 3	37
5.2 - Análise das questões que estão fora da validação das hipóteses	38
5.2.1. Órgão ou Serviço de auditoria interna	38

5.2.2. Sistema de Normalização Contabilística (Administração Pública)	38
5.2.3. Normas de Controlo Interno ou Regulamento de Sistemas de Controlo Interno	39
5.2.4. Sistema de Controlo Interno	39
5.2.5. Controlo Interno	41
Conclusão	42
Referências Bibliográficas	45
Apêndices – a	
• Apêndice a1 – Questionário	2
• Apêndice a2 – Quadros de análise	7
– Quadro a1 – Relação entre os diferentes ambientes organizacionais nas juntas de freguesia	
– Quadro a2 – Relação entre o ambiente organizacional e a implementação NCI ou RSCI	
– Quadro a3 – Relação entre a implementação de NCI ou RSCI e o ambiente organizacional existente	
– Quadro a4 – Relação entre a implementação de NCI ou RSCI, o ambiente organizacional na autarquia e a existência de órgão/serviço de auditoria interna	
– Quadro a5 – Relação entre o acompanhamento e o funcionamento das NCI ou RSCI	
– Quadro a6 – Relação entre a função de controlo interno, o acompanhamento e o funcionamento das NCI ou RSCI	
– Quadro a7 – Número de habitantes da junta de freguesia	
– Quadro a8 – Juntas de freguesia que adotam o SNC-AP	
– Quadro a9 – Relação entre as juntas de freguesia terem departamento/pessoa específica pelo CI e a implementação de NCI ou RSCI	
• Apêndice a3 – Análise das hipóteses	10

Índice de quadros

Quadro 1 – Tipos de Auditoria	4
Quadro 2 – Auditoria Interna e Auditoria Externa	5
Quadro 3 – Perguntas de Investigação	22
Quadro 4 – Relação das questões de investigação com as hipóteses de análise	26
Quadro 5 – Caraterização da amostra	31
Quadro 6 – Relação entre o género e a idade dos presidentes de junta	32
Quadro 7 – Órgão da junta de freguesia que respondeu ao questionário	32
Quadro 8 – Juntas de freguesia que possuem órgão/serviço de auditoria interna	33
Quadro 9 – Órgão/serviço de auditoria interna das juntas de freguesia	34
Quadro 10 – Juntas de freguesia que possuem ambiente organizacional	34
Quadro 11 – Juntas de freguesia que implementam NCI ou RSCI	34
Quadro 12 – Validação da hipótese 1	35
Quadro 13 – Função de controlo interno	35
Quadro 14 – Juntas de freguesia que têm um funcionamento e um acompanhamento adequado das NCI ou RSCI	36
Quadro 15 – Validação da hipótese 2	36
Quadro 16 – Relação entre n.º de habitantes e implementação do SCN-AP	37
Quadro 17 – Validação da hipótese 3	37
Quadro 18 – Juntas de freguesia que não possuem órgão/serviço de auditoria interna	38
Quadro 19 – Juntas de freguesia que não implementam o SNC-AP	38
Quadro 20 – Juntas de freguesia que não implementam NCI ou RSCI	39
Quadro 21 – Vantagem do sistema de controlo interno	39
Quadro 22 – Dificuldade do sistema de controlo interno	40

Quadro 23 – Grau de importância do sistema de controlo interno	40
Quadro 24 – Juntas de freguesia possuem departamento/pessoa específica pelo CI	41

Índice de figuras

Figura 1 - COSO Framework	10
Figura 2 – Associação das hipóteses com as perguntas de investigação	28
Figura 3 – Modelo de Análise	29

Introdução

A crescente globalização dos mercados levou a que, as entidades aperfeiçoem os mecanismos de gestão dos seus negócios de modo a conseguirem sobreviver em mercados cada vez mais exigentes, obrigando-as a adaptarem-se de forma rápida, alterando a sua estrutura organizacional, normas e procedimentos, assim como os próprios sistemas de informação. Desta forma, a eficiência do sistema de controlo interno é afetada, pelo que se torna imprescindível dar-lhe uma atenção permanente. O sistema de controlo interno de qualquer entidade está fundamentalmente comprometido com a realização dos seus objetivos (Fernandes, 2010).

Nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um sistema de controlo interno, ainda que rudimentar (Costa, 2014).

Nos dias de hoje, as organizações preocupam-se em melhorar e reforçar o seu sistema de controlo interno. Este sistema consiste num aspeto crucial do sistema de governação das organizações e da sua capacidade de gerir os riscos, sendo fundamental para garantir o seguimento dos seus objetivos e assegurar a criação e proteção do valor, para os detentores do seu capital (Gonçalves, 2015).

Deste modo, em Portugal, de acordo com diretivas e regulamentos contabilísticos da União Europeia, entrou em vigor o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), obrigando as autarquias locais portuguesas a apresentar as suas demonstrações financeiras de 2018.

Assim, esta dissertação propõe analisar o sistema de controlo interno das autarquias, mais concretamente tentar perceber qual é o papel e a importância que este tem na gestão de uma autarquia local.

Na organização deste trabalho considerou-se a distribuição em duas partes fundamentais.

Na Parte I, constituída por três capítulos, onde é feita a revisão da literatura.

- O Capítulo I faz uma breve referência à auditoria, que vai desde o seu conceito, objetivo e as tipologias.

- O Capítulo II apresenta todos os aspetos gerais associados ao controlo interno, onde são abordados o seu conceito e objetivo, tipologias, componentes, limitações, para além de uma relação com a auditoria.

- O Capítulo III está orientado para o setor público, onde se enquadra o controlo interno nas autarquias, desde controlo interno na administração financeira do estado, ao controlo exercido pelo Tribunal de Contas e uma pequena abordagem ao SNC-AP.

Na Parte II, constituída por dois capítulos, apresentam-se os aspetos relevantes que conduziram à realização do estudo empírico e à sua operacionalização.

- O Capítulo IV aborda a parte metodológica da dissertação, com a descrição dos tipos de metodologias, a metodologia adotada, as hipóteses de análise, a construção do modelo de análise, a estrutura do questionário, a amostra e a sua caracterização.

- O Capítulo V trata da apresentação e interpretação dos resultados.

Por fim, a conclusão fará um resumo de todo o trabalho realizado.

Parte I – Revisão da Literatura

Capítulo I – Auditoria Interna

1.1. Tipos de Auditoria

A **Auditoria** é um processo organizado e estruturado que examina as informações com independência e isenção, avalia a prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios preestabelecidos, assim como comunica ou divulga conclusões, através de relatório escrito, com um determinado grau de confiança que será posteriormente entregue aos interessados (Morais & Martins, 2007).

Existem diversos tipos de auditoria, cujas designações se apresentam, na sua generalidade, no quadro 1 consoante a sua finalidade, amplitude, periodicidade, agente executante, período temporal e exigência.

Tipos de Auditoria	
Quanto ao conteúdo e fins	Auditoria das Demonstrações Financeiras
	Auditoria de Conformidade
	Auditoria Operacional
Quanto à amplitude	Auditoria Geral
	Auditoria Parcial
Quanto à frequência	Auditoria Permanente
	Auditoria Ocasional
Quanto à posição do sujeito que a efetua	Auditoria Interna
	Auditoria Externa
Quanto ao período temporal	Auditoria da Informação Histórica
	Auditoria da Informação Previsional ou Prospetiva
Quanto à obrigatoriedade	Auditoria de fonte Legal
	Auditoria de fonte Contratual

Quadro 1 – Tipos de Auditoria (Fonte: *Morais & Martins, 1999*)

Segundo o grau de integração das auditorias relativamente à entidade auditada, podem classificar-se como internas ou como externas. O trabalho executado em ambas as auditorias é idêntico, isto é, baseiam-se no controlo interno como ponto de partida para realizar o seu exame, sugerem correções para deficiências encontradas, utilizam as mesmas técnicas, e a extensão do trabalho depende da eficiência dos sistemas contabilísticos e controlo interno existentes (Morais & Martins, 1999).

Para se fazer uma distinção entre estes dois conceitos, segundo Carvalho (1995), pode verificar-se no quadro que se segue, as principais diferenças entre a auditoria interna e auditoria externa.

Caraterísticas	Auditoria Interna	Auditoria Externa
Objetivo	<ul style="list-style-type: none"> – Rever e avaliar o sistema de controlo interno contabilístico, tendo em vista a sua melhoria; – Fornecer informações à administração sobre procedimentos contabilísticos e sistema de controlo interno. 	<ul style="list-style-type: none"> – Expressar uma opinião sobre as Demonstrações Financeiras (DF's); – Dar credibilidade externa aos documentos produzidos pela administração.
Âmbito	<ul style="list-style-type: none"> – Todas as rotinas e funções existentes. 	<ul style="list-style-type: none"> – As DF's.
Normas de Referência	<ul style="list-style-type: none"> – Princípios internos de gestão, registo e controlo das operações. 	<ul style="list-style-type: none"> – Princípios contabilísticos geralmente aceites.
Independência de Auditores	<ul style="list-style-type: none"> – Dos órgãos auditados, mas dependentes da própria administração. 	<ul style="list-style-type: none"> – Totalmente independentes.
Responsabilidade	<ul style="list-style-type: none"> – Perante a administração. 	<ul style="list-style-type: none"> – Perante terceiros: investidores, fornecedores, outros credores, clientes, etc.
Método	<ul style="list-style-type: none"> – Técnicas de auditoria de gestão e de controlo das operações. 	<ul style="list-style-type: none"> – Standards de auditoria geralmente aceites.
Necessidade	<ul style="list-style-type: none"> – Para rever a aderência às normas estabelecidas e melhorar estas. 	<ul style="list-style-type: none"> – Por vezes por imposição legal e para obter parecer independente sobras as DF's.
Frequência	<ul style="list-style-type: none"> – Periódica, mas com tempo indeterminado na maioria dos casos. 	<ul style="list-style-type: none"> – Periódica, em regra anualmente.

Quadro 2 – Auditoria Interna e Auditoria Externa (Fonte: *Carvalho, 1995*)

Assim a auditoria externa tradicional tem como principal objetivo emitir o parecer sobre as DF's de publicação obrigatória e, por essa via, fornecer-lhes credibilidade junto de entidades externas ao funcionamento, tais como governo, entidades fiscais e financeiras, credores e público em geral (Costa, 2010).

Já a auditoria interna, por outro lado, deve ter como principal propósito assessorar o executivo, apoiar a entidade em todas as suas atividades e a diferentes níveis de decisão, auxiliar os diferentes serviços no bom desempenho das suas atribuições e responsabilidades (Costa, 2010).

1.2. Conceito e objetivo de Auditoria Interna

A **Auditoria Interna** (AI) é uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação (IIA – The Institute of Internal Auditors).

A atividade de AI consiste em fornecer análise, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativas às atividades examinadas, incluindo a promoção de um controlo eficaz a custo razoável. Assim, os auditores internos deverão revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar soluções, de modo a convencer os responsáveis a agir, exercendo assim uma importante função de apoio à gestão (Marçal & Marques, 2011).

