

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

O CONTROLO INTERNO NOS
SERVIÇOS E FUNDOS
AUTÓNOMOS

Susana Cristina Ferreira Miranda

Constituição do Júri:

Presidente – Mestre Especialista Gabriel Correia Alves
Arguente – Mestre Especialista António Trindade Nunes
Vogal – Doutora Paula Gomes dos Santos

Lisboa, janeiro de 2015

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

O CONTROLO INTERNO NOS
SERVIÇOS E FUNDOS
AUTÓNOMOS

Susana Cristina Ferreira Miranda

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica de Doutora Paula Gomes dos Santos, Doutorada em Gestão, na área científica de Contabilidade, Auditoria e Fiscalidade.

Constituição do Júri:

Presidente – Mestre Especialista Gabriel Correia Alves
Arguente – Mestre Especialista António Trindade Nunes
Vogal – Doutora Paula Gomes dos Santos

Lisboa, janeiro de 2015

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho

Ao Ricardo Silva

RESUMO

A reforma da administração financeira do Estado, durante a década de 90, representou uma transformação estrutural no exercício da gestão financeira pública. Esta transformação levou à mudança substancial do tecido legislativo e à introdução de mecanismos de controlo. Num contexto de verdadeira e profunda reforma financeira, o ordenamento jurídico português é pela primeira vez dotado de um sistema nacional de controlo interno.

A presente dissertação, sob a temática de “O controlo interno nos Serviços e Fundos Autónomos”, tem como objetivo determinar, segundo a avaliação do sistema de controlo interno instituído nos diversos organismos, quais os pontos fortes e fracos nas diversas áreas financeiras e patrimoniais assim como perceber quais os fatores limitativos à ação do controlo interno.

Posteriormente à revisão da literatura foi efetuado um estudo empírico, utilizando uma metodologia quantitativa onde foi possível concluir sobre quais as principais medidas e procedimentos de controlo interno que norteiam a atividade financeira dos Serviços e Fundos Autónomos, assim como as limitações sentidas pelos responsáveis dos organismos.

No que respeita à questão de investigação que norteou o presente trabalho “ Os Serviços e Fundos Autónomos possuem sistemas de controlo interno que garantam a sua boa governação? ”, pode concluir-se que existe uma tendência para a criação de medidas e ações de controlo pontuais. No entanto, verifica-se que na sua maioria os Serviços e Fundos Autónomos não possuem uma norma de controlo interno nem estão sensibilizados para a sua importância. Como consequência existirão áreas propensas à prática de fraudes, erros ou omissões que conduzirão a uma distorção das Demonstrações Financeiras.

Palavras-Chave: Controlo interno, Livro Branco, controlo externo, CCSCI.

ABSTRACT

The reform of state financial administration during the 90's, represented a structural transformation in the exercise of public financial management. This transformation led to a substantial change in the legislative frame and conducted to internal control mechanisms. In a context of a deep and genuine financial reform, the Portuguese legal system is first endowed with a national system of internal control.

This dissertation, entitled "Internal control in the services and autonomous funds", aims to determine, according to the evaluation of the internal control system, the strengths and weaknesses in various financial areas, as well as realize which factors are limiting the internal control action.

After the literature review, an empirical study was conducted using a quantitative methodology, which was concluded over the main measures and internal control procedures that guide the financial activity of services and autonomous funds, as well as limitations faced by the organisms' leaders.

Regarding the leading question for this study "The services and autonomous funds have internal control systems which ensure good governance? ", it can be concluded that there is a trend towards the creation of measures and actions detailed checks. However, it appears that mostly of the services and autonomous funds do not have an internal control system and are not aware of its importance. As a consequence, there will exist some areas prone to practicing frauds, errors or omissions that lead to the Financial Statements distortion.

Keywords: Internal control, Livro Branco, external control, CCSCI.

ÍNDICE

ÍNDICE DE QUADROS	xi
ÍNDICE DE GRÁFICOS	xii
ÍNDICE DE FIGURAS	xiv
LISTA DE ABREVIATURAS.....	xv
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Enquadramento	1
1.2. Objeto e objetivos	1
1.3. Metodologia de investigação	3
1.4. Enquadramento teórico	4
2. CONTROLO INTERNO.....	5
2.1. Conceito de controlo interno.....	5
2.2. Sistema de controlo interno	9
2.3. Princípios e elementos do controlo interno.....	10
2.4. Componentes do controlo interno.....	12
2.5. Tipos de controlo interno	16
2.5.1 Controlos de organização	16
2.5.2 Controlos de procedimentos	16
2.5.3 Controlos de sistemas de informação	17
2.6. Limitações do controlo interno	18
3. A ORGANIZAÇÃO FINANCEIRA E O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	20
3.1. O âmbito do setor público.....	20
3.2. A Reforma da Administração Pública em Portugal.....	24

3.3.	O Sistema de Controlo Interno na Administração Pública	27
3.4.	O projeto do Livro Branco do Sistema de Controlo Interno.....	35
3.5.	O controlo interno e o sistema de informação nos serviços públicos	37
3.6.	Implementação de uma norma de controlo interno.....	39
3.6.1.	Disponibilidades	40
3.6.1.1.	<i>Fundo de Maneio</i>	40
3.6.1.2.	<i>Abertura e movimentação de contas bancárias</i>	41
3.6.2.	Imobilizado	42
3.6.3.	Compras e existências	43
3.6.4.	Vendas	44
3.6.5.	Terceiros	45
3.6.6.	Recursos Humanos	46
3.6.7.	Registos administrativos e contabilísticos.....	47
3.7.	Fraudes, crimes, erros e omissões.....	47
3.8.	Avaliação do controlo interno.....	51
3.8.1.	Identificação e descrição do sistema implantado	51
3.8.2.	Métodos da descrição dos sistemas	51
4.	O CONTROLO EXTERNO E A AUDITORIA INTERNA	53
4.1.	O Tribunal de Contas e o controlo externo.....	53
4.2.	Articulação dos órgãos nacionais de controlo interno com o Tribunal de Contas	54
4.3.	A Auditoria interna: conceitos e objetivos.....	57
4.4.	Os modelos de auditoria interna	59
5.	ESTUDO EMPÍRICO	61
5.1.	Metodologia	61

5.1.1.	Caraterização da população e amostra.....	61
5.1.2.	Justificação e descrição dos instrumentos utilizados.....	64
5.2.	Questionário.....	65
5.2.1.	Pontos fortes e fracos nas diversas áreas financeiras e patrimoniais.....	65
5.2.1.1.	<i>Mecanismos e instrumentos de controlo interno utilizados.....</i>	65
5.2.1.2.	<i>Disponibilidades.....</i>	71
5.2.1.3.	<i>Existências.....</i>	73
5.2.1.4.	<i>Imobilizado.....</i>	73
5.2.1.5.	<i>Terceiros.....</i>	75
5.2.1.6.	<i>Recursos humanos.....</i>	76
5.2.2.	Diferenciação dos sistemas de controlo interno entre ministérios	77
5.2.3.	Relação entre os SFA que têm normas de controlo interno com a existência de um gabinete/ departamento de auditoria interna	80
5.2.4.	Fatores limitativos à ação do controlo interno	81
6.	CONCLUSÃO	83
6.1.	Verificação das hipóteses de investigação.....	83
6.2.	Principais conclusões	86
6.3.	Limitações da investigação	89
6.4.	Sugestões para investigações futuras	90
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	91
	APÊNDICES	100
I –	Lista de Entidades que fazem parte da população alvo - OE 2014	100
II –	Número de organismos constantes do Mapa VII do OE de 2014.....	105
III –	Apresentação do questionário	106
IV –	Questionário.....	107

V – Ministérios respondentes	113
VI – Origem das respostas ao questionário	114
VII – Caraterização dos respondentes	115
VIII – Percentagem relativa de respostas.....	116
IX – Resposta ao questionário	117

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1.1 – Relação entre os objetivos secundários e as hipóteses de investigação.	3
Quadro 2.1 – O controlo: perspectiva moderna e clássica.	8
Quadro 4.1 – Relatórios remetidos ao Tribunal de Contas pelo CCSCI.	56
Quadro 5.1 – Correlação entre a existência de norma de controlo interno e de auditoria interna.	81

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 5.1 – Existência de norma de controlo interno.....	66
Gráfico 5.2 – Existência de manuais de controlo interno.....	66
Gráfico 5.3 – Detecção de irregularidades por parte dos organismos com NCI.....	67
Gráfico 5.4 – Formas de controlo.....	67
Gráfico 5.5 – Respeito pela definição de funções.....	68
Gráfico 5.6 – Verificação da independência de departamentos.....	68
Gráfico 5.7 – Existência sistema informático integrado.....	69
Gráfico 5.8 – Processo administrativo.....	70
Gráfico 5.9 – Assinatura dos responsáveis.....	70
Gráfico 5.10 – Independência de departamentos.....	71
Gráfico 5.11 – Realização de reconciliações bancárias.....	71
Gráfico 5.12 – Definição das rubricas de fundo de maneo.....	72
Gráfico 5.13 – Utilização de fundo de maneo.....	72
Gráfico 5.14 – Controlo de existências.....	73
Gráfico 5.15 – Elementos constantes da ficha de imobilizado.....	74
Gráfico 5.16 – Atividades de controlo de imobilizado.....	74
Gráfico 5.17 – Procedimentos de inventariação.....	75
Gráfico 5.18 – Processo de circularização.....	75
Gráfico 5.19 – Registo da receita independentemente da cobrança.....	76
Gráfico 5.20 – Existência de mecanismos de controlo.....	76
Gráfico 5.21 – Sistemas de controlo de assiduidade.....	77
Gráfico 5.22 – Procedimentos de registo de vencimentos.....	77
Gráfico 5.23 – Existência de instrumentos de controlo interno entre ministérios.....	78

Gráfico 5.24 - Verificação de procedimentos de imobilizado entre ministérios.....	79
Gráfico 5.25 – Verificação de procedimentos de existências entre ministérios.....	79
Gráfico 5.26 – Verificação da independência de departamentos entre ministérios.....	80
Gráfico 5.27 – Verificação da existência de auditoria interna.....	80
Gráfico 5.28 – Verificação de possíveis fatores limitativos à ação do controle interno. ...	81
Gráfico 5.29 – Verificação do cumprimento do Plano de Atividades.....	82

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1 – Componentes do Controlo Interno.....	13
Figura 3.1 – Representação gráfica do setor público administrativo.	23
Figura 3.2 – Esquema do Sistema Nacional de Controlo Interno.	34
Figura 3.3 – Síntese do Universo do Controlo Interno.....	36
Figura 3.4 – Triângulo da Fraude.	48
Figura 5.1 – Interação entre a pesquisa científica e a estatística.....	62

LISTA DE ABREVIATURAS

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

CCSCI – Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno

CIBE – Cadastro e inventário dos bens do Estado

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

CPC – Conselho de Prevenção da Corrupção

CPLP – Comunidade dos Países de Língua Portuguesa

CRP – Constituição da República Portuguesa

DF – Demonstrações Financeiras

DGO – Direção-Geral do Orçamento

EPE – Entidades Públicas Empresariais

EPR – Entidades Públicas Reclassificadas

EUROSAI – *European Organization of Supreme Audit Institutions*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IGF – Inspeção-Geral das Finanças

IGFSS – Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social

IIA – *Institute of Internal Auditors*

INTOSAI – *The International Organization of Supreme Audit Institutions*

ISA – *International Standard on Auditing*

ISC – Instituições Superiores de Controlo

ISSAI – *International Standards of Supreme Audit Institutions*

LCPA – Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso

LEO – Lei de Enquadramento Orçamental

LOPTC – Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas

ME – Ministério da Economia

MEC – Ministério da Educação e da Ciência

NCI – Norma de Controlo Interno

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OE – Orçamento do Estado

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCM – Presidência de Conselho de Ministros

POCE – Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação

POCISSSS – Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

POCMS – Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE – Reforma Administrativa e Financeira do Estado

SAP – *Statement on Auditing Procedure*

SCI – Sistema de Controlo Interno

SEC – Sistema Europeu de Contas

SEE – Setor Empresarial do Estado

SFA – Serviços e Fundos Autónomos

SI – Serviços Integrados

SPA – Setor Público Administrativo

SPE – Setor Público Empresarial

SPSS – *Statistical Package for the Social Sciences*

TC – Tribunal de Contas

1. INTRODUÇÃO

1.1. Enquadramento

A realização desta dissertação de mestrado visa a obtenção de grau de Mestre em Auditoria, pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Com a atual conjuntura económica do país, em que os serviços públicos sofrem uma maior contenção orçamental, exige-se que cada vez mais se obtenham melhores resultados com o mínimo dispêndio. Torna-se primordial que as atividades das entidades públicas cumpram princípios que visem a salvaguarda do património público, aplicando controlos financeiros eficazes.

A gestão, seja pública ou privada, deve, em nome da economia, eficiência e eficácia da sua atuação, estar sujeita a um sistema de controlo financeiro, seja interno ou externo. Por forma a responder aos imperativos da mudança, muitos serviços da Administração Pública têm procurado aplicar noções e conceitos de gestão, focalizando a organização.

A complexidade presente cada mais nos serviços, exige a adoção de sistemas de controlo, tanto a nível legal como financeiro, para que no final do ciclo de gestão se garanta a qualidade da informação, se assegure a exatidão e fidedignidade dos registos assim como a salvaguarda do património.

É neste contexto que se pretende caracterizar o Sistema Nacional de Controlo Interno em Portugal, procurando encontrar os procedimentos e instrumentos utilizados pelos serviços para atingir os objetivos definidos.

1.2. Objeto e objetivos

O objeto desta investigação terá por base o controlo interno nos Serviços e Fundos Autónomos (SFA). Este instrumento de gestão utilizado em entidades públicas e privadas deve ser utilizado por forma a que a gestão alcance os objetivos traçados. Neste contexto, serão apresentados os contributos da existência de um controlo interno, assim como algumas perspetivas sobre a sua aplicação em entidades públicas tendo como referência a apresentação do Sistema Nacional de Controlo Interno.

O principal objetivo da presente dissertação é estudar qual a contribuição do sistema de controlo interno na Administração Pública portuguesa, mais concretamente nos organismos que detêm autonomia administrativa e financeira. Para tal definiu-se a seguinte questão de investigação: Os SFA possuem sistemas de controlo interno que garantam a sua boa governação?

Tendo em conta o exposto, definiram-se os seguintes objetivos secundários:

- **Obj. 1:** Determinar, segundo a avaliação do sistema de controlo interno instituído nos diversos organismos, quais os pontos fortes e fracos nas diversas áreas financeiras e patrimoniais;
- **Obj. 2:** Averiguar se existe diferenciação nos sistemas de controlo interno entre ministérios;
- **Obj. 3:** Analisar se os SFA possuem um departamento de Auditoria Interna que apoie a gestão e acompanhe a evolução do organismo;
- **Obj. 4:** Determinar quais os fatores limitativos à ação do controlo interno.

Para estes objetivos foram formuladas as seguintes hipóteses de investigação, sendo que a sua relação é apresentada no Quadro 1.1:

- **H1:** Os SFA detêm mecanismos e instrumentos de controlo aprovados em regulamentos;
- **H2:** Os procedimentos de controlo instituídos são adequados à salvaguarda, exatidão e integridade dos registos contabilísticos;
- **H3:** Os SFA respeitam o conceito legal de fundos de maneiio;
- **H4:** Os SFA são detentores de um sistema informático integrado;
- **H5:** São efetuadas verificações físicas periódicas aos bens que constituem imobilizado;
- **H6:** São efetuadas verificações físicas periódicas das existências;
- **H7:** Existem ministérios com maior número de controlos instituídos;

- H8: Os SFA que têm normas de controlo interno têm um gabinete/ departamentos de auditoria interna;
- H9: Os SFA consideram que existem fatores limitativos à ação do controlo interno.

Quadro 1.1 – Relação entre os objetivos secundários e as hipóteses de investigação.

Objetivos	Hipóteses de investigação
Obj. 1 - Determinar, segundo a avaliação do sistema de controlo interno instituído nos diversos organismos, quais os pontos fortes e fracos nas diversas áreas financeiras e patrimoniais.	H1: Os SFA detêm mecanismos e instrumentos de controlo aprovados em regulamentos; H2: Os procedimentos de controlo instituídos são adequados à salvaguarda, exatidão e integridade dos registos contabilísticos; H3: Os SFA respeitam o conceito legal de fundos de maneiio; H4: Os SFA são detentores de um sistema informático integrado; H5: São efetuadas verificações físicas periódicas aos bens imobilizados; H6: São efetuadas verificações físicas periódicas das existências.
Obj. 2 - Averiguar se existe diferenciação nos sistemas de controlo interno entre ministérios.	H7: Existem ministérios com maior número de controlos instituídos.
Obj. 3 - Analisar se os Serviços e Fundos Autónomos possuem um departamento de Auditoria Interna que apoie a gestão e acompanhe a evolução do organismo.	H8: Os SFA que têm normas de controlo interno têm um gabinete/departamentos de auditoria interna.
Obj. 4 - Determinar quais os fatores limitativos à ação do controlo interno.	H9: Os SFA consideram que existem fatores limitativos à ação do controlo interno.

1.3. Metodologia de investigação

A realização deste trabalho tem como propósito estudar os sistemas de controlo interno nos Serviços e Fundos Autónomos e respetiva contribuição para a boa governação dos organismos públicos. Por forma a perceber os fenómenos inerentes ao estudo será utilizada uma metodologia de investigação quantitativa, permitindo generalizar resultados quantificando-os. Esta metodologia será complementada com pesquisa e análise bibliográfica e documental, como sendo a consulta de legislação, planos e relatórios de atividades da Inspeção Geral de Finanças (IGF) e do Tribunal de Contas (TC).

Serão efetuados questionários aos Serviços e Fundos Autónomos, contemplando diversas questões do âmbito financeiro e patrimonial, por forma a confrontar as medidas implementadas com as diretrizes elaboradas pela *The International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) e auditorias efetuadas pelo Conselho Coordenador do Sistema Nacional de Controlo Interno (CCSCI). Esta análise visa determinar se as ações realizadas pelos organismos se traduziram na qualidade necessária à proteção dos interesses financeiros do Estado.

1.4. Enquadramento teórico

Até meados de 1995, o controlo na Administração Pública era tradicionalmente efetuado por entidades exteriores, em que a principal preocupação seria a forma e não o conteúdo, estando em causa a legalidade e as preocupações sancionatórias (Baptista: 2004). Com a publicação do Decreto-Lei n.º 166/98 de 25 de junho, o ordenamento jurídico português ficou dotado pela primeira vez de um sistema nacional de controlo interno da administração financeira do Estado. Instituiu-se o CCSCI, que visou assegurar de forma articulada e coerente o controlo do âmbito da Administração Pública a nível orçamental, económico, financeiro e patrimonial. O CCSCI dispõe de uma rede de organismos que traduzem um apreciável grau de cobertura do universo do controlo interno, sendo desenvolvidas ações sobre receita pública, despesa pública e fluxos financeiros com a União Europeia (CCSCI: 2000).

A existência de um Sistema de Controlo Interno (SCI) permite a redução de erros e irregularidades pelo que competirá ao auditor externo avaliar a fiabilidade dos SCI instituídos pelos organismos auditados.

Relativamente à relação entre o controlo externo e o controlo interno, Tavares (1996: 52), refere que sendo o controlo interno «(...) indissociável do sistema de gestão», faria todo o sentido que o TC exercesse o seu controlo externo sobre a adequabilidade e fiabilidade do SCI existente. Atendendo a esta necessidade, os serviços de controlo interno estão sujeitos a um especial dever de colaboração com o TC de acordo com o disposto na Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto.

2. CONTROLO INTERNO

2.1. Conceito de controlo interno

A palavra controlo, na sua raiz semântica, entrou na língua portuguesa através do francês “*contrôle*”, derivando do latim medieval “*contrarotulus*” que significa “papel contrário”, (Melo: 1996). Originalmente esta palavra designa um segundo registo organizado para verificar o primeiro, ou um conjunto de ações destinadas a confrontar uma ação principal.

Ao longo dos anos, foram diversas as definições de controlo interno atribuídas por organismos internacionais. Apesar dessas tentativas, verifica-se que na realidade o conceito de controlo interno não é consensual, centralizando-se em elementos-chave (Gomes: 2014).

Em 1948, o *Committee on Auditing Procedure* do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) emite um relatório com base num estudo sobre o controlo interno intitulado - “*Internal Control—Elements of a Coordinated System and its Importance to Management and the Independent Public Accountant*”. Segundo o AICPA (1973: 15), o controlo interno «compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados numa organização, para a salvaguarda dos seus ativos, verificar a exatidão e a fiabilidade dos seus dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e estimular a adesão às políticas estabelecidas»¹.

Posteriormente, em 1958, através da *Statement on Auditing Procedure* (SAP) n.º 29 foram introduzidas duas vertentes complementares do controlo interno, o Controlo Interno Administrativo e o Controlo Interno Contabilístico.

O Controlo Interno Administrativo inclui o plano de organização e os procedimentos e registos que se relacionam com os processos de decisão que visam uma aprovação por parte do órgão de gestão. Estes controlos não afetam as demonstrações financeiras, visam a

¹ Tradução livre da autora. No original: *Internal control comprises the plan of enterprise and all of the coordinate methods and measures adopted with a business to safeguard its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote operational efficiency, and encourage adherence to prescribed managerial policies.*

conformidade e a integridade da informação (Costa: 2010).

O Controlo Interno Contabilístico encontra-se associado aos registos e procedimentos que se relacionam com a salvaguarda do património. Assume maior relevância para o auditor externo, pois visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos e das demonstrações financeiras (Costa: 2010).

Segundo Costa (2010), o Controlo Interno Administrativo não influi nas demonstrações financeiras ao contrário do que acontece com o Controlo Interno Contabilístico, podendo afetar significativamente os registos contabilísticos. Neste sentido o auditor externo deverá estar especialmente atento a estes controlos.

Em 1985, surge uma organização privada, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), que se dedica a melhorar a qualidade do relato financeiro. Em 1987, esta comissão publica o relatório *Fraudolent Financial Reporting* onde enfatiza a importância dos controlos internos e a necessidade de criar critérios de análise para a avaliação detalhada dos mesmos. Neste âmbito, surge em 1992, uma Estrutura Concetual Integrada de controlo interno onde se incluem importantes técnicas de avaliação de sistemas de controlo interno.

Para o COSO, o controlo interno enquanto parte integrante de uma organização, deve ser tratado como um processo, um meio para atingir determinado fim e não um fim em si mesmo. O modelo desenvolvido define controlo interno como sendo um processo, levado a cabo pelas pessoas da entidade, destinado a proporcionar um nível de segurança razoável relativamente à:

- Eficácia e eficiência dos recursos;
- Fiabilidade dos relatórios financeiros;
- Conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis.

O modelo de controlo interno somente pode proporcionar um certo grau de segurança à entidade, pois apenas minimiza os riscos, não sendo possível a sua eliminação (Morais e Martins: 2007).

A estrutura do COSO é considerada uma ferramenta poderosa uma vez que permite que a entidade se centre nas suas estruturas-chave, valores e processos que compõem o conceito

de controlo interno.

Também o Glossário de Termos Comuns das Instituições Superiores de Controlo da Comunidade de Países de Língua Portuguesa² define controlo interno como sendo «a 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».

Por sua vez, o TC (2009), assume como traços estruturantes essenciais desta definição duas vertentes: a necessidade de organizar o controlo interno numa ótica de programação e sistematização e a sua utilização como instrumento de gestão fundamental.

Para Costa (2010), o controlo interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa determinada entidade com vista à salvaguarda de ativos, promoção da eficácia operacional, encorajamento de políticas prescritas por gestores e por forma a verificar a exatidão e fidedignidade de dados contabilísticos.

Assumindo que o controlo interno se traduz num processo integrado e dinâmico, que se adapta de forma continua às possíveis adversidades que surjam numa organização, a sua estrutura não deverá surgir sobre as atividades exercidas mas sim de forma interna (INTOSAI: 2004a).

Em 2012 o *Institute of Internal Auditors* (IIA), através de *Standards for the professional practice of internal auditing*, acrescenta que, o controlo é qualquer ação aplicada pela gestão para reforçar a possibilidade de que os objetivos e metas sejam alcançados. Assim sendo, o controlo exercido será resultado do planeamento, organização e orientação da gestão. Segundo o IIA, os objetivos que o controlo interno visa assegurar são:

- Conformidade e integridade da informação;
- Conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- Salvaguarda de ativos;

² Revisão aprovada na II Assembleia Geral das ISC da CPLP (Comunidade dos Países de Língua Portuguesa) , Luanda, Novembro de 2002.

- Utilização económica e eficiente dos recursos.

A função do controlo, seja do ponto de vista da administração de uma empresa, ou organismos e serviços públicos, visa evitar falências, perdas inesperadas, desvios e possíveis fraudes, sendo para isso necessária uma procura constante de melhores práticas (Carpinteiro: 2002).

Atendendo às diversas definições apresentadas, verifica-se que o conceito de controlo interno é bastante extenso, envolvendo aspetos contabilísticos e financeiros, assim como todas as operações presentes numa determinada organização. O controlo interno, no entanto, não pode garantir o sucesso de uma organização, nem transformar uma gestão deficiente numa boa gestão, pode apenas ajudar a que se atinga os objetivos (Pinheiro: 2010).

Barbier (1999: 13) afirma que «a empresa possui um controlo interno quando, na sua globalidade, está dotada de uma organização própria de antecipação dos riscos a fim de minimizar as consequências e otimizar a sua performance».

Numa perspetiva histórica, o controlo interno tem sofrido mudanças a nível dos modelos organizacionais, em virtude das mudanças a nível de processos de negócio. Carpinteiro (2002), apresenta algumas das mudanças verificadas confrontando a perspetiva moderna do controlo com a perspetiva clássica, como se pode analisar no Quadro 2.1.

Quadro 2.1 – O controlo: perspetiva moderna e clássica.

Histórica	Nova perspetiva
• Imputação de responsabilidades/Supervisão;	• Delegação de responsabilidades/Coordenação;
• Emissão de políticas e normas;	• Cultura de mudança e formação contínua;
• Participação e formação;	• Alta participação dos funcionários;
• Informação a terceiros reduzida ao mínimo e ao obrigatório;	• Forte preocupação com a informação aos terceiros;
• Auditores e outros especialistas são os principais analistas do controlo.	• São os funcionários, a todos os níveis, os principais analistas e informadores sobre a situação dos controlos.

Fonte: Carpinteiro (2002: 116).

2.2. Sistema de controlo interno

Fortemente associado ao conceito de controlo interno está o sistema de controlo interno (SCI).

Segundo a *International Standard on Auditing (ISA) 315 publicada pela The International Federation of Accountants (IFAC)* o SCI é o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados pela administração de uma entidade, para auxiliar a atingir o objetivo de gestão de assegurar, tanto quanto for praticável:³

- A metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração;
- A salvaguarda dos ativos;
- A prevenção e deteção de fraudes e erros;
- A precisão e plenitude dos registos contabilísticos;
- A atempada preparação de informação financeira fidedigna.

Por forma a avaliar se a adequação do SCI deve-se analisar a eficiência dos fluxos de operações e informações, relevância da informação obtida, e análise do custo/benefício, pois a sua implementação deve gerar mais vantagens do que o seu custo (Neves: 2008). O mesmo autor defende que devem analisar-se em conjunto duas vertentes para a determinação de um sistema de controlo interno adequado, como sendo:

- O controlo interno está associado a cada segmento da organização e cada procedimento corresponde a uma parte do conjunto do controlo interno;
- O sistema de controlo interno gira em torno de aspetos administrativos que têm influência direta nos aspetos contabilísticos.

A forma como o SCI é concebido, implementado e mantido varia consoante a dimensão e

³ Tradução livre da autora. No original: *The process designed, implemented and maintained by those charged with governance, management and other personnel to provide reasonable assurance about the achievement of an entity's objectives with regard to reliability of financial reporting, effectiveness and efficiency of operations, and compliance with applicable laws and regulations.*

complexidade de cada entidade. Cada uma terá uma organização própria, dotada dos meios necessários para a otimização da gestão, não havendo um SCI padronizado, sendo necessário, no entanto, assegurar a relação custo-benefício (Morais e Martins: 2007).

Para Pinheiro (2010), a existência de um SCI envolve cinco passos essenciais: Dirigir, autorizar, fiscalizar, comparar e documentar. Evidencia-se desta forma, que a existência de um SCI envolve toda a organização, através de um conjunto de atividades, comportando diversos níveis hierárquicos.

A nível nacional, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) adota um conceito próximo do definido através da publicação da Diretriz de Revisão de Auditoria 410 (§4), a qual estabelece que o «sistema de controlo interno significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação credível».

2.3. Princípios e elementos do controlo interno

Embora variável consoante o universo considerado, o Manual de Auditoria e Procedimentos do TC (1999) enumera alguns princípios gerais que funcionam como alicerces para um sistema de controlo interno, como sendo:

- Segregação de funções;
- Controlo das operações;
- Definição de autoridade e de responsabilidade;
- Pessoal qualificado, competente e responsável;
- Registo metódico dos fatos.

A segregação de funções tem como finalidade dificultar a prática de erros ou irregularidades, evitando a atribuição à mesma pessoa de duas ou mais funções concomitantes. No ciclo de uma operação que abranja um conjunto de atos compreendidos

entre o início e o seu termo, é de todo conveniente que se atribua a um responsável uma tarefa específica.

A utilização de um sistema informático integrado possibilita, através da definição de perfis de utilizador do sistema, atribuir responsabilidades que não ponham em causa essa segregação (Cunha: 2004).

O controlo das operações consiste na institucionalização de controlos pontuais e regulares, estabelecimento de rotinas que permitam assegurar que os processos e documentos tiveram a sua sequência normal. Este procedimento, de confirmação ou conferência, deverá ser efetuada por pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo, respeitando o princípio da segregação de funções (Tribunal de Contas: 1999). O TC enúmera, a título exemplificativo, alguns destes controlos:

- Realização de contagens físicas periódicas de bens do ativo e a sua comparação com os registos contabilísticos;
- Conciliações e reconciliações bancárias;
- Realização de inventários periódicos de existências.

Numa organização, os níveis de autoridade e responsabilidade deverão estar definidos com rigor e assentes num plano organizativo. Neste sentido, Cunha (2004) reforça a importância para a existência de documentos de onde conste a descrição e a imputação de funções que cabe a cada pessoa desempenhar. O plano organizativo, segundo o TC (2009), deve ser baseado numa distribuição funcional de autoridade e da responsabilidade, fixando e delimitando, as funções de todo o pessoal.

A existência de pessoal qualificado, competente e responsável determina que as habilitações literárias e técnicas, assim como a experiência profissional, deverá ser adequada ao exercício das suas funções.

Como último princípio básico de um SCI, o TC identifica o registo metódico dos fatos, sendo que todas as operações devem ser relevadas de uma forma sistemática e sequencial e todas as passagens dos documentos pelos diversos setores deve ficar documentada. A forma como as operações são relevadas na contabilidade devem ter em consideração regras contabilísticas assim como documentos justificativos.

Para que o SCI funcione com regularidade, o TC enumera outras regras, não menos importantes que deverão ser observadas:

- Todas as operações devem ser autorizadas;
- O pessoal de cada departamento deve estar sujeito a rotações periódicas entre si;
- Deverá ser facultada formação permanente ao pessoal;
- Todos os resultados deverão ser adequadamente avaliados.

2.4. Componentes do controlo interno

Em 1994, o COSO publicou a obra *Internal Control – Integrated Framework*, para ajudar empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar os seus sistemas de controlo interno. Desde então, a referida estrutura foi incorporada em normas e regulamentos adotados por diversas organizações, sendo considerado um modelo geralmente aceite pelos profissionais de auditoria.

Para o COSO o controlo interno é um processo, mas a sua eficácia é uma condição que depende de vários aspetos no tempo. Por outro lado os sistemas de controlo interno operam a diferentes níveis de eficácia.⁴

As normas de auditoria da INTOSAI, embora não sejam de cumprimento obrigatório para as Instituições Superiores de Controlo (ISC), expressam uma opinião consensual enquanto "melhor prática". Cada ISC deve julgar em que medida a aplicação das presentes normas é compatível com o cumprimento da sua missão.

Para concluir sobre a eficácia dos controlos sobre o relato financeiro, todos os cinco componentes têm de ser satisfeitos (COSO: 1994).