Segundo Marçal e Marques (2011), a AI assume uma particular importância por observância às seguintes funções:

- Conceção, implementação e acompanhamento do sistema de controlo interno;
- Avaliação das “performances” de gestão;
- Análise de investimentos;
- Avaliações de mercado;
- Organização de planos estratégicos e previsionais e avaliações de desvios;
- Outras análises e estudos económico-financeiros;
- Auditorias externas.

1.3. Evolução da Auditoria Interna

De acordo com Costa (2010), a atividade de auditoria propriamente dita teve início na Grã-Bretanha em meados do século XIX, como consequência da revolução industrial operada anos antes, onde foram publicadas as primeiras normas de relato financeiro e de auditoria. Também na Grã-Bretanha e desde o final do século XVII, se reconhecia o contabilista profissional como indivíduo habilitado a tratar dos casos de insolvências, falências, liquidações, entre outros.

Em consequência da colonização inglesa nos Estados Unidos da América e no Canadá, e devido ao grande desenvolvimento industrial ocorrido nestes países, a auditoria acompanhou de perto esse incremento, tendo alcançado não só uma enorme difusão como também um aperfeiçoamento técnico bastante elevado. Na sequência dos grandes escândalos financeiros ocorridos no final do século XX foi publicada, nos Estados Unidos da América, em 2002, a Lei Sarbanes-Oxley que tem como propósito a proteção dos investidores melhorando a precisão e a fiabilidade das DF's das empresas, emitentes de valores mobiliários do Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

Na Europa, o desenvolvimento da atividade de auditoria não foi tão exposto, tendo em conta que os países do centro e do norte eram evidentemente mais avançados que os países latinos, como o caso da América do Sul, para os quais a AI começou devido à entrada das multinacionais.

Nos outros continentes, a AI instalou-se nos países que sofreram influências económicas dos grandes países industrializados, como são exemplos: Austrália, Japão, África do Sul, entre outros. No ponto de vista de Costa (2010), nos países socialistas a auditoria seguiu diferentes objetivos dos países capitalistas, dando mais ênfase à verificação da eficácia das medidas de controlo interno. Na República Popular da China foi aprovada, em 1985, a Lei da Contabilidade, que tem sofrido diversas alterações e que contempla a atividade de auditoria.

A auditoria em Portugal não teve o desenvolvimento que se verificou noutros países, quer a nível do ensino quer a nível da sua implantação e do exercício dessa atividade. A legislação portuguesa só trata pela primeira vez da auditoria (que designa por “revisão”) em 1969, pelo Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de novembro, que instituiu um novo regime jurídico para a fiscalização das sociedades anónimas. A regulação da atividade dos

revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores veio a ser promulgada três anos mais tarde, pelo Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro (Marques, 1997).

Após esta breve contextualização do conceito e dos objetivos da AI, da diferenciação entre as auditorias e da sua evolução, importa agora realçar o conceito de controlo interno destacando qual a importância de um sistema de controlo interno.

Capítulo II – Controlo Interno

2.1. Conceito e objetivo de Controlo Interno

O **Controlo Interno** (CI) é definido como qualquer ação aplicada pela gestão para reforçar a possibilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. Assim, o controlo é o resultado do planeamento, organização e orientação da gestão (IIA).

Nesta perspetiva, consoante a IIA o CI tem como objetivos fundamentais:

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

De outro modo, o Tribunal de Contas (TC, 1999) define o CI como sendo uma forma de organização, que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados, destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades, ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere.

Neste sentido, não existe um consenso de pensamentos sobre a definição de CI (Attie, 1995).

2.2. Tipos de Controlo Interno

Em conformidade com American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), o CI abrange dois tipos de controlo fundamentais: o Controlo Interno Administrativo (CIA) e o Controlo Interno Contabilístico (CIC).

O **CIA** compreende o controlo hierárquico, inclui o plano de organização, os procedimentos e os registos relacionados com os processos de tomada de decisão, expondo uma clara segregação de funções, com o propósito de alcançar os objetivos da organização. Este tipo de CI engloba todos os procedimentos habituais de carácter

administrativo, procurando a eficiência dos recursos aplicados, a eficácia das operações e a obediência às regras administrativas. O CIA constitui o ponto de partida para o CIC.

O **CIC** compreende o plano de organização, os registos e os procedimentos relacionados com a proteção dos ativos e com a fiabilidade dos registos contabilísticos. Este tipo de CI pretende: assegurar que as transações são executadas de acordo com uma autorização do órgão de gestão, garantir que as DF's sejam preparadas conforme os princípios contabilísticos aceites, certificar que o acesso aos ativos é apenas permitido segundo a autorização do órgão de gestão, e salvaguardar que os registos contabilísticos dos ativos são periodicamente comparados com esses mesmos ativos.

2.3. Componentes do Controlo Interno

Em conformidade com o Apêndice 1 da ISA 315, o CI compreende os seguintes cinco componentes:

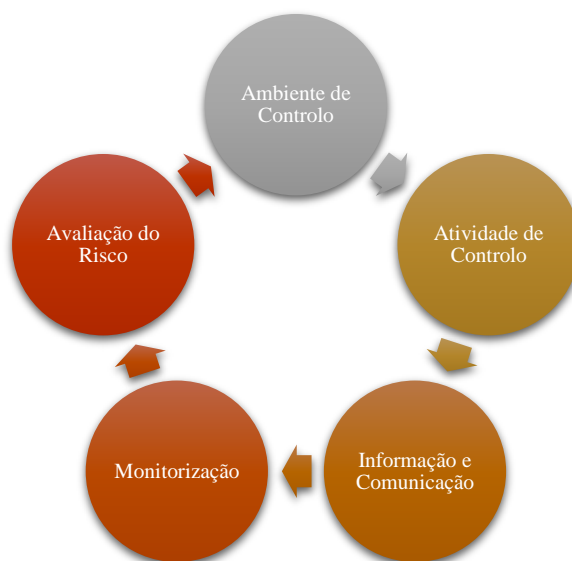


Figura 1 – COSO Framework (Fonte: *Elaboração Própria*)

- **Ambiente de Controlo:** é o ponto de partida para os outros componentes de CI acarretando a existência de disciplina e estrutura, estando assim relacionada com a cultura da empresa e como esta lida com o CI.

- **Atividade de Controle:** são os procedimentos que asseguram que as políticas da empresa são corretamente executadas, por forma de reduzir os riscos de não cumprimento. Existem dois tipos de atividade:

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 correta identificação de informação, devendo o fluxo de informação conter:

- Planos a executar;
- Riscos de ocorrência;
- Atividades de controlo;
- Ambiente de controlo.

- **Monitorização:** respeita a avaliação do controlo através de atividades de autoavaliação, de revisões e de procedimentos de AI.

- **Avaliação do risco:** envolve a identificação, análise e documentação pela gestão, de quais os riscos relevantes ou que poderão comprometer a consecução dos objetivos fixados para a empresa.

2.4. Controlo Interno e Sistema de Controlo Interno

O CI e o Sistema de Controlo Interno (SCI) são conceitos distintos que não devem ser confundidos, no entanto estão fortemente relacionados.

O CI é um processo efetuado pela gestão e por todo o pessoal, com o intuito de dar segurança razoável à entidade, de forma a atingir os seus objetivos no que diz respeito à fiabilidade do relato financeiro, à eficácia e eficiência das operações, e ao cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis (ISA 315). É uma atividade que procura garantir as

boas práticas de gestão e de procedimentos, assim como o cumprimento das políticas determinadas pela gestão (Costa, 2008).

O **SCI** é um plano que compreende a existência de todos os métodos e procedimentos adotados pela gestão de uma entidade, para auxiliar na obtenção dos seus objetivos e assegurar a conduta ordenada e eficiente do seu negócio (IFAC, 2001). Traduz-se em manuais onde expressamente se transcrevem os objetivos do CI, bem como a forma de concretizar esses objetivos (Costa, 2008).

O TC (1999) considera que os princípios básicos que dão consistência a um SCI são:

- Segregação de funções, com finalidade de evitar que sejam atribuídas à mesma pessoa duas ou mais funções incompatíveis, com o objetivo de impedir ou pelo menos dificultar a prática de erros ou irregularidades;
- Controlo das operações, consiste na sua verificação ou conferência que, em obediência ao princípio da segregação de funções, deve ser feita pela pessoa ou pessoas diferentes das que intervêm na sua realização ou registo;
- Definição de autoridade e de responsabilidade assenta num plano organizativo onde se definem, com rigor os níveis de autoridade e de responsabilidade, em relação a qualquer operação;
- Pessoal qualificado, competente e responsável, isto é, o pessoal deve ter as habilitações literárias e técnicas necessárias e a experiência profissional adequada ao exercício das funções que lhe são atribuídas;
- Registo metódico dos factos com comprovativo ou documentos justificativos das operações, seguindo sempre o cumprimento das regras contabilísticas.

Com isto, podemos concluir que a grande diferença entre o SCI e o CI é que, o primeiro é o funcionamento integrado do segundo, sendo este o conjunto de meios que uma entidade utiliza para verificar se as suas atividades estão a ser processadas como planeado.

2.5. Avaliação do Sistema de Controlo Interno

De acordo com Marçal e Marques (2011) o órgão executivo tem a competência de implementar e avaliar o SCI, podendo o órgão deliberativo, em complementaridade, definir outros mecanismos de fiscalização.

Para se averiguar se um SCI é aquedado ou não, devem ser realizados procedimentos de forma a obter esse conhecimento. A realização da avaliação aos SCI deve iniciar-se pela recolha de informação através da legislação, da análise aos organogramas, dos manuais de funções e procedimentos, e de toda a informação relevante que se relacione quer com o CIA quer com o CIC. Se porventura os documentos anteriormente referidos não ajudarem nessa conclusão, podendo estar incompletos ou nem sequer existirem, a avaliação deve seguir para entrevistas com dirigentes e funcionários da entidade, à observação da forma como as tarefas são executadas e a documentação tratada (Teixeira & Correia, 2000; Costa, 2010).

De acordo com Sousa (1998), o SCI constitui uma ferramenta de grande importância e utilidade para qualquer entidade, uma vez que atua preventivamente na deteção de irregularidades e é um auxiliar do controlo de gestão.

O SCI deve proporcionar informação precisa e objetiva que reflita a realidade da organização, para que possa permitir atingir o máximo de resultados com o mínimo de recursos humanos, materiais e financeiros. É ainda uma ferramenta fundamental para a Administração Local implementar a qualidade em serviços públicos, melhorando a resposta às necessidades dos cidadãos (Teixeira & Correia, 2000).

Para Neves (1993) um sistema contabilístico fiável deve assentar num SCI adequado. Só assim se pode confiar na informação que por ele é gerada. Informações contabilísticas distorcidas podem levar a conclusões erradas, e conseqüentes tomadas de decisão gravosas para a entidade.