Atendendo à forte necessidade de atualizar as diretrizes existentes, a INTOSAI, considerando o trabalho efetuado pelo COSO, publicou em 2004 as "*Guidelines for*

⁴ Tradução livre da autora. No original: *While internal control is a process, its effectiveness is a state or condition of the process at one or more points in time. Internal control systems operate at different levels of effectiveness.*

Internal Control Standards for the Public Sector” (GOV 9100). Tendo por base a Estrutura Concetual Integrada de Controlo Interno aprovada pelo COSO, atendendo ao fato de ser um marco referencial sobre o controlo interno, a INTOSAI refere a existência de cinco componentes de controlo interno, tal como consta da Figura 2.1: o ambiente de controlo; a avaliação de risco relevante; a atividade de controlo; a informação e comunicação e, por fim, o acompanhamento do seu próprio desempenho.

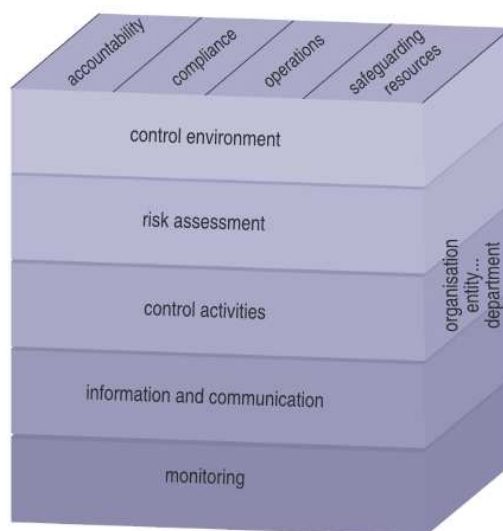


Figura 2.1 – Componentes do Controlo Interno.

Fonte: INTOSAI (2004a: 15).

O ambiente de controlo é a base de todo o controlo interno, sendo a caracterização da cultura de entidade (Tribunal de Contas: 1999). Inclui as funções de governação e de gestão, estabelecendo o tom exercido numa entidade que visa influenciar a consciência dos seus membros, tratando-se de um fundamento de disciplina e estrutura (Costa: 2010). Esta influência geral tem efeito na forma como se estabelecem as estratégias e objetivos, assim como nos procedimentos adotados. Moeller (2009) identifica a integridade e os valores como sendo um dos principais pilares do ambiente de controlo.

Tendo sido estabelecidos objetivos e um ambiente de controlo eficaz, será necessária uma avaliação de riscos, tanto internos como das condições envolventes, a enfrentar pela entidade no alcance dos seus objetivos. Concretamente na Administração Pública, será necessário determinar quais os riscos e em que medida impedem o cumprimento da sua

orgânica legal.

O terceiro componente do controlo interno, a atividade de controlo, é identificada como a melhor maneira de minimizar o risco. Os procedimentos de controlo são políticas e ações que deverão ser apropriadas, funcionar de acordo com um plano a longo prazo, ter um custo adequado, ser abrangente e razoável e diretamente relacionadas com os objetivos de controlo. Neste sentido, poderão ser tomadas medidas preventivas e corretivas como sendo:

- Procedimentos de autorização e aprovação;
- Segregação de funções (autorização, execução, orientação e capacidade);
- Controlo de acessos;
- Verificações;
- Reconciliações;
- Avaliação de desempenho operacional;
- Avaliação das operações, processos e atividades;
- Supervisão (alocação, revisão e aprovação, orientação e formação).

Contudo, no contexto de gestão de risco o COSO publicou, em 2004, a *Enterprise Risk Management (ERM) — Integrated Framework*, uma estrutura integrada que proporciona maior foco no risco, satisfazendo novas necessidades de controlo interno. O novo quadro do COSO ERM (2004) pretende direcionar uma entidade com base na identificação de riscos e oportunidades, por forma a refinar os objetivos e a criar controlos internos para minimizar riscos e maximizar oportunidades.

A existência de rotinas para o processamento e registo de transações permite uma gestão efetiva da organização. Com base no sistema implementado, a administração avalia a gestão passada, controla a presente e prospetiva o futuro (Santos: 2004b). É indispensável garantir que os sistemas funcionem correta e atempadamente, não basta a existência de um sistema por si só. As orientações da INTOSAI para as normas de controlo interno para o setor público vê o controlo interno como o fornecimento de uma estrutura concetual abrangente através do qual uma entidade pode atingir os seus objetivos.

Adaptando ao setor público, a INTOSAI publica as “*Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management*” (GOV 9130). Este documento visa complementar as normas previstas na INTOSAI GOV 9100, com diretrizes adicionais por forma a desenvolver novos regimes com o objetivo de maximizar os serviços prestados (INTOSAI: 2004b).

No contexto de gestão de risco os procedimentos de controlo interno ajustam-se em quatro tipos:

- Controlos Preventivos – Destinam-se a prevenir a ocorrência de erros. São controlos definidos a *priori*, que entrariam de imediato em funcionamento e impediriam que determinadas transações se processassem. Exemplo: Exigência de que todos os documentos emitidos por uma organização devessem ser assinados por pessoas autorizadas (Tribunal de Contas: 1997);
- Controlos Detetivos – Destinam-se a detetar erros após a sua ocorrência. Visam identificar fatos indesejáveis procurando corrigi-los. Exemplo: Conferência efetuada por determinado funcionário sobre os cálculos de uma folha de pagamento anteriormente elaborada por um servidor distinto (Tribunal de Contas: 1997);
- Controlos Orientativos – São projetados para garantir que determinado resultado seja alcançado, ou seja, destinam-se a produzir efeitos positivos;
- Controlos Corretivos – São controlos projetados para corrigir resultados indesejáveis.

No que respeita à informação e comunicação, são elementos essenciais para a concretização de todos os objetivos do controlo interno. A identificação de informação estratégica e adequabilidade à sua comunicação são vitais para a condução e controlo das suas operações. O último elemento identificado no âmbito do controlo interno pelo COSO será a monitorização. Este acompanhamento do seu próprio desempenho é relevante na medida em que uma atividade dinâmica deverá ser continuamente aperfeiçoada por forma a assegurar uma sintonia com os objetivos, ambiente, recursos e riscos.

Para Morais e Martins (2007), estes componentes funcionam articulados entre si, gerando sinergias e formando um sistema integrado, respondendo de forma dinâmica a qualquer

mudança envolvente.

2.5. Tipos de controlo interno

O controlo interno, sendo um instrumento técnico de moderna gestão financeira (Moreno: 2002), deve ser incorporado em cada organização e cabe a cada gestor instituí-lo e dimensioná-lo de acordo com as suas necessidades reais.

A utilização de mecanismos que visem uma melhor utilização e racionalização dos dinheiros públicos assume cada vez mais um papel decisivo nas sociedades modernas (Tribunal de Contas: 1997). Este fato, chegou a ser alvo de destaque pela INTOSAI, na medida em que a importância do controlo interno e das próprias auditorias internas, funcionam como instrumentos eficazes de prevenção e normalização do funcionamento dos serviços públicos.

O órgão de gestão terá de proceder à implementação de adequados sistemas de controlo interno, por forma a controlar os meios financeiros, operações de compra e venda, assim como todas as operações em geral. Apesar de cada organismo deter características próprias, é possível identificar uma estrutura básica para a implementação de um sistema de controlo interno. Santos (2004b) distingue três tipos de controlos internos, os controlos de organização, controlo de procedimentos e controlo de sistemas de informação.

2.5.1 Controlos de organização

Relativamente aos controlos de organização, a existência de um organigrama permite atribuir responsabilidades e delegar competências ou autoridade a indivíduos, que a diferentes níveis hierárquicos são responsáveis pelas tomadas de decisão. A definição de responsabilidades e limites de autoridade constitui, em si próprio, um controlo interno de importância fundamental.

2.5.2 Controlos de procedimentos

No âmbito do controlo de procedimentos é possível distinguir entre:

- a) Procedimentos de controlo inseridos no processamento e registo de transações de modo a que uma etapa do sistema seja automaticamente conferida pela etapa subsequente, deste modo não é possível prosseguir sem o término da etapa anterior. Exemplo: Autorização de fatura para pagamento pelo órgão executivo com competência para o efeito. Terão de ser facultados os dados necessários e suficientes que garantam a legitimidade da encomenda e efetiva receção dos bens (Marçal e Marques: 2011).
- b) Procedimentos de controlo do fluxo normal do processamento e registo das transações. Exemplo: Reconciliação periódica dos saldos bancários com os valores presentes em Diário de Tesouraria (Marçal e Marques: 2011).

2.5.3 Controlos de sistemas de informação

O controlo de sistemas de informação traduz-se na unificação de todos os dispositivos pela qual a informação de um organismo é produzida e fornecida aos responsáveis. A desmaterialização de determinadas transações em prol da utilização de *software*, obriga a repensar no conceito de controlo e nas formas de avaliar o controlo interno das organizações. Este deverá ser efetuado por alguém com conhecimentos no processamento da informação (Pedro: 2010).

A existência de um sistema de informação fiável completo e adequado, assume-se como um instrumento quer à função controlo quer à respetiva avaliação, em termos de eficiência e eficácia (CCSCI: 2010). Para a ISA 315 um sistema de informação compõe-se em vários aspetos, infraestruturas (componentes físicos e *hardware*), *software*, pessoas, procedimentos e dados.

Cada vez mais é possível assistir à desmaterialização de transações, na medida em que determinados procedimentos deixaram de ser efetuados de forma manual e passaram a ser efetuados por *software*. Este fato condiciona a fiabilidade dos documentos, atendendo à facilidade com que se pode reproduzir determinado documento, pelo que, será necessária uma análise criteriosa ao circuito de dados em caso de auditoria (Pedro: 2010).

Face às necessidades de modernização sentidas, o conceito de contabilidade pública sofreu desde os anos 90 profundas alterações, resultantes da introdução da Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE) e da implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP). As reformas introduzidas conferiram à contabilidade o estatuto de ciência de natureza económica que regista, analisa e controla os atos de gestão, transformando-se num verdadeiro instrumento de apoio à tomada de decisão, suportada, em princípios, regras e métodos contabilísticos (Correia: 2004). Os SFA passaram a ser obrigados à utilização de um sistema de contabilidade que se enquadrasse no Plano Oficial de Contabilidade, aquando da publicação da RAFE, a fim de permitir um controlo orçamental permanente.

A base do sistema assenta no registo das operações, dos fatos e acontecimentos, operando como fonte alimentadora do sistema de informação utilizado. É neste contexto que Correia (2004: 33), assume que «uma escrituração conforme e regular, uma boa utilização e aplicação e um eficiente e eficaz controlo permitem fazer da atual contabilidade pública um instrumento rigoroso, exigente e de grande utilidade para a gestão».

O rigor e a fiabilidade da informação contabilística dependem do SCI existente em cada serviço público, prevenindo eventuais fraudes, erros ou omissões.

2.6. Limitações do controlo interno

Só um adequado sistema de controlo interno pode facultar uma segurança razoável, não absoluta, na prevenção, limitação ou deteção de erros e irregularidades (Tribunal de Contas: 2009). No entanto, o fato de existir um sistema implementado não significa que o mesmo esteja operacional nem imune a erros, irregularidades ou fraudes.

A existência de um sistema controlo interno não é suficiente para transformar uma má administração em boa. Pode ser necessária uma reconfiguração dos controlos ou ajustes por forma a reduzir riscos a níveis aceitáveis, derivado de mudanças nas políticas e programas governamentais ou condições demográficas e económicas, sendo fatores que se encontram fora do controlo da gerência (INTOSAI: 2004a).

As *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* publicadas pela INTOSAI atribuem ao fator humano uma das principais causas que limitam a ação do

periféricos, como acontece com as Direções Regionais (competência territorialmente limitada) (Pinto, Melo e Santos: 2013).

A Administração indireta do Estado por sua vez integra entidades públicas, distintas da pessoa coletiva “Estado”, dotadas de personalidade jurídica e autonomia administrativa e financeira. A atividade administrativa desenvolvida é prosseguida por pessoas coletivas diferentes do Estado, compreendendo:

- Os serviços personalizados;
- Os fundos personalizados;
- As Entidades Públicas Empresariais (EPE).

Os serviços personalizados são pessoas coletivas de natureza institucional, criadas pelo poder político para prosseguirem com determinadas funções próprias do Estado, como é o caso dos institutos públicos⁶ (por exemplo, Instituto Camões, I.P.). Relativamente aos fundos personalizados trata-se de pessoas coletivas de direito público, instituídas por ato do poder político, com natureza patrimonial afeto à persecução de determinados bens especiais (por exemplo, Serviços Sociais da Guarda Nacional República). Por fim, as EPE comportam pessoas coletivas de natureza empresarial com fim lucrativo, que visam a prestação de bens ou serviços de interesse público, neste caso o Estado ou outras entidades públicas estaduais detêm a totalidade do capital (por exemplo, Hospital de Santa Maria, EPE).

O último grupo identificado como parte integrante do SPA é a Administração autónoma, onde se encontram os segmentos da Administração Regional, a Administração Local e as Associações Públicas.

Relativamente ao SPA, a CRP estabelece no seu artigo 266º como princípio fundamental a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Neste âmbito engloba quatro subsectores: Administração Central, Segurança Social, Administração Regional e Administração Local. Este setor desenvolve-

⁶ Lei-quadro dos Institutos Públicos – Decreto-Lei n.º 123/2012, de 20 junho.

se com base em critérios não empresariais, não tendo por objetivo primordial o lucro, integra as atividades tradicionais do Estado obedecendo a um regime orçamental.

No subsetor da Administração Central incluem-se os diversos gabinetes ministeriais e entidades que se encontram sob a sua tutela, destacando-se os Serviços Integrados (SI) que estão hierarquicamente subordinados ao Governo (poder de direção), e os Serviços e Fundos Autónomos (SFA) que estão sujeitos à superintendência e tutela (poderes de orientação e de fiscalização e controlo).

O SEE é constituído pelo conjunto das unidades produtivas do Estado, organizadas e geridas de forma empresarial, integrando as empresas públicas e as empresas participadas. Atendendo à sua importância, num contexto de funcionamento da economia, o SEE possui um enquadramento legal próprio, estabelecido no Decreto-Lei n.º 300/2007, de 23 de agosto, que visou alterar o Decreto-Lei n.º 558/99, de 17 de dezembro.

No âmbito do Orçamento de Estado (OE), de acordo com o previsto no n.º 5 do artigo 2.º da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)⁷, integram-se também no SPA, as entidades que, independentemente da sua natureza e forma tenham sido incluídas em cada subsetor, Administração Central, Regional e Local e da segurança social, no âmbito do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC) 2010. Neste cenário surgem as Entidades Públicas Reclassificadas (EPR), integradas no universo do OE e que são equiparadas aos SFA. As EPR estão sujeitas a todas as obrigações em vigor na lei, nomeadamente:

- Aplicabilidade do Sistema de Normalização Contabilístico;
- Código das Sociedades Comerciais;
- Regime jurídico do SEE e das empresas públicas.

⁷ Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 37/2013, de 14 de junho (sétima alteração).

No entanto, encontram-se igualmente sujeitas às obrigações decorrentes da equiparação a SFA, ou seja, estão obrigadas a apresentar um orçamento, em base de caixa, de acordo com as classificações contabilísticas orçamentais descritas na Circular da Direção Geral do Orçamento (DGO) de preparação do Orçamento. (Santos: 2012).

Segundo Pinto [et al.] (2013), este sistema traduzido no n.º 5 do artigo 2.º da LEO, baseia-se numa ótica económica de tal modo que integra nas administrações públicas as instituições controladas, seja qual for a sua natureza, desde que não mercantis. No SEC 2010 qualquer atividade pode ser identificada como sendo mercantil ou não, baseando-se no critério da produção vendida no mercado a preço economicamente significativos⁸ (Sousa: 1999). Engloba-se no domínio das EPR, aquelas que têm receitas próprias de valor inferior a 50% dos seus custos de produção.