2.6. Limitações do Sistema de Controlo Interno

O estabelecimento e a manutenção de um SCI é uma das mais importantes responsabilidades do órgão de gestão de qualquer entidade. No entanto, o facto de existir um sistema implementado não significa que o mesmo esteja operativo e, mesmo que esteja operativo, podem não ser atingidos os objetivos inicialmente enunciados (Costa, 2014).

Segundo Marçal e Marques (2011), por mais completo que seja um SCI, nunca fica garantida a integridade e exatidão dos registos contabilísticos. Tal pode acontecer porque:

- A segregação de funções dificulta mas não pode evitar, por si só, o conluio ou a cumplicidade (note-se que em pequenas entidades nem sempre é possível uma clara segregação de funções);
- Os poderes de autorização de operações por parte daqueles a quem foram confiados podem ser utilizados de forma abusiva ou arbitrária;
- A competência e a integridade do pessoal, que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua seleção e formação;
- A própria direção da entidade pode em muitos casos ultrapassar ou afastar as técnicas de controlo por si implantadas, uma vez que, pode pretender que não sejam atingidos os objetivos do mesmo, nomeadamente, a integridade da informação;
- O CI geralmente tem em vista as operações correntes, não estando preparado para as transações pouco usuais;
- Um CI só se justifica quando a relação custo/benefício é positiva, ou seja, quando o custo de determinado procedimento não é superior ao custo dos riscos que visa cobrir.

Em síntese, por mais elaborado que seja um SCI, este não pode, por si só, garantir a integridade e a exatidão dos registos contabilísticos.

2.7. A relação do Sistema de Controlo Interno com a Auditoria

O SCI não deve ser confundido com a AI. Esta tem o objetivo de verificar se as deliberações do SCI estão a ser cumpridas (Costa, 2008).

Na realização de uma auditoria o SCI é um instrumento de grande utilidade. Após a análise deste, os auditores estabelecem as etapas a realizar, de forma a atingirem os objetivos pretendidos, isto é, a avaliação do SCI é a base de partida para a planificação dos seus trabalhos posteriores (Teixeira & Correia, 2000).

O trabalho de auditoria exige um eficiente SCI já que a sua realização tem de ser feita através de normas de auditoria, nacionais ou internacionais, onde é referido expressamente que os auditores deverão analisar o SCI existente na respetiva organização (Teixeira & Correia, 2000).

Em suma, o SCI é o ponto de partida para a realização de uma auditoria, uma vez que, após a avaliação do referido sistema, permitirá estabelecer a natureza e a extensão dos trabalhos a realizar. A auditoria assume uma função de supervisão do CI, enquanto este assume uma função com carácter preventivo.

Após a sucinta comparação entre SCI e auditoria, este estudo irá ser direcionado para a análise do CI nas autarquias, no âmbito do SNC-AP.

Capítulo III – O Controlo Interno nas Autarquias

3.1. O Controlo Interno na Administração Financeira do Estado

No quadro da Reforma da Administração Pública, o SCI da Administração Financeira do Estado encontra-se estabelecida e estruturada na dependência do Governo, em especial articulação com o Ministério das Finanças. Nesta perspetiva, o Decreto-Lei n.º166/98, de 25 de junho, que estabelece o SCI na Administração Financeira do Estado, define um modelo articulado, integrado e coerente, estruturado em três níveis, com definição das entidades responsáveis e dos princípios fundamentais de atuação, que habilitem a uma melhor coordenação e utilização dos recursos afetos à função controlo.

O SCI compreende os domínios: orçamental, económico, financeiro e patrimonial e, consoante o n.º 2 do Artigo 2º do diploma acima referido, o CI consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei.

O SCI da Administração Financeira do Estado é integrada pelas Inspeções-Gerais, pela Direção-Geral do Orçamento, pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização que tenham como função o exercício do CI (Art.º 3 do Decreto-Lei n.º166/98).

De acordo com o Artigo 4º do Decreto-Lei n.º166/98, o SCI encontra-se estruturado em três níveis de controlo, designadamente ao nível operacional, setorial e estratégico:

- O controlo operacional baseia-se nas decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de ações. É exercido pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respetiva unidade.
- O controlo setorial apoia-se sobre a avaliação do controlo operacional, e é realizado pelos órgãos setoriais e regionais de CI.
- O controlo estratégico fundamenta-se na avaliação do controlo operacional e do controlo setorial, bem como nas metas traçadas nos instrumentos provisionais, designadamente o Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o

Orçamento do Estado. É efetuado pela Inspeção Geral de Finanças (IGF), pela Direção Geral do Orçamento (DGO) e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS).

Em conformidade com o Artigo 5º do Decreto-Lei n.º166/98, as ações realizadas pelos órgãos de controlo de cada um dos níveis apresentados anteriormente, devem ser planeadas e avaliadas de forma articulada de modo a assegurar o funcionamento coerente e racional do SCI, baseado nos seguintes princípios de coordenação:

- Suficiência – conjunto de ações realizadas deve assegurar a inexistência de áreas não sujeitas a controlo ou sujeitas a controlos redundantes;
- Complementaridade – a atuação dos órgãos de controlo deve verificar-se no respeito pelas suas áreas de intervenção e pelos níveis em que se situam, com concertação entre eles quanto às fronteiras a observar e aos critérios e metodologias a utilizar nas intervenções;
- Relevância – o planeamento e realização das intervenções devem ter em conta a avaliação do risco e a materialidade das situações objeto de controlo.

Com o intuito de garantir o funcionamento do sistema, no que se refere a estes princípios, foi formado o Conselho Coordenador do SCI, composto por Inspectores-Gerais, pelo Diretor-Geral do Orçamento, pelo presidente do conselho diretivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e pelos demais titulares de órgãos setoriais e regionais de CI. Este é também um órgão de consulta do Governo em matéria de CI, funciona junto do Ministério das Finanças e é presidido pelo Inspetor-Geral de Finanças (Art.º 6 do Decreto-Lei n.º166/98).

Segundo n.º 7 do Decreto-Lei n.º166/98, o Conselho Coordenador do SCI tem como dever a emissão de pareceres sobre os projetos de leis orgânicas dos órgãos setoriais e regionais de controlo; a emissão de pareceres sobre os planos e relatórios setoriais de atividade; a elaboração do plano e relatório anuais do SCI; e por fim estabelecer normas sobre metodologias de trabalho e aperfeiçoamento técnico-profissional dos recursos humanos afetos ao SCI.

3.2. O Controlo exercido pelo Tribunal de Contas

O TC é definido como sendo o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei manda submeter-lhe, segundo a Constituição da República Portuguesa (Art.º214), encontrando-se a sua organização e atividades reguladas na Lei n.º 98/97 de 26 de agosto, Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC).

Consoante o n.º 1 do Artigo 1º da LOPTC, o TC fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras.

Enquanto órgão superior de controlo externo, o TC detém, por um lado, poder de jurisdição que lhe permite julgar infrações financeiras que envolvam dinheiros ou valores públicos e, por outro, poder de controlo financeiro. O controlo financeiro pode ser, quanto ao momento do seu exercício, prévio (assume-se antes da efetivação dos atos de gestão pública), concomitante (assume-se durante a efetivação dos atos da gestão pública) ou sucessivo (*à posteriori*).

No que diz respeito ao controlo prévio, o TC verifica se os atos, contratos e outros instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras diretas e indiretas, específico na lei, estão conformes com as leis em vigor e se os respetivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria (Art.º 44 LOPTC).

Relativamente ao controlo concomitante, o TC segue a execução de atos, contratos, orçamentos, programas e projetos e, em geral, a atividade financeira desenvolvida antes do encerramento da respetiva gerência (Art.º 49 LOPTC).

Acerca do controlo sucessivo, o TC aprecia as contas das entidades sujeitas ao controlo, avalia os respetivos SCI, tal como a legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira (Art.º 50 LOPTC).

3.3. Sistema de Normalização Contabilística (Administração Pública)

Com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) e da nova Lei de Enquadramento Orçamental (LEO) iniciou-se uma profunda reforma na contabilidade das entidades da administração pública (Rodrigues, 2017).

O novo normativo contabilístico para as entidades públicas – o SNC-AP, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, permitirá aprofundar a compreensão da posição e o desempenho económico-financeiro das administrações públicas, para além de permitir aos órgãos executivos, entre muitos outros interessados, a informação que necessitam para uma tomada de decisão mais eficiente (Rodrigues, 2017).

De acordo com o Artigo 3º do Decreto-Lei n.º 192/2015, o SNC-AP aplica-se a todos os serviços e organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa, ao subsetor da segurança social e às entidades públicas reclassificadas.

Em harmonia com o Artigo 4º do Decreto-Lei n.º 192/2015, o SNC-AP é constituído pelos subsistemas de contabilidade orçamental, financeira e de gestão. Sendo que a contabilidade orçamental visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental; a contabilidade financeira tem por base as normas internacionais de contabilidade pública, doravante designadas por International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma determinada entidade; e por fim a contabilidade de gestão permite avaliar o resultado das atividades e projetos, que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos.

As entidades de menor dimensão e risco orçamental podem beneficiar de um regime simplificado de contabilidade pública nos termos a definir em diploma próprio (Art.º 5 do Decreto-Lei n.º 192/2015).

Conforme o Artigo 6º do Decreto-Lei acima mencionado, o SNC-AP permite o cumprimento de objetivos de gestão, de análise, de controlo, e de informação, nomeadamente:

- Evidencia a execução orçamental e o respetivo desempenho face aos objetivos da política orçamental;
- Permite uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e das respetivas alterações, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de determinada entidade;
- Proporciona informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos;
- Proporciona informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da República, ao TC e às demais entidades de controlo e supervisão;
- Proporciona informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
- Permite o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos;
- Proporciona informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão.

3.4. O Sistema de Controlo Interno nas Autarquias

Em conformidade com o Artigo 9º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, o SCI a adotar pelas entidades públicas engloba, designadamente, o plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável.

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei anteriormente referido, o SCI começa a ter por base sistemas adequados de gestão de risco, de informação e de comunicação, mas também um processo de monitorização que assegure a respetiva adequação e eficácia em todas as áreas de intervenção.

O SCI visa garantir:

- A salvaguarda da legalidade e da regularidade da elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, da elaboração das demonstrações orçamentais e financeiras e do sistema contabilístico como um todo;
- O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;
- A salvaguarda do património;
- A aprovação e o controlo de documentos;
- A exatidão e a integridade dos registos contabilísticos, bem como a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- O incremento da eficiência das operações;
- A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- O controlo das aplicações e do ambiente informático;
- O registo oportuno das operações pela quantia correta, em sistemas de informação apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito pelas normas legais aplicáveis;
- Uma adequada gestão de riscos.

Neste momento, face à revisão da literatura efetuada podem definir-se uma serie de questões de investigação, pelo que se passa a síntese da revisão da literatura.