Numa perspetiva financeira, considera-se que o setor público descrito pode-se resumir na Figura 3.1:

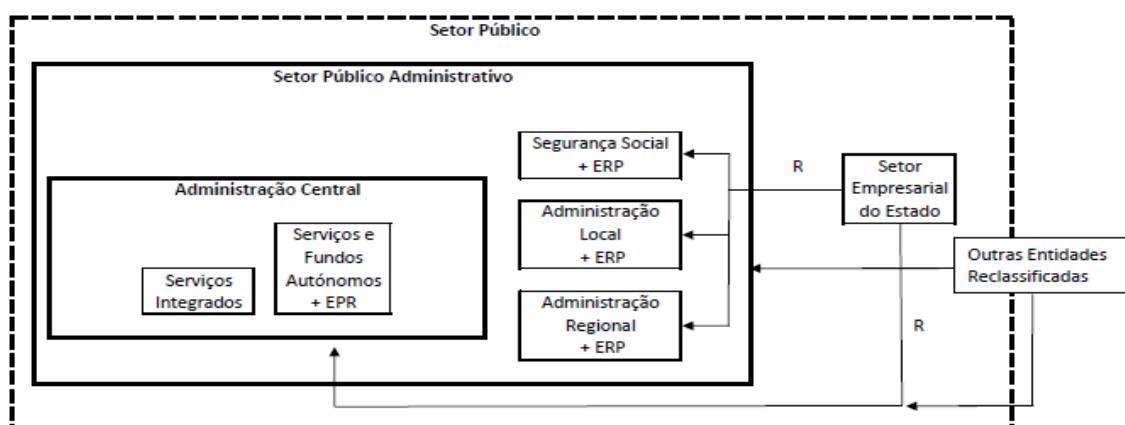


Figura 3.1 – Representação gráfica do setor público administrativo.

Fonte: Pinto [et al.] (2013: 8).

⁸ Diz-se que um preço é economicamente significativo quando tem influência significativa nas quantidades que os produtores estão dispostos a colocar no mercado e nas quantidades que os compradores desejam comprar. (Comunidades Europeias: 2002).

3.2. A Reforma da Administração Pública em Portugal

Atendendo às necessidades do meio envolvente, foi necessária uma adaptação por parte da Administração Pública por forma a prosseguir com o interesse público e dar resposta aos desafios envolventes.

A RAFE em Portugal teve início em 1990 com a introdução da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro (lei de bases da contabilidade pública) e pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, que finaliza a arquitetura legislativa da reforma orçamental e de contabilidade pública.

São consagrados dois modelos base de regime financeiro dos serviços e organismos da Administração Central:

- Serviços com Autonomia Administrativa, regime geral – denominados por Serviços Integrados (SI);
- Serviços com Autonomia Administrativa Financeira, regime excecional - denominados por SFA.

Segundo Baptista (2004), com a introdução da RAFE e com a publicação de legislação que visa aplicar o POCP à Administração Pública, muitos serviços têm procurado aplicar noções e conceitos de controlo de gestão, que focalizam a organização e o sistema de gestão que dele surge. Desta forma é permitido evidenciar possíveis desvios face ao planeado e ao executado o que permite uma melhor resposta aos imperativos da mudança.

A RAFE representou uma transformação estrutural no exercício da gestão financeira pública, na medida em que levou à modificação substancial no tecido legislativo, com a inserção de um conjunto de novos instrumentos legislativos, associado à política orçamental e de contabilidade pública (CCSCI: 2000).

Como vimos anteriormente, é na Administração Central que se concentram os SI e os SFA.

No que concerne aos SI, os mesmos detêm uma organização própria pelo que, no âmbito das suas competências, encontra-se a realização de despesa e autorização de pagamentos

através da gestão de verbas que se encontram inscritas no OE⁹. A autonomia destes organismos reflete-se na competência dos seus dirigentes para a prática de atos necessários à autorização e pagamento de despesas, atos que integram a sua atividade, sem prejuízo dos poderes de direção.

Contrariamente aos SI, os SFA são dotados de personalidade jurídica, através do disposto no artigo 44º do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, assim como de autonomia administrativa, financeira e patrimonial. Este regime excecional dota os serviços de orçamento próprio, publicado em anexo ao OE (Pinto [et al.]: 2013).

Importa referir que, de acordo com o artigo 6º n.º 1 da Lei n.º 8/ 90 de 20 de fevereiro, «os serviços e organismos da Administração Central só poderão dispor de autonomia administrativa e financeira quando este regime se justifique para a sua adequada gestão e, cumulativamente, as suas receitas próprias atinjam um mínimo de dois terços das despesas totais, com exclusão das despesas cofinanciadas pelo orçamento das Comunidades Europeias».

No que concerne a institutos públicos deve referir-se que no âmbito da administração indireta do Estado, foi publicada a Lei n.º 3/2004, de 15 de janeiro¹⁰ (Lei-quadro dos institutos públicos) onde se estabelecem os princípios e as normas pelo qual os mesmos se regem. Os institutos públicos são considerados pessoas coletivas de direito público, dotadas de órgãos e património próprio, onde em regra cumprem os requisitos de que depende a autonomia administrativa e financeira, sendo que excecionalmente poderão ser criados institutos públicos apenas dotados de autonomia administrativa (art.º 4).

Segundo o artigo 35º da Lei n.º 3/2004, os institutos públicos encontram-se sujeitos ao regime orçamental e financeiro dos SFA, à exceção dos institutos públicos desprovidos de autonomia financeira, aos quais são aplicáveis as normas financeiras dos serviços com autonomia administrativa.

⁹ Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

¹⁰ Republicada pelo Decreto-Lei n.º 5/2012, de 17 de janeiro.

Para definir os poderes das entidades públicas a legislação procura atribuir poderes de autonomia, como referenciado anteriormente. Marques (2003) define a autonomia como sendo a liberdade dos poderes financeiros das entidades públicas. Por forma a perceber os limites desta autonomia Caetano (1991), citado por Marques (2003), define quer a autonomia administrativa quer a autonomia financeira da seguinte forma:

- Autonomia administrativa – consistirá no poder conferido aos órgãos de uma pessoa coletiva de direito público de praticar atos administrativos definitivos, que serão executórios desde que obedeçam a todos os requisitos para tal efeito exigidos por Lei;
- Autonomia financeira – quando os rendimentos do património da pessoa coletiva e os outros que a Lei lhe permite cobrar, sejam considerados receita própria, aplicável livremente, segundo o orçamento privativo, às despesas ordenadas por exclusiva autoridade dos seus órgãos.

O mesmo autor identifica quais as modalidades de autonomia financeira, aplicáveis aos SFA, delimitando as principais áreas como sendo:

- Autonomia patrimonial – Tem como pressuposto a personalidade jurídica. É o poder de ter património próprio e/ou tomar decisões relativas ao património público no âmbito da lei;
- Autonomia orçamental – Poder de ter orçamento próprio e gerir as correspondentes despesas e receitas, isto é, decidir com relação a elas;
- Autonomia de tesouraria – Poder de gerir autonomamente os recursos monetários próprios, em execução ou não do orçamento;
- Autonomia creditícia – Poder de contrair dívidas e responsabilizar-se pelo seu pagamento.

Atendendo à aplicabilidade do POCP¹¹ a todos os serviços e organismos da Administração Central, Regional e Local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como à segurança social, também a Lei-quadro dos institutos públicos menciona a utilização do POCP, contemplando a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica.

Com a RAFE uma das primeiras medidas tomadas foi a elaboração de um novo classificador económico das receitas e despesas públicas (Decretos-Leis n.º 112/88, de 2 de Abril, e 450/88, de 12 de Dezembro, respetivamente)¹², agregando as mesmas por natureza económica. A sua aplicabilidade é visível a nível de contabilidade orçamental, tendo como atual objetivo a transparência na aplicação dos recursos públicos e a concretização das prioridades da política económica e social. Esta forma mais simples e agregada de organização permite uma maior aproximação ao Plano Oficial de Contabilidade, facilitando a leitura comparativa entre a contabilidade patrimonial e orçamental (Silva: 1994).

Esta reforma estrutural do Estado de Direito, tendo sido das maiores reformas a nível de finanças públicas, foi também acrescida de uma evolução a nível de controlo de gestão pública.

3.3. O Sistema de Controlo Interno na Administração Pública

As entidades públicas têm vindo cada vez mais a adotar métodos de gestão privada, fato que, segundo Carpinteiro (2002), se deve a razões técnico-científicas e não a razões ideológicas. O próprio defende que o melhor caminho não será a separação entre o que poderia ser uma gestão privada e uma gestão pública. Contudo, há que ter em consideração que «na gestão pública está em causa a adequada satisfação de necessidades coletivas consubstanciadas em interesses públicos» (2002: 114).

¹¹ Art.º 2 do Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro

¹² Atualmente encontra-se em vigor o Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro.

A implementação de controlos, por forma de orientações, instruções e ordens, visam gerir os riscos que podem comprometer os objetivos definidos pelo organismo ou serviço. Neste âmbito, o Decreto-Lei n.º 155/92, que estabelece o novo Regime de Administração Financeira do Estado, começou por prever três formas de controlo:

- Autocontrolo pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos;
- Controlo interno, sucessivo e sistemático, da gestão, designadamente através de auditorias a realizar aos serviços e organismos;
- Controlo externo, a exercer pelo TC, nos termos da sua legislação própria.

Até meados de 1995 pouco havia sido realizado em matéria de controlo interno em Portugal. O controlo na Administração Pública seria então efetuado por entidades exteriores onde a principal preocupação seria a forma e não o conteúdo, estando em causa a legalidade e as preocupações sancionatórias (Baptista: 2004). Primeiramente, a lei do OE para 1997¹³ previu, no seu artigo 11º, que o Governo atuasse no sentido de estruturar um sistema nacional de controlo interno da administração financeira do Estado, que articulasse os vários domínios do controlo das finanças públicas, mas o mesmo não legislou nesse sentido.

A instituição deste sistema havia sido identificada e debatida aquando do Seminário sobre “O Controlo Interno na Administração Pública” em 1996. O antigo Inspetor-Geral de Finanças, Dr. Martins de Sá, defendeu a «necessidade de criar um órgão de conselho geral da Administração Pública que, entre outros objetivos, garantiria a participação, a coerência e a integração do sistema nacional de controlo» (1996: 156).

A complexidade existente em Estados desenvolvidos implica a estrutura racional de todas as atividades empreendidas, atendendo às interações e interdependências entre elas (Tribunal de Contas: 1997). A existência destas estruturas são tidas como sistemas que o

¹³ Lei n.º52-C/96, de 27 de dezembro

Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas¹⁴ português define como sendo:

[C]onjunto dos elementos da entidade, ligados entre si, para alcançar um objetivo. Um sistema inclui as informações recebidas, as operações realizadas, os recursos utilizados para a execução dessas operações, os resultados, bem como os seus efeitos sobre o exterior. Por outro lado, inclui a organização que orienta todos os elementos para garantir os resultados previstos.

Surge, em 1998, o Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, que instituiu o Sistema de Controlo Interno na Administração Financeira do Estado, dotando pela primeira vez o ordenamento jurídico português de um sistema nacional de controlo interno. Este decreto determina um modelo estruturado que visa uma coordenação dos diversos intervenientes e uma melhor afetação à função controlo. Este modelo inclui aspetos orçamentais (orçamento e sua execução), financeiros (direitos e obrigações) e patrimoniais (bens de domínio privado e público). Segundo o referido diploma, trata-se de uma aposta na mobilização de todas as estruturas da administração para este objetivo concreto, por forma a promover uma “cultura de controlo” a todos os níveis da administração financeira do Estado. Este sistema é constituído pela IGF, pela DGO, pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS) e pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização que tenham como função o exercício do controlo interno.

De acordo com a Instrução n.º 1/2004 – 2ª Secção do TC, é necessária a inclusão de normas de controlo interno praticado por entidades que utilizem o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POCE), o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS) ou o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS).

O SCI encontra-se estruturado em três níveis de controlo, a saber: operacional, sectorial e estratégico.

¹⁴ Glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controlo externo (elaborado em cooperação com o Tribunal de Contas da União do Brasil).

- **Controlo operacional:** Inclui a verificação da apresentação das demonstrações financeiras, a forma como foi dirigida a despesa e receita com referência aos diplomas legais e à eficiência, eficácia e formas como foram tomadas as deliberações. Este controlo pode ser desenvolvido pelo próprio organismo através de departamento de auditoria interna ou equiparados e pelos serviços externos de inspeção. (Pinto [et al.]: 2013);
- **Controlo setorial:** Perspetiva sobre a avaliação do controlo operacional e sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa e respetivo sistema de gestão aos planos globais de cada região ou ministério. Este controlo é exercido pelos órgãos sectoriais e regionais de controlo interno.
- **Controlo estratégico:** Incide sobre os controlos referidos anteriormente, bem como sobre a avaliação dos objetivos traçados pelo Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o OE. Este controlo, de carácter horizontal a toda a administração financeira do Estado, é exercido pela IGF, DGO e IGFSS.

A IGF, situada no topo do sistema nacional de controlo interno, é um serviço central da Administração direta do Estado dotado de autonomia administrativa que funciona na direta dependência do Ministro das Finanças. O Decreto-Lei n.º 96/2012, de 23 de abril, que aprova a orgânica deste serviço, atribui-lhe a missão de exercer o controlo estratégico da administração financeira e de gestão compreendendo o controlo da legalidade e a auditoria financeira e de gestão, bem como a avaliação de serviços e organismos, atividades e programas, e também a de prestar apoio técnico especializado, abrangendo todas as entidades do SPA, incluindo autarquias locais, entidades equiparadas e demais formas de organização territorial autárquica, e empresarial, bem como dos setores privado e cooperativo.

Ao abrigo do art.º 62 da LEO, o sistema e procedimentos de controlo interno das operações do Orçamento, que constam do n.º 5 do art.º 58 da Lei n.º 37/2013, de 14 de junho, devem estar sujeitos a auditoria no quadro de funcionamento do SCI. Esta responsabilidade é devida à IGF enquanto organismo de controlo estratégico.

Relativamente à DGO, de acordo com a Lei Orgânica/2012 (Decreto-Lei n.º 191/2012, de 23 de agosto), desempenha uma função essencial no âmbito das finanças públicas, cabendo-lhe superintender a elaboração, gestão e execução do OE. Derivada da

reestruturação¹⁵ de que foi alvo, foram-lhe retiradas as competências de realizar auditorias internas à administração orçamental e financeira, mas foram atribuídas tarefas de monitorização, análise e conceção estratégica do modelo orçamental (Pinto [et al.]: 2013). As ações de controlo realizadas pelos órgãos de cada um dos níveis anteriormente referidos devem, nos termos da lei¹⁶, ser planeadas, realizadas e avaliadas de forma articulada, baseadas na suficiência, complementaridade e relevância.

Instituiu-se, no mesmo diploma, o CCSCI, que visa assegurar o controlo do âmbito da administração pública a nível orçamental, económico, financeiro e patrimonial. Compõem este órgão: os Inspectores-Gerais, o Diretor-Geral do Orçamento, o Presidente do Conselho Diretivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e os demais titulares de órgãos sectoriais e regionais de controlo interno.

A disciplina operativa do SCI, as competências atribuídas ao CCSCI, bem como o seu funcionamento encontram-se previstas no Decreto Regulamentar n.º 27/99. No exercício das suas competências o CCSCI é um órgão de consulta do Governo em matéria de controlo interno, funciona junto do Ministério das Finanças e é presidido pelo Inspector-Geral das Finanças. Compete-lhe, nos termos da lei¹⁷ e de forma sucinta:

- Emitir pareceres sobre os projetos de leis orgânicas dos órgãos setoriais e regionais de controlo;
- Emitir pareceres sobre os planos e relatórios setoriais de atividade;
- Emitir o plano e relatórios anuais do SCI;
- Estabelecer normas sobre metodologias de trabalho e aperfeiçoamento técnico-profissional dos recursos humanos afetos ao SCI.

O legislador confiou ao CCSCI o domínio do planeamento e funcionamento articulado do sistema no domínio de consolidação de metodologia e boas práticas de auditoria, acautelando a coerência, oportunidade e utilidade da tutela dos interesses financeiros

¹⁵ Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro.

¹⁶ Decreto-Lei n.º 166/98 de 25 de junho, designadamente o artigo 5.º “Princípios de coordenação”.

¹⁷ Decreto Regulamentar n.º 27/99 de 12 de novembro, designadamente artigo 3º “Competências do Conselho Coordenador”.

públicos. Atendendo ao exercício das suas funções, às exigências técnicas e ao desgaste que a função de controlo exige, é requerida a existência de recursos altamente qualificados. Compete ao CCSCI a emissão de projetos de leis orgânicas dos órgãos setoriais e regionais de controlo, assim como emitir recomendações sobre a elaboração de planos de atividades. Neste âmbito, o Livro Branco do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado, publicado em 2000 pelo CCSCI, afirma que o desafio da operacionalização deste modelo se assume como um objetivo maior na medida em que interpela diretamente, no concreto da sua ação, com cada um dos titulares dos órgãos estratégicos, sectoriais e regionais de controlo que integram o Conselho.