Questões de Investigação

Posteriormente à revisão da literatura, procede-se à elaboração de um quadro que expõe as questões de investigação.

Questões de Investigação
1 – A eficácia da implementação de um Sistema de Controlo Interno depende muito da atitude das autarquias, isto é, dependerá da forma de agir das autarquias locais e das estruturas que estas criam para estimular o seu cumprimento e melhoria permanente? (Costa, Pereira & Blanco, 2006)
2 – O serviço de Controlo Interno numa autarquia local contribui para uma melhor qualidade dos serviços prestados nessa autarquia? (Filho, 2008)
3 – As autarquias locais dispõem de um serviço de Controlo Interno como componente fundamental? (Gonçalves, 2015)
4 – Numa autarquia, a existência de um Sistema de Controlo Interno está relacionada com a sua dimensão (população)? (Carvalho, Fernandes & Teixeira 2006)
5 – Haverá relação entre a existência de um Sistema de Controlo Interno eficaz na concretização dos objetivos de uma autarquia local e a existência de Auditorias Internas? (Marques, 1997)

Quadro 3 – Perguntas de Investigação (Fonte: *Elaboração Própria*)

Face a estas questões de investigação, será agora considerada a forma como se lhe vai dar resposta, ou seja, o enquadramento metodológico de investigação a ser utilizado.

Parte II – Estudo Empírico

Capítulo IV – Metodologia de Investigação

4.1. Âmbito e objetivo do Estudo

No âmbito de controlo financeiro e administrativo moderno, a adoção de um SCI tem-se revelado como um meio privilegiado com vista à obtenção de elevados níveis de qualidade técnica, nomeadamente em aspetos relacionados com a transparência (Meneses, 2013).

Este trabalho procura verificar a eficácia do sistema de controlo interno no poder local.

O tema escolhido para esta investigação será, seguidamente, alvo de estudo através de opções metodológicas adaptadas à realidade autárquica.

4.2. Metodologia

Para Quivy e Campenhoudt (2008), a melhor forma de começar um trabalho de investigação em ciências sociais consiste em expressar o projeto sob a forma de uma pergunta de partida. Com esta pergunta, o investigador tenta exprimir o mais exatamente possível aquilo que procura saber. Deste modo, a pergunta de acordo com os mesmos autores, deverá ser clara e pertinente.

A metodologia é elaborada por um conjunto de atividades sistemáticas e racionais que permitem rentabilizar recursos humanos e materiais, dando ao mesmo tempo a orientação necessária para alcançar os objetivos pretendidos. Retrata uma fase essencial no projeto de investigação, permitindo ao investigador personalizar todo o seu estudo, respondendo, ao mesmo tempo, às questões **como**, **quando**, **onde** e **com o quê**.

Um trabalho de investigação solícita a utilização de métodos de recolha de informação que, constituem o caminho para chegar a determinado fim, permitindo obter respostas às questões de investigação anteriormente definidas (Gil, 2008).

Neste ponto, começaremos por analisar os pressupostos, vantagens e limitações das diferentes perspetivas metodológicas que existem. Com base nessa análise, e com referência aos objetivos específicos da presente dissertação, apresentaremos então a nossa opção metodológica.

4.2.1. Metodologia Qualitativa

O termo qualitativo implica uma ênfase nas qualidades da entidade e nos seus processos. Um estudo qualitativo valoriza a qualidade socialmente construída da realidade, a relação íntima entre investigador e objeto de estudo, e os constrangimentos situacionais que enformam a investigação (Denzin & Lincoln, 2000).

Segundo Serapioni (2000), a análise do comportamento humano do ponto de vista do entrevistador, a observação não controlada, a subjetividade, a orientação para a descoberta e para o processo, e o seu carácter exploratório, descritivo e indutivo são características do método qualitativo.

O uso de uma metodologia qualitativa pressupõe uma análise em profundidade, de significados, conhecimentos e atributos de qualidade dos fenómenos estudados, mais do que a obtenção de resultados de medida (Fidalgo, 2003).

4.2.2. Metodologia Quantitativa

As características fundamentais dos métodos quantitativos são: a orientação para a quantificação e a causa dos fenómenos; a ausência de preocupação com a subjetividade; a utilização de métodos controlados; a objetividade procurada através de um distanciamento em relação aos dados; a orientação para a verificação; a orientação para os resultados; e a assumem uma realidade estática (Serapioni, 2000).

De acordo com Bogdan e Biklen (1994), uma investigação quantitativa implica que a fonte direta de dados seja o ambiente natural. Os dados recolhidos são descritivos e analisados de forma indutiva, onde é dada especial importância ao ponto de vista dos participantes.

4.3. Hipóteses de Análise

Tomando em conta as forças e as limitações de cada uma das metodologias, optamos pela realização de um estudo quantitativo. A abordagem quantitativa traduz-se por aquilo que pode ser quantificável, ou seja, transcrever em números as opiniões e informações, de modo a obter a análise de dados, podendo assim chegar a uma conclusão (Turato, 2004).

As hipóteses constituem uma afirmação acerca do valor de um parâmetro ou de relacionamento entre parâmetros, que pressupomos como verdadeiras. No entanto, pelo facto de estarmos a trabalhar com uma amostra e não com toda a população, quaisquer que sejam a conclusão dos testes, serão sempre baseadas na chamada evidência amostral, naquilo que podemos inferir a partir da amostra que recolhemos.

A intenção desta dissertação é estudar de que maneira a existência de instrumentos, mecanismos e comportamentos associados ao SCI, contribui ou não para uma maior e mais eficaz gestão de recursos ao dispor das autarquias, ajudando a mesma na consecução dos seus objetivos.

Foram consideradas as seguintes hipóteses de análise construídas a partir das perguntas de investigação.

Hipóteses de Análise	Questões de Investigação
H1 – Geralmente o Sistema de Controlo Interno e o ambiente organizacional existente nas autarquias determinam a existência da Auditoria Interna.	1 – A eficácia da implementação de um Sistema de Controlo Interno depende muito da atitude das autarquias, isto é, dependerá da forma de agir das autarquias locais e das estruturas que estas criam para estimular o seu cumprimento e melhoria permanente? (Costa et al., 2006)
	5 – Haverá relação entre a existência de um Sistema de Controlo Interno eficaz na concretização dos objetivos de uma autarquia local e a existência de Auditorias Internas? (Marques, 1997)
H2 – Normalmente, o Controlo Interno deve contribuir para uma maior eficácia das autarquias locais.	2 – O serviço de Controlo Interno numa autarquia local contribui para uma melhor qualidade dos serviços prestados nessa autarquia? (Filho, 2008)
	3 – As autarquias locais dispõem de um serviço de Controlo Interno como componente fundamental? (Gonçalves, 2015)
H3 – O Controlo Interno relaciona-se com a dimensão da autarquia.	4 – Numa autarquia, a existência de um Sistema de Controlo Interno está relacionada com a sua dimensão (população)? (Carvalho et al., 2006)

Quadro 4 – Relação das questões de investigação com as hipóteses de análise
(Fonte: *Elaboração Própria*)

Hipótese 1

Em conformidade com o Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, que institui o SCI da Administração Financeira do Estado, é dada importância à função de fiscalização, procurando promover a difusão de uma cultura do controlo em todos os níveis da administração financeira do estado, que permita a assunção de uma generalizada consciência da decisiva relevância do controlo como forma privilegiada de melhorar a gestão. Para Nabais (1998), o SCI é de grande utilidade para a programação do trabalho de AI, já que esta realiza tarefas consoante os objetivos a atingir tendo por base o SCI implementado.

Formula-se assim a hipótese 1:

(H1): Geralmente o Sistema de Controlo Interno e o ambiente organizacional existente nas autarquias determinam a existência da Auditoria Interna.

Hipótese 2

De acordo com o TC (1999) avaliar o CI 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 deteção de erros e irregularidades. Segundo Magalhães, Amaral e Ahmad (2009), a necessidade de eficácia na realização dos objetivos e de eficiência na utilização de recursos escassos, exige aos responsáveis das organizações um conhecimento cada vez maior no desempenho das suas atividades

Neste sentido, define-se a hipótese 2:

(H2): Normalmente, o Controlo Interno deve contribuir para uma maior eficácia das autarquias.

Hipótese 3

Segundo Costa (2010), a organização do CI pressupõe uma estrutura de maior ou menor complexidade, consoante a dimensão da organização.

Neste seguimento, estabelece-se a hipótese 3:

(H3): O Controlo Interno relaciona-se com a dimensão da autarquia.

Relação das questões da investigação com as hipóteses de análise:

A questão 1 expressa que a eficácia de um SCI submete-se não só às atitudes da autarquia, mas também à estrutura que esta apresenta.

A questão 5 examina a ligação entre o SCI e a existência de AI.

É de distinguir que a hipótese 1 se interliga com a questão 1 e a questão 5, visto que um SCI eficaz, conjuntamente com uma organização apropriada, possibilita uma maior confiança para a AI. Neste ponto de vista, pode considerar-se que o SCI e o ambiente organizacional existente na autarquia determinam a existência da AI.

A questão 2 verifica se os serviços de CI das autarquias avaliadas contribuem ou não, para uma melhor qualidade dos serviços prestados.

A questão 3 explora se as autarquias em estudo possuem serviços de CI, como componente fundamental.

É de salientar que a hipótese 2 se relaciona com a questão 2 e a questão 3, uma vez que as autarquias, ao adotarem um eficaz serviço de CI, colaboram para uma melhor qualidade de serviços prestados, ou seja, ao existirem mecanismos de CI será mais provável a hipótese de que estes sejam uma mais-valia. Unidos estes dois aspetos, pode supor-se que CI contribui para uma maior eficácia nas autarquias.

A questão 4 averigua se existe relação entre o CI e a dimensão das autarquias (população) em análise; associa-se que a hipótese 3 vai testar se o CI se relaciona com a dimensão da autarquia.

Do exposto, formulamos então as seguintes hipóteses de análise:

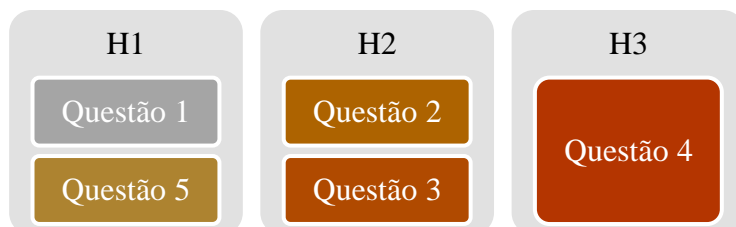


Figura 2 – Associação das hipóteses com as perguntas de investigação
(Fonte: *Elaboração Própria*)

4.4. Construção do Modelo de Análise

O modelo de análise explica como se vão articular as hipóteses de investigação para poder dar resposta às questões de investigação elaboradas com base na revisão da literatura. Assim sendo, as hipóteses H1, H2 e H3 têm a seguinte articulação:

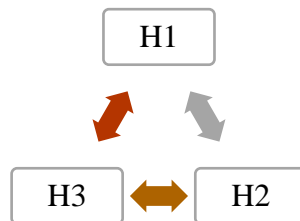


Figura 3 – Modelo de Análise (Fonte: *Elaboração Própria*)

A figura representa a relação que se estabelece entre as três hipóteses que constituem o estudo e a forma como se inter-relacionam. As três hipóteses representam diferentes perspetivas de análise: a H1 relaciona o SCI e o ambiente organizacional das autarquias com a existência de AI; H2 está relacionada com a perspetiva de o CI contribuir, para uma maior eficácia dos serviços nas autarquias; e H3 relaciona o CI com a dimensão da autarquia.

Decidiu-se optar por um valor de $\frac{1}{3}$ para cada uma das hipóteses de análise. Assim sendo, após se obter a validação das hipóteses construídas, a conclusão final resultará da seguinte equação:

$$R = \frac{1}{3}H1 + \frac{1}{3}H2 + \frac{1}{3}H3$$

4.5. Questionário

Tendo como intuito apurar a existência de um adequado SCI nas autarquias, adotou-se um processo de investigação que tem por base o questionário.

O questionário que se encontra no apêndice 1 divide-se em quatro partes com perguntas fechadas, de modo a facilitar o tratamento e análise da informação e também, uma vez que são muito objetivas, requerem menor esforço da parte dos sujeitos quando dão as suas respostas.

As questões formuladas no questionário estão estruturadas da seguinte forma: Parte I – Caracterização da Junta de Freguesia; Parte II – Auditoria; Parte III – Controlo Interno nas Juntas de Freguesia; e Parte IV – Controlo Interno.

Na Parte I inserem-se questões que permitem caracterizar a junta de freguesia, nomeadamente o concelho a que pertence, o seu presidente de junta e a sua dimensão.

Na Parte II as questões têm por objetivo verificar a existência de órgãos ou serviços de AI.

Na Parte III as questões têm o propósito de verificar a existência do SNC-AP, analisando se cumprem as datas previstas para a sua implementação, e se a junta de freguesia tem políticas no seu funcionamento.

Como conclusão do questionário, na Parte IV, recolhe-se informação sobre a implementação ou não implementação de um SCI nas juntas de freguesia, interrogando a função de CI, a sua principal vantagem, maior dificuldade, e ainda a sua importância.

4.6. Amostra e sua caracterização

Para a compreensão e avaliação da importância do SCI implementado nas juntas de freguesia, foram selecionadas várias juntas de freguesias do distrito do Porto de forma a dar informações importantes e relevantes para este estudo.

Como expressa o quadro 5, o universo deste estudo é composto por todas as juntas de freguesia do distrito do Porto, que totalizam 244 autarquias. A população é constituída pelo número de autarquias que receberam, quer por correio eletrónico quer pessoalmente, o questionário. De realçar que nem todos os endereços de e-mail estavam corretos, portanto, alguns não foram entregues, tendo sido eliminados e não fazendo parte da população, o que compõe um total de 122 autarquias. Por fim, a amostra insere-se sobre 12 concelhos do distrito do Porto no total de 57 juntas de freguesia, representado 46,72% da população, e 23,36% do universo.

Relativamente à caracterização da amostra, como podemos verificar é formada maioritariamente por freguesias do concelho de Santo Tirso (19,30%). O concelho de Penafiel é representado por 12,28% e o da Maia por 10,53%. O concelho de Baião, de Paredes e de Vila Nova de Gaia refletem, individualmente, 8,77% da amostra. O concelho de Gondomar retrata 7,02%, assim como o concelho de Paços de Ferreira. Os concelhos de Marco de Canaveses e do Porto traduzem uma percentagem de 5,26, cada um. Por fim, os concelhos menos representativos na amostra com 3,51%, singularmente, são o da Trofa e o de Valongo.

CONCELHO	Amostra		População		Universo	
	Respostas	%	Enviados	%	Total	%
Baião	5	8,77%	12	9,84%	14	5,74%
Gondomar	4	7,02%	7	5,74%	7	2,87%
Maia	6	10,53%	10	8,20%	10	4,10%
Marco de Canaveses	3	5,26%	12	9,84%	16	6,56%
Paços de Ferreira	4	7,02%	8	6,56%	12	4,92%
Paredes	5	8,77%	14	11,48%	18	7,38%
Penafiel	7	12,28%	19	15,57%	28	11,48%
Porto	3	5,26%	6	4,92%	7	2,87%
Santo Tirso	11	19,30%	12	9,84%	14	5,74%
Trofa	2	3,51%	5	4,10%	5	2,05%
Valongo	2	3,51%	5	4,10%	5	2,05%
Vila Nova de Gaia	5	8,77%	12	9,84%	15	6,15%
Vila do Conde					21	8,60%
Felgueiras					20	8,19%
Matosinhos					4	1,63%
Lousada					15	6,15%
Amarante					26	10,65%
Póvoa de Varzim					7	2,87%
TOTAL	57	100%	122	100%	244	100%

Amostra	57	23,36%
Universo	244	

Amostra	57	46,72%
População	122	

Quadro 5 – Caracterização da amostra

No que diz respeito ao presidente de junta das autarquias locais em estudo, como o próximo quadro pode confirmar, existem mais homens (87,72%) do que mulheres (12,28%) a assumir o cargo. Em termos de idade, verificamos que a maioria está entre os 40 anos e os 60 anos (77,19%).

<u>GÉNERO</u>	<u>Idade</u>			<u>TOTAL</u>	
	<u>20anos ≥ 40 anos</u>	<u>40anos ≥ 60 anos</u>	<u>60anos ≥ 80 anos</u>	Número (N.º)	%
Feminino	0	5	2	7	12,28%
Masculino	3	39	8	50	87,72%
TOTAL	N.º	3	44	57	100%
	%	5,27%	77,19%		

Quadro 6 – Relação entre o género e a idade dos presidentes de junta

Relativamente ao órgão da junta de freguesia que respondeu ao questionário, verifica-se que na maioria das autarquias em análise foi o próprio presidente (54,39%).

<u>CARGO</u>	<u>Amostra</u>	
	N.º	%
Presidente	31	54,38%
Secretário	8	14,04%
Tesoureiro	6	10,53%
Técnico Superior	12	21,05%
TOTAL	57	100%

Quadro 7 – Órgão da junta de freguesia que respondeu ao questionário

Capítulo V – Apresentação e análise 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 incide-se sobre uma amostra de 57 juntas de freguesia do distrito do Porto, com questões diversificadas.

A apresentação de resultados será elaborada em duas partes, a saber: **5.1** – enquadramento dos resultados nas hipóteses de análise; **5.2** – análise das questões que estão fora do âmbito de validação das hipóteses (relacionam-se com o facto de as autarquias não disporem de instrumentos de AI/CI implementados).

5.1 - Resultados e Hipóteses de análise

5.1.1. Hipótese 1

Esta hipótese evidencia-se como sendo: “Geralmente o Sistema de Controlo Interno e o ambiente organizacional existente nas autarquias determinam a existência da Auditoria Interna.”

No que se refere à existência de órgão/serviço de AI nas autarquias analisadas, como podemos verificar no quadro abaixo, apenas 8 juntas de freguesia possuem este órgão/serviço, representando 14,04% da amostra.

Junta de freguesia tem órgão/serviço de auditoria interna	Amostra	
	N.º	%
Sim	8	14,04%
Não	49	85,96%
TOTAL	57	100%

Quadro 8 – Juntas de freguesia que possuem órgão/serviço de auditoria interna

Em relação às 8 autarquias que dizem possuir órgão/serviço de AI, 50% afirmam ter Revisor Oficial de Contas (ROC), associando assim, o ROC à AI.

Qual o serviço de auditoria interna existente	Amostra	
	N.º	%
Revisor Oficial de Contas (ROC)	4	50,00%
Serviço/Divisão de Auditoria Interna	1	12,50%
Nenhum dos anteriores	3	37,50%
TOTAL	8	100%

Quadro 9 – Órgão/serviço de auditoria interna das juntas de Freguesia

Em relação ao ambiente organizacional existente nas juntas de freguesia, podemos constatar que 50 autarquias da amostra (87,72%) têm políticas de formação perante os seus funcionários, e toda a documentação que dá entrada e saída é objeto de registo e classificação.

Política de formação de funcionários	Amostra	
	N.º	%
Sim	50	87,72%
Não	7	12,28%
TOTAL	57	100%

Toda a documentação que entra e sai, é objeto de registo e classificação	Amostra	
	N.º	%
Sim	50	87,72%
Não	7	12,28%
TOTAL	57	100%

Quadro 10 – Juntas de freguesia que possuem ambiente organizacional

No que diz respeito à implementação das NCI ou do RSCI, como o quadro seguinte nos indica, 84,21% da amostra analisada pratica estes regulamentos, representando o total de 48 juntas de freguesia.

Junta de Freguesia implementa NCI ou RSCI	Amostra	
	N.º	%
Sim	48	84,21%
Não	7	12,28%
Não sei	2	3,51%
TOTAL	57	100%

Quadro 11 – Juntas de freguesia que implementam NCI ou RSCI

Assim sendo relativamente à hipótese 1 é validada em 14,04%, uma vez que a AI, o ambiente organizacional existente nas autarquias (política perante os seus funcionários e toda a documentação que dá entrada e saída) e o CI, só existem em simultâneo em 8 autarquias em análise.

Hipótese	Perguntas do Questionário	Respostas favoráveis	Respostas concomitantes	Total da amostra	% Hipótese
H1	5. A Junta de Freguesia possui órgão ou serviço de Auditoria Interna?	8	8	57	14,04%
	9. Na JF existe uma política de formação dos funcionários?	50			
	10. Na JF, toda a documentação que dá entrada e saída, é objeto de registo e classificação?	50			
	12. A Junta de Freguesia tem implementado a NCI ou RSCI?	48			

*1 respostas em sequência afirmativa das questões 5, 9, 10 e 12 e concomitantes.

Quadro 12 – Validação da hipótese 1

5.1.2. Hipótese 2

Nesta hipótese, foi admitido que as autarquias locais que possuem CI, este contribui para uma maior competência das autarquias, estabelecendo que: H2 – Normalmente, o Controlo Interno deve contribuir para uma maior eficácia das autarquias locais.

Quanto às autarquias analisadas reconhecerem a função de CI, podemos confirmar que 27 responderam que este reforça a possibilidade de que os objetivos da autarquia e as suas metas estabelecidas sejam cumpridas (47,37%); 23 responderam que este acrescenta valor e melhora as operações da autarquia (40,35%); 5 responderam que fornece informação, sugestões, recomendações e análises à autarquia (8,77%); e 2 responderam que é uma atividade independente, de garantia e de consultoria (3,51%). De evidenciar que não existe uma resposta única, o objetivo é saber o papel que o CI tem nas autarquias.