Com vista a harmonizar as boas práticas de gestão (Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais: 2008), o CCSCI estabelece normas de metodologias de trabalho e aperfeiçoamento técnico-profissional dos recursos humanos que elaboram o plano e o relatório anual do SCI.

O Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, refere ainda que o TC, responsável pelo exercício do controlo externo, pode fazer-se representar nos trabalhos sobre os planos e relatórios anuais como mero observador. Deverão ser-lhe enviados os pareceres referentes a projetos de leis orgânicas dos órgãos setoriais e regionais de controlo e sobre os planos e relatórios setoriais de atividade.

Segundo Marques (2004), o princípio da legalidade¹⁸ assume cada vez mais um papel de extrema importância junto das organizações, urge a necessidade de conjugar esta vertente com outros indicadores fundamentais no processo decisório. Torna-se primordial a existência de controlos sob a atuação dos gestores, assim como órgãos de fiscalização, avaliando se a gestão económica dos recursos públicos é assegurada de forma eficaz, eficiente, económica e equitativa.

No âmbito do exercício de atividades de controlo, a LEO definiu no n.º 5 do artigo 58.º da Lei n.º 91/2001 de 20 de agosto¹⁹ que «(...) os serviços ou instituições responsáveis pela

¹⁸ Constituição da República Portuguesa, artigo 266.º n.º2.

¹⁹ Com as alterações introduzidas pela Lei n.º 37/2013, de 14 de junho (sétima alteração).

execução orçamental e os respetivos serviços de orçamento e de contabilidade pública elaboram, organizam e mantêm em funcionamento sistemas e procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento». Segundo Gariso (2004), a existência de controlo interno é uma forma de organização que visa medir um grau de eficiência para todos os sistemas de controlo, permitindo determinar o nível de confiança atribuído a cada e identificar possíveis deficiências. No que respeita à execução do OE, ficaria também sujeita a três tipos de controlos: o administrativo e o jurisdicional e político.

A competência do exercício do controlo administrativo fica, conforme o n.º4 do artigo n.º 58º da LEO, a cargo do próprio serviço ou instituição responsável pela execução, aos respetivos serviços de orçamento e de contabilidade pública, às entidades hierarquicamente superiores, de superintendência ou de tutela e aos serviços gerais de inspeção e de controlo da Administração Pública. O presente diploma refere que são elaborados e mantidos em funcionamento sistemas e procedimentos de controlo interno das operações de execução do OE, por parte das entidades anteriormente referidas ou, justificadamente, por serviços de empresas de auditoria, designadamente Revisores Oficiais de Contas. O controlo exposto é equivalente ao controlo interno previsto no Decreto-Lei n.º 155/92.

No âmbito do controlo jurisdicional, cabe ao TC o exercício da função de controlo externo, referido no Decreto-Lei n.º 155/92, à execução do OE, nos termos da respetiva legislação.

Por último, o poder político, conforme refere o artigo n.º 59 da LEO, é exercido pela Assembleia da República no que respeita à execução do Orçamento. Neste âmbito, compete-lhe as correspondentes responsabilidades políticas, presentes na CRP, no Regimento da Assembleia da República, na presente lei e legislação aplicável, assim como, a aprovação da Conta do Estado²⁰ e acompanhar a execução orçamental.

Esquemáticamente os controlos enunciados apresentam-se de acordo com a Figura 3.2.

²⁰ O Governo apresenta à Assembleia da República a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social, até 30 de junho do ano seguinte àquele a que respeite - n.º 1 do artigo 73.º da Lei n.º 37/2013, de 14 de junho.



Figura 3.2 – Esquema do Sistema Nacional de Controlo Interno.
Fonte: CCSCI (2000: 5).

De acordo com o estabelecido no artigo n.º 2 do Decreto-Lei n.º166/98, a intervenção do controlo interno compreende toda a Administração Pública financeira desenvolvida por entidades integradas no SPA e no SPE, bem como a atividade exercida por todas as entidades de qualquer outra natureza, sempre que tal se revele necessário para a tutela dos interesses financeiros públicos, nacionais ou comunitários.

É dada particular relevância ao controlo da legalidade e regularidade, e ao controlo da boa gestão dos dinheiros públicos, atendendo aos princípios da economicidade, eficiência e eficácia. No seu entender, o CCSCI atua numa perspetiva de auditoria de resultados facultando ao Governo um parecer tecnicamente independente sobre a execução económica, eficiente e eficaz de uma dada política. Pretende igualmente identificar quais as áreas onde os resultados se apresentam mais fracos e as que podem ser consideradas exemplos de boas práticas (CCSCI : 2010).

Tendo por objetivo estabelecer princípios e metodologias gerais a utilizar nas auditorias desenvolvidas foi criado, em 2004, o “Manual de Auditoria do Sistema de controlo interno da Administração Financeira do Estado”. O CCSCI (2004: 7) defende que estando:

[I]nserido num âmbito de intervenção vasto, incumbe ao sistema de controlo interno da administração financeira do Estado o controlo da Administração Pública nos domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial. Este complexo universo

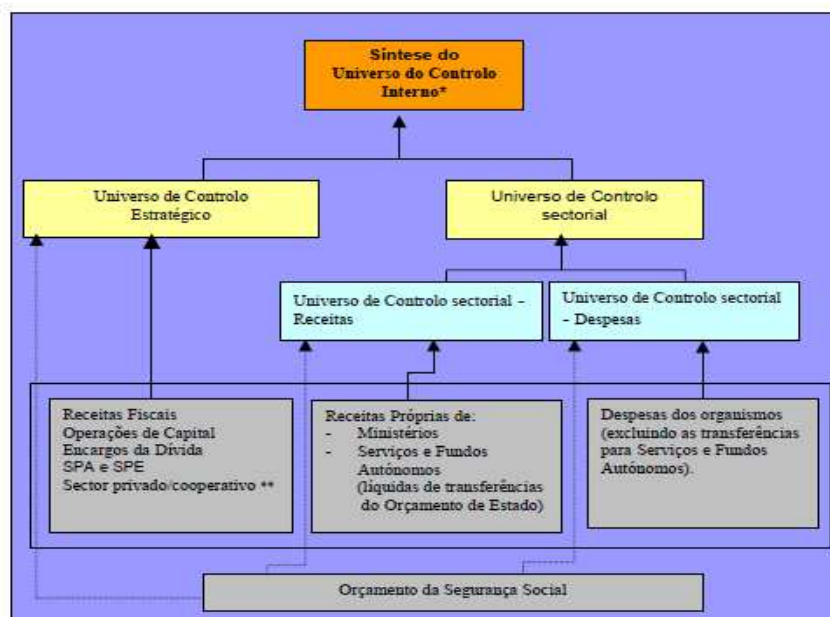
obriga a um esforço significativo que implica elevada responsabilidade pública de desempenhar essas atribuições de forma sustentada nos planos técnico e profissional.

3.4. O projeto do Livro Branco do Sistema de Controlo Interno

Em 1999 surgiu a necessidade de conhecer de forma mais completa e profunda o universo abrangido pelo SCI, por forma a identificar e avaliar os elementos que caracterizam o controlo exercido aos níveis estratégico, setorial e regional. Por deliberação do Conselho Coordenador, foi instituída uma equipa de trabalhos ao qual foi confiada a coordenação da execução do Livro Branco do Sistema de Controlo Interno. Este projeto permitiu conhecer as fragilidades e virtualidades existentes com o objetivo de, respetivamente, ponderar soluções ou as potenciar. A equipa de trabalho elaborou questionários com o objetivo de recolher informação junto de cada entidade relativamente ao controlo estratégico, setorial e regional do SCI. Este questionário encontrava-se orientado para a tipologia da respetiva organização e estrutura, condições de funcionamento e universo do controlo, permitindo elaborar um relatório de progresso.

O Livro Branco permitiu caracterizar o então SCI da administração financeira do Estado, à luz de um olhar de avaliação prospetiva, identificando os organismos a quem estavam atribuídas as funções específicas na área de controlo interno da administração financeira do Estado, as potencialidades do sistema e as suas limitações, designado por “programa de ação de 1999/2000”.

O CCSCI identificou uma rede de organismos que traduzem um apreciável grau de cobertura do universo do controlo interno, como se pode observar na Figura 3.3, tendo sido apontado como relevante construir o sistema a partir das estruturas já existentes, por forma a difundir sobre novas entidades a experiência adquirida (CCSCI: 2000).



(*) Apenas reflecte a informação recolhida e tratada a partir dos elementos constantes dos questionários.

(**) Sempre que tal se revele necessário para a tutela dos interesses financeiros públicos, nacionais ou comunitários.

Figura 3.3 – Síntese do Universo do Controlo Interno.

Fonte: CCSCI (2000: 29).

Reconheceu-se a existência de constrangimentos do sistema, ou seja, a existência de limitações ao grau de cobertura, que a equipa de projeto identificou como sendo “zonas brancas”, relativamente a áreas governamentais em que o controlo setorial ou regional era inexistente, bem como “zonas cinzentas”, em que apesar da existência de organismos de controlo setorial, as suas competências não se encontravam operacionalizadas.

Após o diagnóstico efetuado ao SCI da administração financeira do Estado, o CCCSI propôs possíveis eixos de melhoria que deveriam constar de um programa de ação para apresentar ao Governo, através do Ministro das Finanças:

1. Estruturar um sistema de informação para o controlo;
2. Planear de forma coordenada e articulada;
3. Reforçar as competências e qualificar os recursos;
4. Instituir o Estatuto do Auditor Público; e,
5. Desenvolver as bases jurídicas do controlo operacional.

3.5. O controlo interno e o sistema de informação nos serviços públicos

Algumas das atividades de controlo mais comuns, sejam manuais ou em sistemas de tecnologias de informação são: autorizações, revisão da execução, processamento da informação, controlos físicos e segregação de funções. Os controlos efetuados às operações dependem do ciclo de processo em causa, seja despesa ou receita, assim como da legislação aplicável.

Os sistemas de tecnologias de informação estão preparados para exercer controlos sobre:

- Centro de Dados e operações de rede;
- Aquisição do sistema do *software*, alteração e manutenção;
- Segurança no acesso;
- Aquisição do sistema de aplicação, desenvolvimento e manutenção.

Uma das medidas de controlo que regula a validade, eficácia e valor probatório dos documentos produzidos eletronicamente, surge com o Decreto-Lei n.º 290-D/99, de 2 de agosto, onde a utilização de assinatura eletrónica se torna indispensável. Independentemente do carácter que assume a utilização da assinatura por parte dos intervenientes nos processos administrativos, não é evocado nenhum carácter de obrigatoriedade ao abrigo do Decreto-Lei n.º 135/99, de 22 de abril, mas o n.º1 do artigo n.º 23, refere que:

[O]s documentos escritos que constituem os processos administrativos internos, bem como todos os despachos e informações que sobre eles forem exarados, devem sempre identificar os funcionários e agentes seus subscritores e a qualidade em que o fazem, sem prejuízo do disposto na parte final do n.º 8 do artigo 22.º

Pedro (2010: 165) alerta que «um documento não assinado é semelhante a um postal comum (...), o remetente é incerto, o conteúdo pode ser alterado e lido por terceiros no caminho». Conforme o artigo n.º 2 do mesmo Decreto-Lei, a assinatura eletrónica é «resultado de um processamento eletrónico de dados suscetível de constituir objeto de direito individual e exclusivo e de ser utilizado para dar a conhecer a autoria do documento eletrónico».

Os sistemas de informação assumem um carácter preponderante no que respeita a um dos

principais princípios dos SCI tido em conta pelo TC a segregação de funções. A definição de perfis de utilizadores do sistema, com a atribuição de responsabilidades, visa a garantia da existência de segregação de funções (Cunha: 2004). A segregação de funções garante que nenhum funcionário tenha a responsabilidade sobre determinada operação desde o seu início até o seu término.

Um dos procedimentos que não se encontra previsto na ISA 315, mas considerado de enorme relevância por muitos, respeita à utilização de numeração sequencial de todos os documentos existentes. Costa (2010) reforça que este fator de controlo possibilita a deteção de quaisquer utilizações menos apropriadas.

Um sistema de informação contabilístico tem de evidenciar um conjunto de requisitos, como seja, uma adequada estruturação, organização e regras claras de funcionamento.

A contabilidade surge como fonte alimentadora deste sistema, onde o registo das operações constitui a matéria-prima que serve de base à elaboração de Demonstrações Financeiras (DF) e de outras peças de apoio e controlo. Correia (2004: 31) defende que «uma boa utilização e um eficaz controlo permite fazer da atual contabilidade pública um instrumento rigoroso, exigente e de grande utilidade para a gestão».

Costa (2010) defende que um sistema de informação compreenderá métodos e registos que:

- Identifiquem e registem todas as transações válidas;
- Descrevam tempestivamente as transações com detalhe suficiente, por forma a permitir uma adequada classificação para efeitos de relato financeiro;
- Mensurem as transações de forma a permitir registar o seu valor monetário adequado nas DF;
- Apresentem apropriadamente nas DF as transações e as divulgações relacionadas.

No entanto, Correia (2004) alerta para o fator “dimensão” de cada serviço público, na medida em que pode vir a ser um condicionante da organização e funcionamento do sistema de informação contabilístico.

Com a publicação da Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, relativa à aprovação do POCE, a implementação de um Sistema Informático Integrado passou a ser uma realidade para as entidades contabilísticas obrigadas à sua aplicação. Esta necessidade de implementação permitiu a uniformização de processos e procedimentos assente em bases de “boas práticas” (Cunha: 2004).

A INTOSAI (2004a) realça no seu relatório, a crescente necessidade de salvaguarda dos recursos públicos por parte dos serviços públicos. A utilização dos dinheiros públicos²¹ requer um especial cuidado, na medida em que é efetuada em prol do interesse coletivo onde a ética pública e a confiança surgem como pré-requisito para um bom governo.

3.6. Implementação de uma norma de controlo interno

Independentemente da dimensão, toda e qualquer organização ou organismo, deverá ter implementado um SCI, independentemente do seu grau de sofisticação (Costa: 2010). Marçal e Marques (2011) identificam alguns dos conteúdos mínimos que deverão constar de uma Norma de Controlo Interno (NCI), como sendo:

- Disposições gerais;
- Documentos oficiais e respetiva organização;
- Áreas patrimoniais.

As disposições gerais serão compostas pelo âmbito da norma, assim como pelo objeto e objetivo que se pretende alcançar através dos métodos e procedimentos instituídos. É nesta primeira fase que se deverão definir os pressupostos legais de aplicação da norma e atribuir competências.

No que respeita à definição dos documentos oficiais, pretende-se identificar quais os que representem atos administrativos fundamentais, a sua composição e respetiva organização. Esta definição é necessária na medida em que poderá servir de prova aos fatos mais relevantes.

²¹ Não só fundos mas também valores equiparados (Moreno: 2002).

Também no âmbito da execução do orçamento deverão ser respeitadas as regras de carácter geral derivadas da LEO, da Lei de Bases da Contabilidade Pública²² e da Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso (LCPA)²³ (Pinto [et al.]: 2013). Dentro deste âmbito deverão ser alvo de organização interna o ciclo da despesa e da receita.

Por fim, no que respeita às regras de execução patrimonial, importa fazer referência aos princípios contabilísticos fundamentais, que conduzirão a uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira, dos resultados e da execução orçamental da entidade contabilística bens (Marçal e Marques: 2011).

O conteúdo de uma NCI deverá contemplar as diferentes áreas que se encontram presentes nos SFA, tendo presente a legislação aplicável.

3.6.1. Disponibilidades

3.6.1.1. Fundo de Maneio

O Decreto-Lei n.º 155/92 prevê, para a realização de despesas de pequeno montante, a constituição de um fundo de maneio em nome dos respetivos responsáveis, visando o pagamento de despesas urgentes e inadiáveis, em termos a definir anualmente na LEO. O órgão responsável deverá deliberar sobre:

- O montante a constituir o fundo, a designação da unidade orgânica e os respetivos responsáveis pela sua utilização;
- A natureza das despesas nas correspondentes rubricas de classificação económica que disponibilizam as dotações necessárias para o efeito.

Segundo o Manual de Procedimentos da LCPA da DGO (2013), em caso de despesas urgentes e inadiáveis, desde que devidamente fundamentadas, a assunção do compromisso terá de ser efetuada até 48h posteriores à realização da despesa, desde que não exceda o montante de 5.000 euros. Apenas em situações de interesse público ou de preservação de vida humana o prazo é alargado a 10 dias após a realização da despesa.

²² Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro.

²³ Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro.

Marçal e Marques (2011), referem que não deverão ser pagas pelo fundo de maneiio despesas classificadas em rubricas de classificação económica diferentes das previstas nas rubricas de classificação económicas definidas aquando da sua constituição. Em auditorias financeiras por parte do TC, aquando da avaliação do controlo interno, é tida em consideração esta premissa.

A existência de um regulamento de fundo de maneiio, devidamente aprovado, define autorizações e procedimentos.

3.6.1.2. Abertura e movimentação de contas bancárias

De acordo com o disposto no artigo n.º 123 da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, toda a movimentação de fundos dos SFA é efetuada por recurso aos serviços bancários disponibilizados pela Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública - IGCP, E.P.E, salvo disposição legal em contrário, ou nas situações reconhecidas por despacho do membro do Governo responsável pela área das finanças. Este princípio, designado por Princípio de Unidade de Tesouraria, visa otimizar a utilização dos dinheiros públicos ao determinar a sua centralização e manutenção no Tesouro (Tribunal de Contas: 2013).

No que respeita à utilização de contas bancárias, a Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 870, aplicável aos SFA, propõe como procedimentos:

- A definição de competências para a correspondente autorização de abertura e definição dos respetivos titulares;
- A existência de procedimentos de salvaguarda de cheques não preenchidos, cheques emitidos já anulados e correspondentes anulações de assinaturas, bem como procedimentos para o seu arquivo;
- A existência de normas referentes ao tratamento dos cheques em trânsito, cancelamentos e registos contabilísticos de regularização;
- A reconciliação bancária das diferentes contas, bem como dos procedimentos instituídos na regularização das correspondentes diferenças, caso existam;
- Acontagens físicas e correspondente análise documental e contabilística;

- A análise da validação do número de identificação bancária dos fornecedores e a sua revisão periódica.

Também Marçal e Marques (2011) defendem a importância das reconciliações bancárias mensais, referindo ainda que deverão a ser elaboradas por um funcionário da secção da contabilidade sem acesso às contas correntes das instituições, por forma a não violar o princípio da segregação de funções.

3.6.2. Imobilizado

Desde o aparecimento da Portaria n.º 671/2000, de 17 de abril, que aprova as instruções regulamentadoras do cadastro e inventário dos bens do Estado (CIBE), que ficam sujeitos às mesmas regras, métodos e critérios todos os serviços e organismos da Administração Central não personalizados, incluindo as missões diplomáticas, os postos consulares e outras representações do Estado Português no estrangeiro.

Este classificador abrange os inventários de base dos bens do ativo imobilizado, que não se destinem a venda, assim como as regras e métodos relativos às avaliações e amortizações (Art.º 9 do Decreto-Lei n.º 477/80, de 15 de outubro).

A aquisição ou alienação de imobilizado deverá estar prevista em Programa, Plano de atividades ou de investimentos e devidamente autorizada por órgão competente (Tribunal de Contas: 1999).

Deverão existir fichas de imobilizado, permanentemente atualizadas, onde constem todos os dados inerentes ao bem, que permitam um adequado controlo, como por exemplo:

- Descrição;
- Data de aquisição e de entrada em funcionamento;
- Fatura de compra e nome do fornecedor;
- Amortizações do exercício e acumuladas;
- Seguros;
- Reavaliações;
- Localização física;

- Registo de conservação e reparação ao abrigo de contratos de assistência;
- Registo de grandes reparações efetuadas;
- Vida útil estimada do bem;
- Classificação funcional, económica e patrimonial.

Cabe ao serviço do Património, caso exista, a realização de reconciliações entre os registos das fichas e dos registos contabilísticos, assim como verificações físicas periódicas (Marçal e Marques: 2011).

Deverá existir um regulamento interno sobre o inventário e cadastro por forma a contemplar as instruções regulamentares do CIBE, assim como um conjunto de regras e procedimentos complementares e de controlo interno que expliquem quais os critérios de valorimetria a utilizar para cada caso em específico (Correia: 2004).

3.6.3. Compras e existências

O ciclo da despesa, para a aquisição de bens e serviços, inicia-se com uma proposta de aquisição interna com indicações precisas do bem ou serviço, valor estimado, dados do fornecedor e justificação da necessidade (Pinto [et al.]: 2013). As compras são realizadas pelos responsáveis do setor, após verificação do cumprimento das normas legais aplicáveis, nomeadamente, em matéria de assunção de compromissos, concursos e de contratos (Santos: 2004b). Em matéria de autorização de despesas, o Decreto-Lei n.º 155/92 prevê que a competência é atribuída aos dirigentes dos serviços e organismos, na medida dos poderes de gestão.

Santos (2004b) refere que a receção dos bens, feita em local previamente designado e distinto do anterior, deverá ser acompanhada de conferência física e qualitativa dos bens, em confronto com a guia de remessa onde será aposto um carimbo de “Conferido” e “Recebido”, se for o caso. Marçal e Marques (2011) reforçam esta medida com a data e rubrica de quem rececionou os bens.

É na contabilidade que são conferidas as faturas com a guia de remessa e a requisição, para que posteriormente sejam emitidas ordens de pagamento ao setor responsável do aprovisionamento (Santos: 2004b).

Importa referenciar que todas as medidas implementadas deverão respeitar o princípio consagrado na LEO²⁴, referente à segregação de funções, que reforça a separação entre quem autoriza a despesa, quem aprova e de quem efetua o pagamento.

No que respeita à gestão de existências Santos (2004b) identifica as seguintes ações:

- O armazém apenas deverá fazer entregas mediante a apresentação de remessas internas previamente autorizadas;
- As fichas de existências de armazém deverão ser movimentadas por forma a que o seu saldo corresponda permanentemente aos bens existentes em armazém;
- Os registos das fichas de existências deverão ser efetuados por pessoas diversas das que procederam ao manuseamento físico das existências;
- As existências necessitarão de inventariação física periódica, podendo para o efeito utilizar testes de amostragem, por forma a proceder a regularizações, caso necessário, e a apuramento de responsabilidades, se for o caso.

No que respeita às saídas de armazém, estas deverão estar suportadas por uma guia de saída devidamente aprovada.

3.6.4. Vendas

Após a receção de uma ordem de compra, por parte de um cliente, será necessário proceder a dois tipos de aprovações (Costa: 2010). Primeiramente a secção de vendas deverá verificar se o artigo solicitado se encontra em armazém e em quantidade suficiente, e posteriormente será a secção de crédito, caso exista, a verificar a possibilidade de concessão do mesmo. Ambas as aprovações deverão constar da ordem de compra, através da assinatura dos responsáveis.

A secção de contabilidade, deverá no final de cada operação de venda (caso exista), arquivar o/a:

- Duplicado da fatura;

²⁴ Artigo n.º 42 da Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto.

- Ordem de compra do cliente;
- Duplicado da guia de expedição;
- Quadruplicado da guia de remessa;
- Talão destacável do original da guia de remessa.

À semelhança da seção de compras, também o registo da receita deverá respeitar o princípio da segregação de funções previstas na LEO, na medida em que as funções de liquidação deverão ser realizadas por pessoa diferente da cobrança.

Nenhuma receita pode ser liquidada ou cobrada, mesmo que legal, sem que, cumulativamente, tenha sido objeto de correta inscrição orçamental e esteja adequadamente classificada (artigo n.º 42 da Lei n.º 37/2013, de 14 de junho)²⁵. É também necessário dar cumprimento ao princípio da especialização do exercício, tendo em atenção a devida contabilização de vendas/proveitos no respetivo ano (Santos: 2004b).

A receita liquidada terá de ser suportada por todos os documentos necessários ao registo e cobrança da receita, assim como possuir elementos necessários ao seu controlo. Aquando da existência de receitas cobradas, as mesmas deverão ser entregues ao cofre no dia da sua cobrança, caso não o sejam deverá existir uma autorização e justificação suficiente. (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas: 2004).

3.6.5. Terceiros

Deverão existir procedimentos de controlo interno subjacentes à abertura e controlo documental das contas correntes com terceiros e consequente articulação com os compromissos orçamentados.

A existência de um balancete por antiguidade de saldos é também uma forma de controlo interno, permitindo uma análise à consistência dos saldos mais significativos por forma a verificar a adequacidade de provisões para clientes de cobrança duvidosa. Caso existam saldos credores dever-se-á proceder à investigação da sua natureza.

²⁵ Sétima alteração à Lei n.º 91/2001 de 20 de agosto.

No que respeita à reconciliação entre extratos de conta corrente de fornecedores e clientes com as contas do organismo.

3.6.6. Recursos Humanos

Segundo Marçal e Marques (2011), na secção de Recursos Humanos deverá existir para cada trabalhador um processo de concurso e um processo individual, sendo que este último deverá encontrar-se em local com acesso restrito.

O processo individual deverá incluir:

- Fotocópia do Diário da República onde foi publicado o anúncio;
- Despacho de nomeação assinado;
- Ficha clínica;
- Cadastro, o qual deve estar permanentemente atualizado.

O cadastro deverá incluir, dentro do possível:

- Nome do trabalhador;
- Morada e telefone;
- Data de nascimento;
- Número de conta bancária;
- Fotografia;
- Filiação;
- Naturalidade;
- Estado Civil;
- Número de filhos;
- Vencimento;
- Categoria Profissional e data de admissão;
- Número de Bilhete de Entidade e de contribuinte;
- Folha de assiduidade.

Por forma a controlar a pontualidade e assiduidade dos funcionários deverão ser instaurados mecanismos de controlo eletrónicos.

3.6.7. Registos administrativos e contabilísticos

Adicionalmente aos procedimentos definidos por área patrimonial, Correia (2004) enumera alguns procedimentos administrativos não menos importantes, como sendo:

- A existência de fluxogramas para o processo de receita e de despesa;
- A documentação de natureza administrativa e contabilística, que deverá ser objeto de numeração sequencial, classificação, registo e arquivo;
- A utilização de palavra-passe por forma a proteger os registos administrativos e contabilístico;
- Os ficheiros informáticos que deverão permanecer em local seguro e protegido contra risco de incêndios ou outros;
- Manter atualizada a escrituração e os registos, por forma a possibilitar a conferência diária, o cumprimento de prazos legais e a prestação de contas dentro do prazo fixado em normativo legal.

3.7. Fraudes, crimes, erros e omissões

Um dos principais objetivos do controlo interno prende-se com a prevenção de fraudes, crimes, erros e omissões. Segundo a *International Standards of Supreme Audit Institutions*²⁶ (ISSAI) 1240 – *The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*²⁷, são estes os principais fatores que motivam a existência de distorções nas DF.

O termo “erro” refere-se a um determinado ato praticado sem intenção (Costa: 2010). Um SCI que não seja suficientemente capaz, ou que não exista, poderá conduzir à existência de

²⁶ Nota prática que fornece orientações complementares sobre a ISA 240.

²⁷ Tradução livre da autora. No original – “*As Responsabilidades do Auditor em Relação à Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*”.

erros de princípio, quando se desconhecem os princípios contabilísticos geralmente aceites, ou a erros de aplicação, no caso de validação e integridade das operações e transações e exatidão de procedimentos e registos.

No que respeita à prática de fraudes, a ISA 240 (2009) define-a como sendo um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos entre gestores, responsáveis pela governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso de falsidade para obter uma vantagem injusta ou ilegal²⁸. Donald R. Cressey concluiu em 1950 que a fraude ocorre quando existe a conjugação de três fatores: a oportunidade, uma necessidade financeira sentida e impossível de partilhar e a racionalidade (Wells: 2007). Esta hipótese tornou-se mais conhecida como o “Triângulo da Fraude”, tal como se apresenta na Figura 3.4.

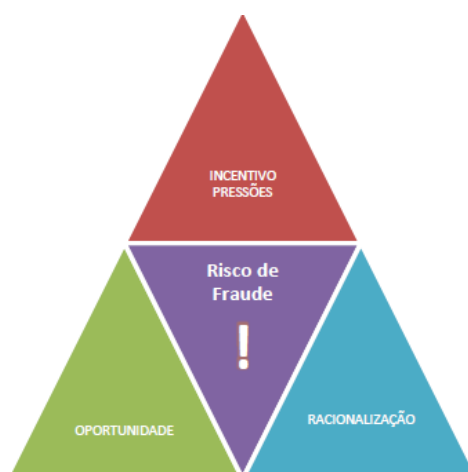


Figura 3.4 – Triângulo da Fraude.

Fonte: Adaptado de Albrecht (2012: 34).

A ISSAI 1240 clarifica que no setor público estes fatores poderão estar presentes de diversas maneiras:

- Incentivos ou pressões - os trabalhadores do setor público são muitas vezes colocados sob pressão para prestar serviços de alta qualidade com poucos recursos

²⁸ Tradução livre da autora. No original – “An intentional act by one or more individuals among management, those charged with governance, employees, or third parties, involving the use of deception to obtain an unjust or illegal advantage”.

por forma a satisfazer as expectativas de orçamento. Isso pode ser especialmente relevante em condições económicas difíceis, resultando em incentivos para exagerar a receita e subestimar despesas. Também poderão existir incentivos para gastar o orçamento disponível até o final do exercício;

- Oportunidade - um ambiente de recrutamento difícil ou a falta de pessoal qualificado suficiente pode ser mais prevacente no setor público. Tais situações podem, muitas vezes, resultar em deficiências de controlo interno, criando a oportunidade para a fraude. A existência de transações de elevado volume, mas de baixo valor, em certas instituições do setor público, tais como transações em dinheiro num departamento de polícia ou em serviços de saúde, podem ser objeto de risco. Embora os valores monetários possam ser pequenos, tais situações podem levar à violação da confiança pública, expectativas e prestação de contas;
- Racionalização - geralmente menores níveis salariais no setor público em comparação com o setor privado podem levar os funcionários a acreditar que eles podem justificar o desvio de fundos. Como dito acima, isso pode violar os princípios da confiança pública, expectativas e prestação de contas.

São conhecidas inúmeras formas e tipos de fraude sendo que habitualmente encontram-se subdividas em dois tipos (Correia: 2004):

- Crimes de colarinho branco - Fraudes que visam o enriquecimento pessoal. Geralmente praticados por administradores, diretores, dirigentes e pessoal ligado ao setor financeiro e administrativo, com vista à apropriação indevida de dinheiro.
- Crimes de colarinho azul - praticados por operários, respeitam à apropriação indevida de bens em espécie para prestação de serviço a terceiros.

A existência de um SCI eficaz e eficiente diminui a probabilidade de se praticarem erros, fraudes ou omissões, assim como aumenta a probabilidade de se obter DF fidedignas, ou seja, que apresentem a realidade económica, financeira, patrimonial e monetária de cada serviço publico (Correia: 2004).

Se, aquando do exercício das suas funções, um Revisor Oficial de Contas detetar fatos que indiquem a prática de crimes públicos, os mesmos são obrigados, ao abrigo do artigo n.º 158 do Decreto-Lei n.º 487/99²⁹, de 16 de novembro, a participar ao Ministério Público a situação.

Atendendo às crescentes preocupações no domínio da corrupção, a Lei n.º 54/2008, de 4 de setembro, cria uma entidade administrativa independente, o Conselho de Prevenção da Corrupção (CPC), que desenvolve atividade no âmbito nacional. Esta entidade encontra-se a funcionar junto do TC e está exclusivamente orientada para a prevenção da corrupção.

Por forma a avaliar quais os riscos inerentes às áreas de contratação pública e da concessão de benefícios públicos, foi remetido um questionário a todos os dirigentes máximos das entidades, serviços e organismos da Administração pública Central e Regional, Direta e Indireta, assim como aos Municípios. Após análise das respostas obtidas, o CPC conclui existir um elevado risco de corrupção carecendo de um adequado plano de prevenção. Surgiu, neste domínio, a Recomendação de 1 de julho de 2009, dirigida aos órgãos dirigentes máximos das entidades gestoras de dinheiros, valores ou património públicos, seja qual for a sua natureza, onde é solicitada a elaboração de planos de gestão de riscos de corrupção e infrações conexas, de onde constem os seguintes elementos:

- Identificação, relativamente a cada área ou departamento, dos riscos de corrupção e infrações conexas;
- Com base na referida identificação de riscos, indicação das medidas adotadas que previnam a sua ocorrência;
- Definição e identificação dos vários responsáveis envolvidos na gestão do plano, sob a direção do órgão dirigente máximo;
- Elaboração anual de um relatório sobre a execução do plano.