CONTROLO INTERNO	Amostra	
	N.º	%
Acrescenta valor e melhora as operações da Autarquia	23	40,35%
Atividade independente, de garantia e de consultoria	2	3,51%
Fornecer informação, sugestões, recomendações e análises à Autarquia	5	8,77%
Reforça a possibilidade de que os objetivos da Autarquia e as suas metas estabelecidas sejam cumpridas	27	47,37%
TOTAL	57	100%

Quadro 13 – Função de controlo interno

Relativamente ao funcionamento adequado e ao acompanhamento das funcionalidades das NCI ou do RSCI, concluímos que 43 autarquias têm um funcionamento apropriado, representando 75,44% da amostra, e 39 autarquias têm um acompanhamento contínuo destes regulamentos, sendo 68,42% das autarquias analisadas.

Funcionamento NCI ou RSCI	Amostra	
	N.º	%
Sim	43	75,44%
Não	5	8,77%
TOTAL	48	84,21%

Acompanhamento NCI ou RSCI	Amostra	
	N.º	%
Sim	39	68,42%
Não	9	15,79%
TOTAL	48	84,21%

Quadro 14 – Juntas de freguesia que têm um funcionamento e um acompanhamento adequado das NCI ou RSCI

Finalizando esta hipótese, como os dados apresentados no quadro 15 expõem: as 57 autarquias em análise reconhecem a função de CI, têm um adequado funcionamento e acompanhamento das NCI ou do RSCI. Assim sendo, podemos verificar que a hipótese 2 é validada em 79,17%. De salientar que, o total da amostra nesta hipótese é de 48 autarquias, pois apenas foram consideradas as juntas de freguesia que têm implementado NCI ou RSCI.

Hipótese	Perguntas do Questionário	Respostas favoráveis	Respostas concomitantes	Total da amostra	% Hipótese
H2	11. Na sua opinião, o que é o Controlo Interno?	57	*2	48	79,17%
	13.1. Considera que a NCI ou o RSCI existente funciona adequadamente?	43	38		
	13.2. É realizado algum acompanhamento ao funcionamento das NCI ou ao RSCI?	39			

*2 respostas em sequência afirmativa das questões 11, 13.1 e 13.2 e concomitantes.

Quadro 15 – Validação da hipótese 2

5.1.3. Hipótese 3

Esta hipótese associa o CI com a dimensão da autarquia (população), nos seguintes termos: H3 – O Controlo Interno relaciona-se com a dimensão da autarquia (> 10.000).

Pelo quadro que se segue, em que cruzamos as duas variáveis (adotar o SNC-AP e população>10.000), pode constatar-se que apenas 7,02% das autarquias locais apresentam uma população superior a 10.000 habitantes e têm implementado o SNC-AP. Noutra perspetiva, as autarquias que possuem até 2.500 habitantes (menor dimensão), representado 10,53% da amostra, já implementam o SNC-AP.

Número de habitantes	Junta de Freguesia adota o SNC-AP					
	Sim		Não		TOTAL	
	N.º	%	N.º	%	N.º	%
Até 2.500	6	10,53%	10	17,54%	16	28,07%
Entre 2.500 a 5.000	3	5,26%	7	12,28%	10	17,54%
Entre 5.000 a 7.500	2	3,51%	1	1,75%	3	5,27%
Entre 7.500 a 10.000	5	8,77%	2	3,51%	7	12,28%
Mais 10.000	4	7,02%	17	29,82%	21	36,84%
TOTAL	20	35,09%	37	64,91%	57	100%

Quadro 16 – Relação entre n.º de habitantes e implementação do SNC-AP

Posto isto, considera-se que a hipótese 3 é validada em 7,02%, visto que na nossa amostra, a dimensão da autarquia (mais de 10.000 habitantes) se correlaciona com a sua adoção do SNC-AP.

Hipótese	Perguntas do Questionário	Respostas favoráveis	Respostas concomitantes	Total da amostra	% Hipótese
H3	4. Número de habitantes da sua Freguesia	21	*3	57	7,02%
	8. A Junta de Freguesia já adota o SNC-AP?	20	4		

*3 respostas em sequência afirmativa das questões 4 e 8 e concomitantes.

Quadro 17 – Validação da hipótese 3

5.2 - Análise das questões que estão fora da validação das hipóteses

5.2.1. Órgão ou Serviço de auditoria interna

Quanto às autarquias que não possuem órgão/serviço de AI, como podemos verificar no quadro abaixo, 59,18% justifica a ausência por falta de meios técnicos/humanos. 26,53% alega a limitação de recursos financeiros.

Motivo da ausência do serviço de auditoria interna	Amostra	
	N.º	%
Falta de meios técnicos/humanos	29	59,18%
Limitação de recursos financeiros	13	26,53%
Não concordo com nenhuma das anteriores	7	14,29%
TOTAL	49	100%

Quadro 18 – Juntas de Freguesia que não possuem órgão/serviço de auditoria interna

5.2.2. Sistema de Normalização Contabilística (Administrações Públicas)

Em relação às autarquias que ainda não implementam o SNC-AP, 54,05% ainda não têm data prevista para a sua implementação; 18,92% implementará no 1º semestre de 2018; 24,32% implementará no 2º semestre de 2018; e 2,71% no 1º semestre de 2019.

Quando pensa adotar o SNC-AP	Amostra	
	N.º	%
1º Semestre 2018	7	18,92%
2º Semestre 2018	9	24,32%
1º Semestre 2019	1	2,71%
Não tem data prevista	20	54,05%
TOTAL	37	100%

Quadro 19 – Juntas de Freguesia que não implementa o SNC-AP

5.2.3. Normas de Controlo Interno ou Regulamento de Sistemas de Controlo Interno

No que diz respeito às autarquias que não implementam NCI ou RSCI, estas apresentam como principal motivo da ausência a falta de meios técnicos e humanos (42,86%), o desconhecimento e a limitação de recursos financeiros (28,57% ambas).

De notar que, as autarquias que não implementam NCI ou RSCI, em todas são tidas em consideração as funções de CI.

Motivo da ausência de NCI ou RSCI	Amostra	
	N.º	%
Desconhecimento	2	28,57%
Falta de meios técnicos/humanos	3	42,86%
Limitação de recursos financeiros	2	28,57%
TOTAL	7	100%

São tidas em consideração funções de CI	Amostra	
	N.º	%
Sim	7	100%
Não	-	-
TOTAL	7	100%

Quadro 20 – Juntas de freguesia que não implementam NCI ou RSCI

5.2.4. Sistema de Controlo Interno

Relativamente à principal vantagem do SCI, 33,33% das autarquias revelam que é a conformidade com as leis e regulamentos; 10,53% é a deteção de erros e/ou fraudes; 3,51% a realização e otimização das operações, e por fim 52,63% concordam com todas as afirmações anteriores.

Vantagem do Sistema de Controlo Interno	Amostra	
	N.º	%
Conformidade com as leis e regulamentos	19	33,33%
Deteção de erros e/ou fraudes	6	10,53%
Realização e otimização das operações	2	3,51%
Concordo com todas as afirmações anteriores	30	52,63%
TOTAL	57	100%

Quadro 21 – Vantagem do sistema de controlo interno

Sobre a maior dificuldade para a existência do SCI, no entender das autarquias em análise, a falta de meios técnicos/humanos representa 45,61% da amostra, seguidamente a dimensão da junta de freguesia representa 28,07% e 12,28% das autarquias afirma não existir qualquer dificuldade. Uma percentagem de 10,53% da amostra diz que é a limitação de recursos financeiros, e por fim 3,51% refere o desconhecimento sobre o assunto.

Maior dificuldade para a existência do Sistema de Controlo Interno	Amostra	
	N.º	%
Desconhecimento sobre o assunto	2	3,51%
Dimensão da Junta de Freguesia	16	28,07%
Falta de meios técnicos/humanos	26	45,61%
Limitação de recursos financeiros	6	10,53%
Não existe qualquer dificuldade	7	12,28%
TOTAL	57	100%

Quadro 22 – Dificuldade do sistema de controlo interno

Ao grau de importância que as autarquias atribuem ao SCI, podemos constatar que 73,68% da amostra, portanto mais que a maioria, afirma ter muita importância, 22,81% revela ter alguma importância e 3,51% destaca ter pouca importância.

Grau de Importância do Sistema de Controlo Interno	Amostra	
	N.º	%
Muita Importância	42	73,68%
Alguma Importância	13	22,81%
Pouca Importância	2	3,51%
Nenhuma Importância	-	-
Indiferente	-	-
TOTAL	57	100%

Quadro 23 – Grau de importância do sistema de controlo interno

5.2.5. Controlo Interno

Acerca das autarquias apresentarem ou não um departamento/pessoa específica responsável pelo CI, como o quadro seguinte nos indica, apenas 11 autarquias têm esse órgão (19,30%), e as restantes 46 afirmam não ter (80,70%).

De destacar que, todas as autarquias que dispõem de um departamento/pessoa específica pelo CI, possuem NCI ou RSCI (Apêndice 2 – Quadro a9).

Na Junta de Freguesia existe um departamento/pessoa responsável pelo Controlo Interno	Amostra	
	N.º	%
Sim	11	19,30%
Não	46	80,70%
TOTAL	57	100%

Quadro 24 – Juntas de freguesia possuem departamento/pessoa específica pelo CI

Conclusão

Na introdução da presente dissertação foi referido que a sua finalidade era averiguar o SCI das autarquias, dando especial atenção ao papel e à importância que este tem na gestão de uma autarquia. Com este propósito, realizou-se uma revisão da literatura com a intenção de fornecer um maior conhecimento sobre os SCI existentes na Administração Pública Portuguesa, e também de onde foram estabelecidas as questões de investigação.

A implementação de um SCI pode ser considerada como fundamental para uma autarquia (Teixeira & Correia, 2000). A sua existência pode contribuir, não só, para melhorar a fiabilidade de informação financeira e atuar na prevenção de determinados erros e/ou fraudes, como também para ajudar as autarquias a atingir os seus objetivos, ao cumprimento das leis e regulamentos e a melhorar os serviços prestados (Pires, 2015).

No estudo empírico desenvolvido através de um questionário, procurou-se entender qual a contribuição que o SCI tem em algumas autarquias do distrito do Porto, obtendo uma amostra de cerca de 46,72% da população, representando 23,36% do universo.

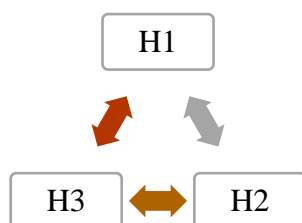
No que se refere aos resultados do questionário, apurou-se que cerca de 84,21% das autarquias em estudo implementam NCI ou RSCI. Coincidentemente, verificou-se a mesma percentagem de autarquias (84,21%) que possuem um ambiente organizacional quer perante os seus funcionários, quer por toda a documentação que dá entrada e saída da autarquia. De realçar que apenas 38 autarquias das 48 que implementam NCI ou RSCI, têm um acompanhamento regular e um funcionamento adequado destes. Com isto, podemos concluir que a maior parte das autarquias em análise possuem bons mecanismos de CI.