²⁹ Com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro.

Apesar do seu caráter não obrigatório, o CPC solicita aos organismos de inspeção, controlo e auditoria, que validem se os organismos dispõem e se aplicam efetivamente os planos de gestão de riscos exigidos, devendo-os mencionar no relatório final.

3.8. Avaliação do controlo interno

Esta ação permite determinar o grau de confiança a atribuir ao controlo interno, sendo necessário ao auditor analisar parâmetros de segurança e fiabilidade da organização, assim como o seu grau de eficiência, eficácia e economia (Marçal e Marques: 2011). Avaliar o controlo interno tem também como objetivo determinar a profundidade dos procedimentos que o auditor deve adotar na realização dos seus trabalhos (Tribunal de Contas: 1999).

3.8.1. Identificação e descrição do sistema implantado

Primeiramente é necessário ao auditor descrever e documentar os procedimentos existentes dentro de uma organização, possibilitando desta forma a realização de uma descrição detalhada dos sistemas instituídos (Tribunal de Contas: 1999). Importa reunir toda a informação relevante que, segundo Pimentel (2004), se resumem a:

- Legislação, regulamentos e normas internas;
- Organogramas/ manuais de descrição de funções de responsabilidades e delegações de competências;
- Sistemas administrativos, contabilísticos e financeiros implantados;
- Dados relativos às operações;
- Relatórios anteriores ou de outros auditores (e.g. auditoria externa).

Caso não exista informação relativa ao controlo interno, o TC recorre a informação verbalmente junto dos responsáveis dos respetivos departamentos.

3.8.2. Métodos da descrição dos sistemas

No que respeita à descrição dos sistemas poderão ser realizadas narrativas, questionários padronizados, fluxogramas ou de forma mista (Pimentel: 2004).

Os questionários padronizados são compostos por um conjunto de questionários de procedimentos contabilísticos e de medidas de controlo interno que Costa (2010) apelida

como sendo desejáveis numa organização. Os mesmos devem ser elaborados por ramo de atividade e cobrir todas as áreas existentes no organismo.

No que respeita às narrativas, o TC (1999: 57) define-os como sendo uma «descrição detalhada dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno implantadas em cada uma das áreas mais importantes e de maior risco da entidade auditada». Segundo Costa (2010), este método é indicado para a descrição de procedimentos simples, pois em procedimentos mais complexos, o elevado nível de pormenorização pode conduzir a uma perda de aspetos significativos, prejudicando a visão rápida e global.

Por outro lado os fluxogramas, sendo de representação gráfica, descrevem numa sequência lógica as operações, tanto a nível de procedimentos contabilísticos como de medidas de controlo existentes num organismo.

Os métodos mistos visam conciliar a documentação descritiva das políticas e práticas contabilísticas com as representações gráficas dos procedimentos, combinando assim os fluxogramas com as narrativas.

4. O CONTROLO EXTERNO E A AUDITORIA INTERNA

De acordo com a Constituição da República Portuguesa (CRP), no seu artigo n.º 214, o TC é tido como o «órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe».

A Lei n.º 98/97 de 26 de agosto, designada por Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC), consagra ao TC a faculdade de exercer o controlo financeiro no âmbito da ordem jurídica portuguesa, tanto no território nacional, como no estrangeiro. Compete-lhe a atividade de fiscalização da legalidade e regularidade das receitas e despesas públicas, apreciando a boa gestão financeira e efetivação das responsabilidades por infrações financeiras.

4.1. O Tribunal de Contas e o controlo externo

Na qualidade de órgão superior de controlo externo em Portugal, o TC detém o poder de jurisdição³⁰ que lhe permite julgar infrações financeiras que envolvam dinheiro, ou valores públicos.

Este organismo, segundo Marques (2004), tem duas importantes missões: a de auditor financeiro público (tanto do SPE, como do SPA) e de apuramento e efetivação das responsabilidades financeiras dos gestores públicos, à exceção das do SPE.

São atribuídas competências ao TC, no âmbito do controlo financeiro exercido, que pode ser, quanto ao momento do seu exercício, prévio, concomitante ou sucessivo.

O disposto no artigo n.º 44 da LOPTC atribui ao TC competências relativamente à fiscalização prévia, tendo por fim verificar se os atos, contratos ou outros instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidade financeira diretas ou indiretas estão conforme às leis em vigor, assim como verificar se os encargos têm cabimento orçamental.

³⁰ Lei n.º 98/97 de 26 de agosto, art.º 1 n.º2

Durante a efetivação de atos de gestão pública, compete ao TC o exercício de poderes de controlo concomitante (artigo n.º 49 da LOPTC), sendo exigido um acompanhamento de atos, contratos, orçamentos, programas e projetos, bem como de toda a atividade financeira desenvolvida antes do encerramento do ciclo de gerência.

No âmbito dos seus poderes de controlo sucessivo, ou seja, o exercício do poder financeiro *a posteriori*, o artigo n.º 50 da LOPTC, atribui competências relativas à verificação de contas de entidades sujeitas a controlo, avaliação dos respetivos SCI, bem como a legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira.

Caso sejam detetadas irregularidades, ao abrigo do artigo n.º 65 da LOPTC, o TC detém competências relativamente à efetivação de responsabilidade financeira reintegratória e/ou sancionatória e de aplicação de multas.

Tavares (1996: 50) refere-se ao controlo externo exercido pelo TC, como sendo uma «opção político-constitucional com dimensão cultural, ao nível da própria estrutura do Estado, caracterizando-o, nomeadamente, a independência relativamente a todas as entidades controladas».

4.2. Articulação dos órgãos nacionais de controlo interno com o Tribunal de Contas

Em 2006 com a revisão efetuada à LOPTC pela Lei n.º 48/2006, de 29 de agosto, surge o dever de especial colaboração dos órgãos de controlo interno junto do TC. As competências do TC vão para além da avaliação da gestão financeira das entidades sujeitas à sua jurisdição, sendo-lhe também atribuídas competências para tomar efetivas responsabilidades financeiras de fatos evidenciados em relatórios dos órgãos de controlo interno, caso contenham matéria do seu interesse, segundo o n.º 2 b) do artigo n.º 12 da LOPTC. A partir desta alteração, e nos termos do artigo n.º 13, no caso de situações geradoras de eventuais responsabilidades, passa a ser necessária a existência de documentação relativamente aos fatos, ao período a que respeitam, a identificação completa dos responsáveis, a indicação das normas violadas, quais os montantes envolvidos e o exercício do contraditório institucional e pessoal.

Relativamente à relação do TC com os órgãos de controlo interno, a própria Lei n.º 98/97, estabelece que ações de controlo do Tribunal inserem-se num sistema de controlo, tanto

nacional como comunitário em que cuja estrutura e funcionamento têm lugar de relevo os órgãos e departamentos de controlo interno, em particular as inspeções e auditorias dos ministérios e serviços autónomos. Conforme o disposto no n.º 3 do artigo n.º 3 da Lei n.º 98/97 de 26 de agosto, cabe ao Presidente do Tribunal promover as ações necessárias ao intercâmbio, coordenação de critérios e conjugação de esforços entre todas as entidades encarregadas do controlo financeiro, sem prejuízo da independência do Tribunal e das dependências hierárquicas e funcionais dos serviços de controlo interno. Este intercâmbio de informações respeita tanto a programas anuais e plurianuais de atividades, como promover a harmonia de critérios do controlo externo e interno (Tavares: 1997). Apesar do controlo exercido pelo TC ser maioritariamente externo, através da realização de auditorias, Tavares salienta que é através de recomendações oriundas da INTOSAI e da *European Organization of Supreme Audit Institutions* (EUROSAI) que o TC orienta e fomenta possíveis e adequados SCI.

No âmbito da colaboração dos órgãos de Controlo Interno, o artigo n.º 12 da Lei n.º 98/97 refere que os serviços de controlo interno estão sujeitos a um dever especial de colaboração com o TC, nomeadamente no que respeita:

- À comunicação ao Tribunal dos seus programas anuais e plurianuais de atividades e respetivos relatórios de atividades;
- Ao envio dos relatórios das suas ações, por decisão do ministro ou do órgão competente para os apreciar, sempre que contenham matéria de interesse para a ação do Tribunal, concretizando as situações geradoras de eventuais responsabilidades com indicação documentada dos fatos, do período a que respeitam, da identificação completa dos responsáveis, das normas violadas, dos montantes envolvidos e do exercício do contraditório institucional e pessoal, nos termos previstos no artigo n.º 13 da Lei n.º 98/97;
- À realização de ações, incluindo o acompanhamento da execução orçamental e da gestão das entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro, a solicitação do Tribunal, tendo em conta os critérios e objetivos por este fixados.

Tal como referido no capítulo anterior, o TC pode-se fazer apresentar nos trabalhos sobre os planos e relatórios anuais, como observador, no CCSCI, estabelecendo-se uma estreita

relação ao abrigo do Decreto-Lei n.º 166/98 de 25 de junho. Desde a vigência da nova Lei foram enviados ao TC os relatórios indicados no Quadro 4.1:

Quadro 4.1 – Relatórios remetidos ao Tribunal de Contas pelo CCSCI.

Anos	Número de relatórios remetidos ao Tribunal de Contas
1997	69
1998	183
1999	135
2000	150
2001	170
2002	118
2003	189
2004	67

Fonte: Secretaria do Tribunal de Contas. Faria (2004:93)

A análise dos relatórios submetidos pelos órgãos de controlo interno, permitiu uma avaliação do SCI instituído nos organismos, assim como evidenciar os pontos carecidos de melhoria e fortes em diversas áreas (Faria: 2004). Atendendo aos pontos fracos identificados e posterior análise aos procedimentos com vista à salvaguarda de ativos, o TC seleciona as áreas mais relevantes para efetuar procedimentos de auditoria. Faria (2004) sintetizou em 2004 algumas das irregularidades detetadas como sendo:

- Apropriação ilegítima de dinheiros públicos em proveito próprio;
- Deficiente controlo interno na área de aprovisionamento quanto à execução dos concursos, gestão de *stocks*, receção e armazenagem de produtos;
- Erros de soma e de transposição de saldos nos mapas de prestação de contas;
- Deficiente controlo dos compromissos assumidos e das dotações orçamentais disponíveis;
- Despesas objeto de inadequada classificação económica;
- Deficiências ao nível da inventariação e avaliação dos bens;
- Não submissão ao TC de contratos sujeitos a fiscalização prévia;
- Assunção de despesas sem prévio cabimento na respetiva dotação orçamental;

- Omissões na prestação de contas do movimento de operações de tesouraria.

4.3. A Auditoria interna: conceitos e objetivos

O Decreto-Lei n.º 166/98 constituiu um marco relevante relativamente à função controlo na Administração Pública em Portugal, na medida em que estabeleceu hierarquias dos SCI e respetivos órgãos de auditoria e fiscalização.

As modificações sofridas dentro das organizações, por influência da conjuntura externa, conduziram à existência de novos paradigmas, colocando os Dirigentes perante novos e mais exigentes desafios (Santos: 2004a). Com o princípio da terciarização da economia³¹, mais concretamente nos serviços não mercantis³² prestados pelo Estado, a Gestão teve necessidade de certificar se as suas instruções são implementadas de forma correta e eficaz por parte das unidades operacionais e funcionais. Neste âmbito surge a auditoria interna, como forma de avaliar os serviços prestados, direta e indiretamente pelo Estado, no que concerne à:

- Eficiência
- Eficácia
- Economia

O objetivo básico de qualquer auditoria é emitir uma opinião suportada em provas. No âmbito do setor público, esta opinião debruça-se sobre a adequação da gestão dos fundos públicos e sobre o cumprimento da legalidade (Morais: 2004).

O *Institute of Internal Auditors* (IIA) define auditoria interna como sendo:

[U]ma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma

³¹ Fenómeno em que o sector terciário (prestação de serviços) da economia se expande, aumentando sua participação no Produto Interno Bruto de um país em comparação com os restantes setores económicos

³² Serviços Sociais Pessoais - Administração Pública, Defesa, Segurança Social, Saúde, Ação Social, Saneamento, Atividades associativas, Recreativas, Culturais e Desportivas.

*organização a realizar os seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de riscos, controlo e governação.*³³

Segundo a INTOSAI (2004a), a auditoria interna é considerada como um meio funcional que permite aos responsáveis por uma entidade obter de fonte interna a segurança de que os processos, pelos quais são responsáveis, funcionam de forma a que se encontrem reduzidas ao mínimo, as probabilidades de existência de fraudes, erros ou ineficiência.³⁴

A prevenção de erros, omissões e abusos na Administração Pública, é uma das grandes finalidades da auditoria, sendo utilizada como uma ação preventiva a possíveis abusos, permite aos serviços públicos atuarem em conformidade com os regulamentos e orçamento (Silva: 2000).

Para Moraes (2004) os objetivos da auditoria interna têm vindo a evoluir em consonância com a gestão, a sua função assume um carácter independente e objetivo, na medida em que visa:

- Acrescentar valor;
- Melhorar o funcionamento da organização;
- Ajudar a organização a atingir os seus objetivos;
- Executar uma abordagem sistemática e disciplinada;
- Avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação.

³³ Tradução livre da autora. No original – “*Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.*”

³⁴ Tradução livre da autora. No original – “*The functional means by which the managers of an entity receive an assurance from internal sources that the processes for which they are accountable are operating in a manner which will minimise the probability of the occurrence of fraud, error or inefficient and uneconomic practices*”

Para Gameiro (2004) a função de auditoria interna é uma peça fundamental e de valor acrescentado na melhoria e qualidade do serviço prestado, atuando numa lógica de melhor utilização dos recursos no modelo de *governance* do setor público.

O auditor interno deverá ser visto como um profissional de auditoria, que se encontra ao serviço de determinada organização e que aí exerce a sua atividade com independência. Esta característica permite que os auditores internos emitam juízos imparciais e sem preconceitos, apesar de se encontrarem enquadrados no seio de uma estrutura organizacional (Morais: 2004).

4.4. Os modelos de auditoria interna

Segundo Diamond (2002), a função da auditoria interna sempre foi vista como sendo parte da gestão financeira do governo, e cada vez mais como um instrumento de melhoria do desempenho do setor do governo. A auditoria surge como um mecanismo que visa assegurar que o Governo utiliza os fundos públicos em conformidade com as dotações disponíveis e que o relato financeiro apresenta de forma justa e exata a sua posição financeira.

Dependendo do ordenamento jurídico em que se insere, a auditoria interna pode assumir diversos contornos. Segundo Diamond (2002), são diversos os modelos existentes a nível mundial, desde os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), da antiga União Soviética, da Jugoslávia, dos países da América Latina, dos países africanos de expressão inglesa, dos países francófonos de África e outros demais.

Os modelos de auditoria interna presentes na OCDE variam consideravelmente, embora sejam identificáveis dois principais modelos que marcam a tradição no que toca à auditoria, o centralizado e o descentralizado (Diamond: 2002).

O modelo centralizado tem como referência um controlo designado por “*third party ex-*

ante approach”³⁵, derivando da tradição legal baseada no Código Napoleónico. Este modelo está presente em países como Portugal, Espanha, França e Luxemburgo onde o Ministério das Finanças, além de ter a responsabilidade de elaborar os orçamentos e alocá-los aos outros diferentes ministérios, atendendo à orgânica do governo, intervém diretamente no controlo prévio dos mesmos. No caso de Portugal, de forma genérica, a IGF é responsável pelo controlo financeiro global de receitas e despesas, a DGO é responsável pela preparação do Orçamento do Estado e a IGFSS é responsável pelo orçamento da Segurança Social.

Numa abordagem descentralizada, cada ministério assume total responsabilidade sobre o seu orçamento, efetivação das despesas e pelo sistema de controlo dessas despesas. Este modelo baseia-se no que Diamond (2002) identifica como sendo *management responsibility approach*³⁶, presente em países como o Reino Unido ou Holanda. Neste ambiente, a auditoria interna, está focada em todo o sistema, controlos, regras, procedimentos e na configuração de regulamentos que assegurem uma afetação de recursos mais económica, eficiente e eficaz. Por forma a conceber esta estrutura, o SCI inclui controlos *a priori*, fiscalizações periódicas e auditorias de sistemas de informação.