Apuramos também que 64,91% das autarquias analisadas não aplicam o SNC-AP, sendo que a maior parte destas ainda nem sequer têm data prevista para a sua aplicação.

Em relação às autarquias que dizem dispor de órgão/serviço de AI (14,04% da amostra), metade destas possuem ROC externo, associando este à auditoria interna.

Parte **5.1**: Considerando o modelo em análise anteriormente definido, e atendendo a percentagem de contribuição de cada uma das hipóteses de análise, teremos:

- **H1** – A existência de AI está relacionada com o SCI e com o ambiente organizacional na autarquia em **14,04%**, correspondendo a 8 autarquias no total de 57.
- **H2** – O CI relaciona-se com a eficácia da autarquia em **79,17%**, com uma representação de 38 do total de 48 autarquias.
- **H3** – O CI correlaciona-se com a dimensão da autarquia numa percentagem de **7,02%**, correspondendo a apenas 4 das 57 autarquias em estudo.



O Modelo de análise acima descrito confirma-se em cerca de **33%** (33,41%), uma vez que, cada hipótese no modelo de análise representa $\frac{1}{3}$.

Parte **5.2**: Em termos de discussão dos resultados podemos concluir que, no que diz respeito ao SCI, as autarquias analisadas revelam que as principais vantagens deste são: a conformidade com as leis e regulamentos, a deteção de erros e/ou fraudes e a realização e otimização das operações. Quanto à maior dificuldade sentida por estas na existência do SCI, uma grande parte evidencia a falta de meios técnicos/humanos (45,61%). Por fim, acerca do grau de importância que o SCI tem na autarquia, a maior parte salienta a sua grande importância (73,68%).

Constatamos que, quer as autarquias que não implementam NCI ou RSCI, quer as autarquias que não possuem órgão/serviço de AI, a generalidade destas, fundamentam estas ausências com a falta de meios técnicos/humanos.

A respeito da existência de um departamento/pessoa responsável pelo CI, apenas 11 das autarquias do distrito do Porto avaliadas contêm, existindo 46 autarquias sem esse

departamento. De salientar que as 11 autarquias que possuem este departamento ou pessoa responsável, têm implementado NCI ou RSCI.

Em conclusão, podemos verificar que, a parte estudada das autarquias analisadas do distrito do Porto têm mecanismos associados ao CI, implementam um SCI e destacam a sua elevada importância, na concretização de tarefas de uma autarquia. O SCI ajuda na conformidade com leis e regulamentos, na deteção de erros e/ou fraudes e a realização e otimização das operações da autarquias em análise.

Limitações do estudo:

Como limitações do estudo referimos o facto de este apenas abranger uma parte das autarquias do distrito do Porto. Outra limitação deste estudo refere-se a não incluir de forma exaustiva todos os procedimentos existentes nos SCI. Por fim, o efeito desejabilidade, isto é, o risco de as pessoas inquiridas apenas responderem aquilo que queremos ouvir, não expressando aquilo que realmente ocorre na autarquia, constitui uma limitação.

Pistas para investigação futura:

Quanto às possíveis orientações, para investigações futuras sugerimos uma análise mais alargada a nível geográfico, com autarquias do centro e do sul de Portugal; paralelamente aprofundar a avaliação, através de questionários, dos procedimentos de SCI acompanhadas de uma análise qualitativa, a fim de confirmar os resultados obtidos.

Referências Bibliográficas

- Attie, W. (1995). *Auditoria: Conceitos e Aplicações* (2ª Edição). São Paulo: Atlas.
- Bogdan, R. & Biklen, S. (1994). *Investigação Qualitativa em Educação*. Porto Editora.
- Carvalho, A. A. S. (1995). *Elementos de Auditoria*. Porto: Edição do Autor.
- Carvalho, J. B. C., Fernandes, M. J. & Teixeira, A. (2006). *POCAL Comentado* (2ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros.
- Carvalho, J. B. C., Martinez, V. P. & Pradas, L. T. (1999). *Temas da Contabilidade Pública*. Rei dos Livros.
- Carvalho, J., Silveira, O., Caiado P. & Simões, V. (2017). *Contabilidade Orçamental Pública de acordo com o SNC-AP*. Áreas Editora.
- Costa, A. F., Pereira, J. M. & Blanco, S. R. (2006). Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública. *Polytechnical Studies Review*, 2006, Vol. III, n.º 5/6.
- Costa, C. (2010). *Auditoria Financeira – Teoria e Prática* (9ª Edição). Rei dos Livro.
- Costa, C. (2014a). *Auditoria Financeira – Teoria e Prática* (10ª Edição). Rei dos Livro.
- Denzin, N. K. & Lincoln, Y. S. (2000). *The discipline and practice of qualitative research*. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.). *Handbook of qualitative research*. London: Sage Publications.
- Filho, A. J. (2008, Jan./Jun.). *A Importância do Controlo Interno na Administração Pública*. Ano1 - nº1
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6ª Edição). São Paulo: Editora Atlas. Documento disponível em <https://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9cnicas-de-pesquisa-social.pdf> [Consulta a 11/01/2018].
- Gonçalves, A. (2015, Julho_Setembro). Controlo Interno e a Liderança como Fator Diferenciador. *Revista da Ordem dos Revisores de Contas*, p.32.

- Magalhães, M. J., Amaral, P. & Ahmad, I. (2009). *Manual de Auditoria Interna*. Lisboa: Documento disponível em http://www.instituto-camoes.pt/images/cooperacao/av_au_docs_basic_au3.pdf [Consulta a 11/01/2018].
- Marçal, N. & Marques, F. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público* (1ª Edição): Lisboa. Edições Sílabo.
- Marôco, J. (2014). *Análise Estatística com o SPSS Statistics* (6.ª Edição). ReportNumber.
- Marques, M. (1997). *Auditoria e Gestão* (1.ª Edição). Lisboa: Editorial Presença
- Morais, G. & Martins, I. (1999). *Auditoria Interna – Função e Processo* (1ª Edição). Lisboa: Área Editora.
- Morais, G. & Martins, I. (2007a). *Auditoria Interna – Função e Processo* (3ª Edição). Lisboa: Área Editora.
- Nabais, C. A. F. (1988). *Noções práticas de Auditoria*. Editorial Presença
- Neves, J. (1993). *Dicionário para Administração das Freguesias*. Coimbra: Livraria Almedina.
- Neves, J. (2008). *A Importância de um Sistema de Controlo Interno*. Contabilista nº 60 670 Documento disponível em https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1213983276_60e61_gestao.pdf [Consulta a 11/01/2018].
- Nunes, A. V., Rodrigues, L. L. & Viana, L. C. (2018). *O Sistema de Normalização Contabilística Administrações Públicas – Teoria e Prática*. Almedina.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. V. (2008). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (5ª Edição). Lisboa: Gradiva. Documento disponível em <https://pt.scribd.com/doc/37937019/Quivy-e-Campenhoudt-Manual-de-Investigacao-em-Ciencias-Sociais> [Consulta a 11/01/2018].
- Ribeiro, P. C. (2016). *SNC-AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. Porto: VidaEconómica.
- Rodrigues, A. M. (2017). *SNC – Sistema de Normalização Contabilística Administrações Públicas*. Almedina.

- Serapioni, M. (2000). *Métodos qualitativos e quantitativos na pesquisa social em saúde: algumas estratégias para a integração*. Ciências da Saúde Coletiva. Documento disponível em <http://www.scielo.br/pdf/csc/v5n1/7089.pdf> [Consulta a 11/01/2018].
- Sousa, A. (1998). Os Tribunais de Contas na melhoria da Administração Pública: a experiência portuguesa. *Revista Tribunal de Contas da União*, N°75.
- Teixeira, F. & Correia J. (2000). *POCAL: O Sistema de Controlo Interno*. Coimbra: Editor de Publicações, Lda..
- Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos* (Volume I). Lisboa. Documento disponível em <http://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/map/Manual.pdf>.
- Turato, E. (2004). *A questão da complementaridade e das diferenças entre métodos quantitativos e qualitativos de pesquisa: uma discussão epistemológica necessária*. Vetor Editora.

Dissertação:

- Araújo, P. L. S. (2013). *O Controlo Interno nas Juntas de Freguesia*. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, ISCAP. Porto.
- Costa, A. M. S. C. P. (2013). *Controlo Interno na Administração Local – Implementação de um novo procedimento numa Autarquia*. Trabalho Projeto de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, ISCAP. Porto
- Costa, A. M.C. (2008). *A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Coimbra.
- Fernandes, C. L. (2010). *O Sistema de Controlo Interno nos Municípios Portugueses: O caso da Câmara Municipal de Ansião*. Relatório de Estágio de Mestrado. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Coimbra.

- Fidalgo, L. A. (2000). *(Re)Construir a Maternidade numa Perspetiva Discursiva*. Dissertação de candidatura ao grau Doutor. Instituto de Ciências Biomédicas de Abel Salazar, Universidade do Porto. Porto.
- Meneses, N. F. S. (2013). *O Controlo Interno e as Autarquias Locais*. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, ISCAP. Porto.
- Pires, J. G. F. S. (2015). *O Controlo Interno no Contexto Municipal*. Relatório de Estágio de Mestrado. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Coimbra.
- Seabra, F. I. B. (2010). *Ensino Básico: Repercussões da Organização Curricular por Competências na Estruturação das Aprendizagens Escolares e nas Políticas Curriculares de Avaliação*. Tese de Doutoramento. Instituto de Educação e Psicologia. Universidade do Minho.
- Sousa, C. S. S. (2017). *A Auditoria Interna em Municípios Portugueses*. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, ISCAP. Porto.
- Tavares, J. A. B. (2014). *O Sistema de Controlo Interno nas Autarquias – O Caso do Município de Espinho*. Dissertação de Mestrado. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, ISCAP. Porto.

Legislação:

- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho – O Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.
- Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de Setembro - Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.
- Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.

Diretrizes:

- Diretriz de Revisão/Auditoria 410 – Controlo Interno – Maio de 2000.
- Diretriz de Revisão/Auditoria 872 – Entidades Municipais, Intermunicipais e Metropolitanas – Março 2009.
- ISA 315 – Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment – Dezembro 2009.

Webgrafia:

- <http://www.tcontas.pt>
- <http://www.portalautarquico.pt/>
- http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf
[Consulta a 11/01/2018]

Apêndices

Apêndice a1 – Questionário



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO

Questionário

Este questionário insere-se no âmbito da elaboração da dissertação de Mestrado em Auditoria pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, e pretende avaliar o sistema de controlo interno das autarquias locais, mais concretamente tentar compreender qual o seu papel e a sua importância. Neste sentido, apreciaríamos muito poder contar com a sua colaboração e disponibilidade para o preenchimento deste questionário, imprescindível para a concretização desta pesquisa.

Muito Obrigada!

Nota sobre a privacidade:

A sua participação é voluntária e confidencial. As suas informações servirão apenas para os efeitos desta investigação e serão tratadas com o máximo de rigor.

Não existem respostas certas ou erradas. Responder a todo o questionário tomar-lhe-á cerca de 15 minutos. Por favor seja sincero(a) nas suas respostas, e não deixe nenhuma pergunta por responder.

A sua participação é muito importante, pois os resultados deste estudo podem contribuir para aperfeiçoar as medidas de controlo interno existentes.

Parte I – CARATERIZAÇÃO DA JUNTA DE FREGUESIA

1. Concelho de: _____

2. Presidente da Junta

Idade:

___ 20 Anos \geq 40 Anos

___ 40 Anos \geq 60 Anos

___ 60 Anos \geq 80 Anos

___ < 80 Anos

Género:

___ Feminino

___ Masculino

3. Indique a sua função na Junta de Freguesia:

___ Presidente

___ Tesoureiro

___ Secretário

___ Outro. Qual? _____

4. Número de habitantes da sua Freguesia:

___ Até 2.500

___ Entre 2.500 e 5.000

___ Entre 5.000 e 7.500

___ Entre 7.500 e 10.000

___ Mais de 10.000

Parte II – AUDITORIA

5. A Junta de Freguesia possui órgão ou serviço de Auditoria Interna?

___ Sim

___ Não

[Se respondeu Sim passe para a questão 6, se respondeu Não passe para a questão 7]

6. **Se respondeu Sim:**

6.1. Qual é o órgão ou serviço de Auditoria Interna que a Junta de Freguesia possui?

___ Revisor Oficial de Contas (ROC).

___ Serviço/Divisão de Auditoria Interna.

___ Todas as anteriores

___ Nenhum dos anteriores.

7. Se respondeu Não:

7.1. Qual o motivo para a ausência do órgão ou serviço de Auditoria Interna?

- Desconhecimento.
- Falta de meios técnicos/humanos.
- Limitação de recursos financeiros.
- Não tem qualquer utilidade.
- Não concordo com nenhum dos anteriores.

Parte III – CONTROLO INTERNO NA JUNTA DE FREGUESIA

8. A Junta de Freguesia já adota o SNC-AP?

- Sim Não

8.1. **Se respondeu Não**, Quando está a pensar adotar?

- 1º Semestre de 2018. 2º Semestre de 2018.
- 1º Semestre de 2019. 2º Semestre de 2019.
- Não tenho data prevista.

9. Na Junta de Freguesia existe uma política de formação dos funcionários?

- Sim Não

10. Na Junta de Freguesia, toda a documentação que dá entrada e saída, é objeto de registo e classificação?

- Sim Não

Parte IV – CONTROLO INTERNO

11. Na sua opinião, qual é a função do Controlo Interno, na Junta de Freguesia?

- Acrescenta valor e melhora as operações da Autarquia.
- Atividade independente, de garantia e de consultoria.
- Fornece informação, sugestões, recomendações e análises à Autarquia.
- Reforça a possibilidade de que os objetivos da Autarquia e as suas metas estabelecidas sejam cumpridas.

12. A Junta de Freguesia tem implementado a Norma de Controlo Interno ou Regulamento do Sistema de Controlo Interno?

Sim

Não

Não Sei

[Se respondeu Sim passe para a questão 13, se respondeu Não passe para a questão 14, se respondeu Não Sei passe para a questão 15]

13. Se respondeu Sim:

13.1. Considera que a Norma de Controlo Interno ou o Regulamento de Sistema de Controlo Interno existente funciona adequadamente?

Sim

Não

13.2. É realizado algum acompanhamento ao funcionamento das Normas de Controlo Interno ou ao Regulamento de Sistema de Controlo Interno?

Sim

Não

14. Se respondeu Não.

14.1. Qual o motivo para a ausência de Normas de Controlo Interno ou Regulamentos do Sistema de Controlo Interno?

Desconhecimento.

Falta de meios técnicos/humanos.

Limitação de recursos financeiros.

Não tem qualquer utilidade.

Não concordo com nenhum dos anteriores.

14.2. Mesmo não possuindo Normas de Controlo Interno ou Regulamentos do Sistema de Controlo Interno, são tidas em consideração, na Junta de Freguesia, certas funções de Controlo Interno?

Sim

Não

15. Na sua opinião, qual é a principal vantagem do Sistema de Controlo Interno?

- Conformidade com as leis e regulamentos.
- Detecção de erros e/ou fraudes.
- Realização e otimização das operações
- Concordo com todas as afirmações anteriores.
- Não tem qualquer vantagem.
- Não concordo com nenhum dos anteriores.

16. Na sua opinião, qual é a maior dificuldade para a existência de um Sistema de Controlo Interno?

- Desconhecimento sobre o assunto.
- Dimensão da Junta de Freguesia.
- Falta de meios técnicos/humanos.
- Limitação de recursos financeiros.
- Relação custo/benefício.
- Não existe qualquer dificuldade.
- Não concordo com nenhum dos anteriores.

17. Qual é, na sua opinião, o grau de importância do Sistema de Controlo Interno?

- Muita Importância.
- Alguma Importância.
- Pouca Importância.
- Nenhuma Importância.
- Indiferente.

18. Na Junta de Freguesia, existe algum departamento específico ou uma pessoa específica pelo Controlo Interno?

- Sim
- Não

Data: ___/___/___

Apêndice a2 – Quadros de análise

Toda a documentação que entra e saí, é objeto de registo e classificação	Política de formação de funcionários					
	Sim		Não		TOTAL	
	N.º	%	N.º	%	N.º	%
Sim	48	84,21%	2	3,51%	50	87,72%
Não	2	3,51%	5	8,77%	7	12,28%
TOTAL	50	87,72%	7	12,28%	57	100%

Quadro a1 – Relação entre os diferentes ambientes organizacionais nas juntas de freguesia

Política de formação de funcionários	Junta de Freguesia implementa NCI ou RSCI							
	Sim		Não		Não sei		TOTAL	
	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%
Sim	46	80,70%	2	3,51%	2	3,51%	50	87,72%
Não	1	1,75%	6	10,53%	-	-	7	12,28%
TOTAL	47	82,45%	8	14,04%	2	3,51%	57	100%
Toda a documentação que entra e saí, é objeto de registo e classificação								
Sim	45	78,95%	3	5,26%	2	3,51%	50	87,72%
Não	2	3,51%	5	8,77%	-	-	7	12,28%
TOTAL	47	82,46%	8	14,03%	2	3,51%	57	100%

Quadro a2 – Relação entre os diferentes ambientes organizacionais e a implementação de NCI ou RSCI

Ambiente organizacional da Autarquia	Junta de Freguesia implementa NCI ou RSCI							
	Sim		Não		Não sei		TOTAL	
	N.º	%	N.º	%	N.º	%	N.º	%
Sim	44	77,19%	2	3,51%	2	3,51%	48	84,21%
Não	4	7,02%	5	8,77%	-	-	9	15,79%
TOTAL	48	84,21%	7	12,28%	2	3,51%	57	100%

Quadro a3 – Relação entre o ambiente organizacional existente e a implementação de NCI ou RSCI

Junta de freguesia tem Órgão/Serviço de Auditoria Interna	Junta de freguesia tem ambiente organizacional e implementado NCI ou RSCI	
	N.º	%
Sim	8	14,04%
Não	36	63,16%
TOTAL	44	77,19%

Quadro a4 – Relação entre a implementação de NCI ou RSCI, o ambiente organizacional na autarquia e a existência de órgão/serviço de auditoria interna

Acompanhamento NCI ou RSCI	Funcionamento NCI ou RSCI					
	Sim		Não		TOTAL	
	N.º	%	N.º	%	N.º	%
Sim	38	79,17%	1	2,08%	39	81,25%
Não	5	10,42%	4	8,33%	9	18,75%
TOTAL	43	89,58%	5	10,42%	48	84,21%

Quadro a5 – Relação entre o acompanhamento e o funcionamento das NCI ou RSCI

Controlo Interno	Funcionamento e Acompanhamento	
	N.º	%
Acrescenta valor e melhora as operações da autarquia	13	22,81%
Atividade independente, de garantia e de consultoria	-	-
Fornecer informação, sugestões, recomendações e análises à Autarquia.	3	5,26%
Reforça a possibilidade de que os objetivos da Autarquia e as suas metas estabelecidas sejam cumpridas.	22	38,60%
TOTAL	38	66,67%

Quadro a6 – Relação entre a função de controlo interno, o acompanhamento e o funcionamento das NCI ou RSCI

Número de habitantes	Amostra	
	N.º	%
Até 2.500	16	28,07%
Entre 2.500 a 5.000	10	17,55%
Entre 5.000 a 7.500	3	5,26%
Entre 7.500 a 10.000	7	12,28%
Mais 10.000	21	36,84%
TOTAL	57	100%

Quadro a7 – Número de habitantes da junta de freguesia

Junta de Freguesia adota o SNC-AP	Amostra	
	N.º	%
Sim	20	35,09%
Não	37	64,91%
TOTAL	57	100%

Quadro a8 – Juntas de freguesia que adotam o SNC-AP

Na Junta de Freguesia existe algum departamento/pessoa específica pelo CI	Junta de Freguesia implementa NCI ou RSCI				
	Sim	Não	Não sei	TOTAL	
				N.º	%
Sim	11	0	0	11	19,30%
Não	37	7	2	46	80,70%
TOTAL	48	7	2	57	100%

Quadro a9 – Relação entre as Juntas de freguesia terem departamento/pessoa específica pelo CI e a implementação de NCI ou RSCI

Apêndice a3 – Análise das hipóteses

Hipóteses	Perguntas do Questionário	Respostas favoráveis	Respostas concomitantes	Total da amostra	% Hipótese	% Final
H1	5. A Junta de Freguesia possui órgão ou serviço de Auditoria Interna?	8	*1	57	14,04%	4,68%
	9. Na JF existe uma política de formação dos funcionários?	50				
	10. Na JF, toda a documentação que dá entrada e saída, é objeto de registo e classificação?	50	8			
	12. A Junta de Freguesia tem implementado a NCI ou RSCI?	48				
H2	11. Na sua opinião, o que é o Controlo Interno?	57	*2	48	79,17%	26,39%
	13.1. Considera que a NCI ou o RSCI existente funciona adequadamente?	43	38			
	13.2. É realizado algum acompanhamento ao funcionamento das NCI ou ao RSC?	39				
H3	4. Número de habitantes da sua Freguesia	21	*3	57	7,02%	2,34%
	8. A Junta de Freguesia já adota o SNC-AP?	20	4			
TOTAL						33,41%

*1 respostas em sequência afirmativa das questões 5, 9, 10 e 12.

*2 respostas em sequência afirmativa das questões 11, 13.1 e 13.2.

*3 respostas em sequência afirmativa das questões 4 e 8.