³⁵ Tradução livre da autora - “Controlo prévio por uma terceira parte”;

³⁶ Tradução livre da autora – “Abordagem da responsabilidade da gerência”;

5. ESTUDO EMPÍRICO

A revisão literária efetuada nos capítulos anteriores procurou fundamentar conteúdos para o desenvolvimento da problemática em estudo - O Controlo Interno nos Serviços e Fundos Autónomos. Concluída a revisão da literatura, será elaborado um estudo empírico realizado por forma a dar resposta às hipóteses de investigação previamente definidas.

Carvalho (2009: 109) refere que «o conteúdo da ciência liga o pensamento e o fato, a teoria e a experiência prática, o racional e o empírico», demonstrando o quanto é fundamental a consonância entre a revisão bibliográfica e o estudo prático.

5.1. Metodologia

De acordo com Carvalho (2009), a metodologia corresponde à fundamentação teórica da investigação. Esta fase é de indiscutível importância, pois é ela que, segundo Fortin (1996: 102) «assegura a fiabilidade dos resultados de investigação».

Neste âmbito e visando obter resposta às questões previamente colocadas, foi criado um desenho de investigação, seguindo um plano lógico, utilizando como base os elementos indicados por Fortin (1996):

- O meio onde o estudo será realizado;
- A seleção dos sujeitos e tamanho da amostra;
- O tipo de estudo;
- As estratégias utilizadas para controlar as variáveis estranhas;
- Os instrumentos de colheita de dados;
- O tratamento de dados.

5.1.1. Caracterização da população e amostra

A Administração Pública Central é decomposta em SI e SFA, como referido anteriormente. Atendendo a que o estudo se debruça sobre sistemas de controlo interno, a escolha pelos SFA, em detrimento dos SI, deve-se ao fato de este possuir um regime excecional. Estes organismos possuem autonomia administrativa, financeira e patrimonial, o que se traduz

numa gestão mais aproximada ao modelo privado, na medida em que são os próprios que gerem autonomamente os seus recursos.

A recolha de dados foi efetuada com base na primeira alteração à Lei n.º 83 - C/2013, de 31 de dezembro, que aprova o Orçamento do Estado de 2014³⁷, de onde constam 259 organismos que cumprem os requisitos de SFA. No entanto, optou-se por retirar do estudo as Entidades Públicas Reclassificadas, em virtude destas estarem sujeitas ao regime jurídico do SEE e das empresas públicas pelo que se considera não serem totalmente comparáveis com os restantes SFA, alterando, desta forma, a população alvo para 195 organismos como demonstra o Apêndice I e o Apêndice II.

Utilizando o método de amostragem, procedimento pelo qual o subconjunto da população é utilizado com vista a obter informação sobre determinado fenómeno, pretende-se inferir sobre a população alvo definida. É nesta altura que surge a interação entre a pesquisa científica e a estatística (Miguel e Lee Ho: 2010), como pode ser ilustrada pela Figura 5.1.

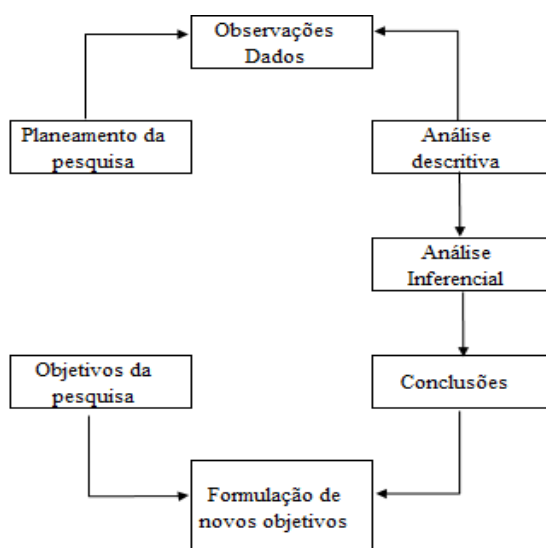


Figura 5.1 – Interação entre a pesquisa científica e a estatística.
Fonte: Miguel e Lee Ho (2010: 74).

³⁷ Lei n.º 13/2014 de 14 de março.

Para isso, é necessário avaliar se a amostra obtida é representativa da população e se as suas características de assemelham o mais possível à população alvo (Fortin: 1996). Uma das principais preocupações com o estudo foi avaliar a possibilidade de extrapolar a informação obtida após o estudo, face ao número de respostas obtidas.

Uma vez que apenas uma parte da população é contemplada na amostra, os parâmetros estimados estão sujeitos a um erro da amostra (Iarossi: 2011).

Apesar de a amostra não poder ser considerada aleatória, considera-se que ela serve, no entanto, os objetivos que são perseguidos pelo estudo que se está a realizar.

Através da utilização de métodos de amostragem não probabilística, será determinado o tamanho da amostra, atendendo a que não se conhece a probabilidade de um elemento da população alvo ser escolhido. Utilizando o mesmo procedimento do Tribunal de Contas Europeu para obter evidência sobre o cumprimento de procedimentos e eficácia do controlo interno, utilizaremos a fórmula estatística da amostragem por atributos (5.1).

$$n = \frac{\hat{p}(1 - \hat{p})}{\left(\frac{SE}{Z^{\alpha/2}}\right)^2 + \frac{\hat{p}(1 - \hat{p})}{N}} \quad (5.1)$$

- População alvo (N) - 195 organismos;
- Estabelecer um Nível de Confiança (NC) - Avaliando o controlo interno como Bom, assume-se um NC de 95%, onde a distribuição Normal ($Z^{\alpha/2}$) assume o valor de 1,96;
- *Sampling Error* (SE) – A precisão do intervalo é de 5%;
- A Proporção (p) - Pode assumir todos os valores no intervalo $[0,1]$ e a $\hat{p}(1 - \hat{p})$ assume o valor máximo 0,25 na hipótese mais pessimista, ou seja, quando a dispersão é máxima. Uma vez que não se conhece a proporção (p), optou-se pela hipótese mais pessimista, isto é, $p = 0,5$.

Tendo em conta os pressupostos anteriores, a amostra deverá ter a dimensão de $n=130$ unidades. Dado que apenas foram obtidas 43 respostas o nível de precisão ou de erro

associado é de $SE = \pm 13,2\%$.

5.1.2. Justificação e descrição dos instrumentos utilizados

Por forma a perceber os fenómenos inerentes ao estudo será utilizada uma metodologia de investigação quantitativa, permitindo generalizar resultados quantificando-os.

Para a recolha de informação, foi utilizado o instrumento de inquérito por questionário, uma vez que para o estudo realizado, foi considerado o mais apropriado para a recolha de dados. A sua elaboração foi efetuada com base na orientação de Pereira (2006: 227) de que «cada questão no inquérito deve contribuir para o objetivo pretendido ou servir qualquer propósito específico».

O inquérito foi desenvolvido utilizando a ferramenta *Google Docs* disponível na plataforma de armazenamento *Google Drive* que permite construir e enviar formulários *online*, mantendo o anonimato das respostas.

Após formulação das perguntas e respetivas hipóteses de resposta, foi enviada uma mensagem de correio eletrónico (*e-mail*) às 195 entidades identificadas, indicando o propósito do trabalho e solicitando resposta às questões colocadas, que podem ser consultadas no Apêndice III. Durante o período compreendido entre 7 de julho e 24 de agosto de 2014, o inquérito esteve disponível no endereço https://docs.google.com/forms/d/1KjekW9_ZPr5wi6dU4AntGpb5ErYaXh-wQvS8N37Pl0w/viewform (Apêndice IV).

Antes da disponibilização do questionário, o mesmo foi testado por um SFA, mais concretamente, pela Direção-Geral do Património e da Cultura, onde foi possível detetar possíveis falhas e melhorias, com vista à total transparência das perguntas.

Inicialmente o inquérito estaria disponível apenas até 8 de agosto, mas atendendo ao diminuto número de respostas, justificado em parte pelo período de férias, optou-se por expandir o prazo limite até dia 24 de agosto. O principal objetivo seria obter o maior número de respostas possível por forma a satisfazer a amostra pretendida. Apesar das diversas tentativas efetuadas apenas foi possível obter 43 respostas em 195 organismos.

O tratamento dos dados foi efetuado com recurso a duas aplicações informáticas: *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS), versão 22 e o Microsoft Office Excel

2013. A análise de dados obtidos foi efetuada utilizando a Teoria fundamentada, segundo o qual se conclui determinada teoria indutiva com base na análise sistemática dos dados obtidos.

5.2. Questionário

Aquando do envio dos questionários, procurou-se direcionar o *e-mail* aos Responsáveis pela Direção dos Serviços Administrativos e Financeiros de cada organismo, ou na sua falta, aos contactos gerais mas ao seu cuidado.

O questionário, composto por 32 questões, foi elaborado tendo por base as diversas áreas patrimoniais presentes nos Serviços e Fundos Autónomos, visando dar resposta às hipóteses definidas.

A primeira parte do questionário foi preparada com vista à caracterização do SFA inquirido, sendo que se conclui que cerca de 53% das respostas provieram do Ministério da Educação e Ciência, como se pode verificar no Apêndice V. Atendendo à localização de grande parte dos SFA na capital, verifica-se que 27 dos 43 respondentes encontram-se na sua maioria na zona de Lisboa e vale do Tejo, seguido da zona centro com cerca de 6 respostas (Apêndice VI).

Em relação à caracterização dos respondentes, conclui-se que grande parte da amostra, mais de 90% (Apêndice VII), é composta por elementos com habilitações literárias de nível superior e dos quais cerca de 43% assumem cargos de direção intermédia. Com cerca de 28% das respostas obtidas, valor relevante, estão os respondentes com categoria profissional de técnico superior, justificado, na opinião da autora, pelas competências que lhe estão atribuídas.

5.2.1. Pontos fortes e fracos nas diversas áreas financeiras e patrimoniais

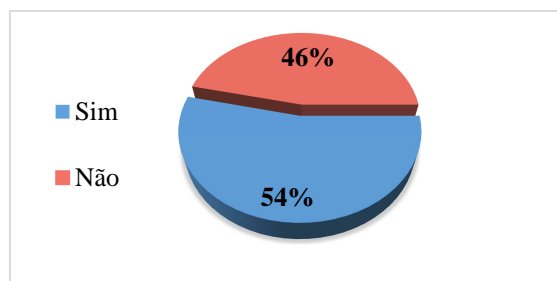
Por forma a concluir sobre o primeiro objetivo secundário foram elaboradas diversas questões relacionadas com a organização interna do SFA e respetivas áreas financeiras. As mesmas serão agrupadas em seis grupos.

5.2.1.1. Mecanismos e instrumentos de controlo interno utilizados

Para analisar este grupo, importa referir que apenas 54% (Gráfico 5.1) dos respondentes

afirma possuir norma de controlo interno, o que, segunda a autora, traduz pouca sensibilidade para a importância da sua existência e aplicabilidade.

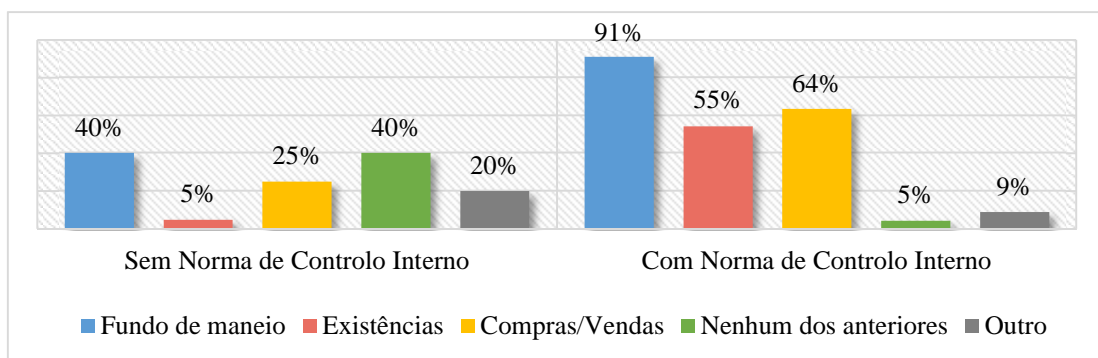
Gráfico 5.1 – Existência de norma de controlo interno.



Procurou-se estabelecer uma comparação entre os SFA com e sem NCI, de modo a obter se as medidas de controlo interno são adotadas na mesma escala.

Apesar do elevado número de respondentes sem norma de controlo interno, existe uma tendência (40%) para estabelecer procedimentos de fundo de maneio e de compras/vendas (25%). Uma parte significativa dos respondentes afirma ter outros manuais que não faziam parte das opções do questionário³⁸ (Gráfico 5.2).

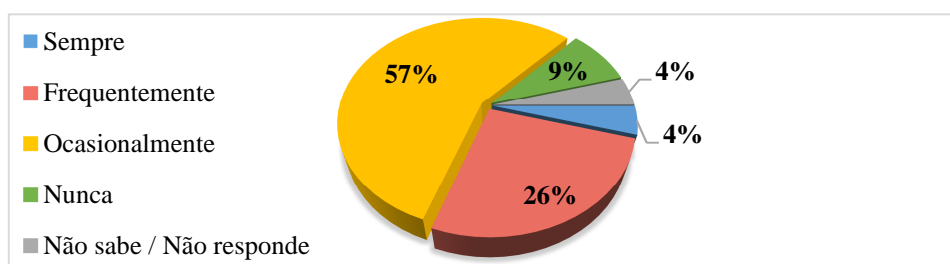
Gráfico 5.2 – Existência de manuais de controlo interno.



³⁸ Manual de procedimentos de vendas, processamento de vencimentos ou transferências correntes ou manuais de utilização de sistema informático.

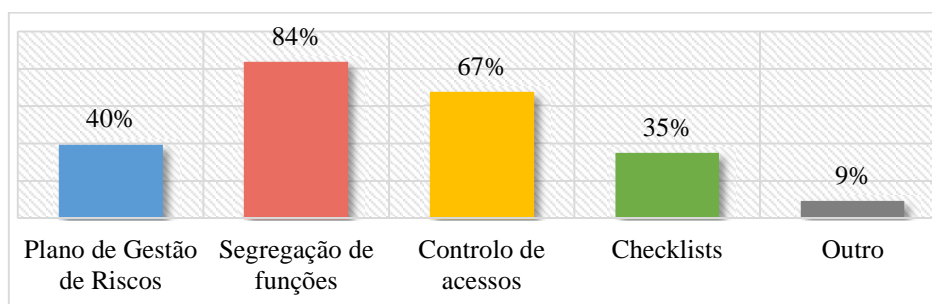
Cerca de 57 % dos SFA que afirmam ter normas ou manuais de controlo interno, assegura que só foram detetados erros ocasionalmente, o que pode demonstrar uma possível ineficácia do controlo interno implementado (Gráfico 5.3). As diversas funções de controlo deverão ser descritas, delimitadas e afetas aos responsáveis nomeados.

Gráfico 5.3 – Detecção de irregularidades por parte dos organismos com NCI.



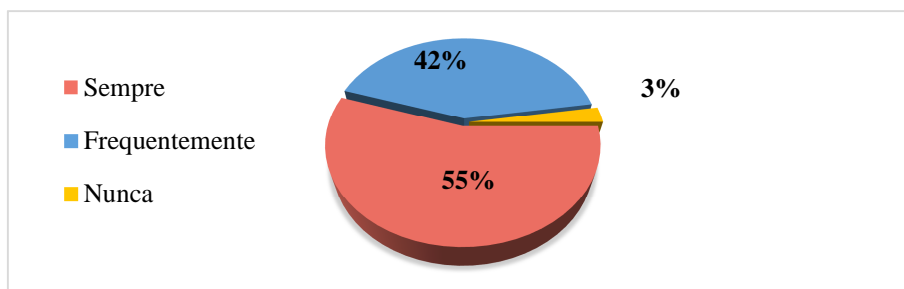
Quando questionados sobre os instrumentos de controlo utilizados, grande parte dos respondentes (84%), afirma utilizar a segregação de funções como forma de controlo, seguido da utilização de controlos de acessos com 67% (Gráfico 5.4). Em relação ao cumprimento da Recomendação do CPC, de 1 de julho de 2009, de acordo com o Gráfico 5.4, apenas 40% dos respondentes afirmam ter um plano de gestão de riscos, verificando-se uma tendência relativa para as entidades não estabelecerem medidas que previnam a ocorrência de fraudes. No que respeita à existência de questionários padronizados (*checklists*), 35% dos respondentes afirma utilizar esta forma e 9% optam por outras formas, como Instruções e Comunicações e contra validações.

Gráfico 5.4 – Formas de controlo.



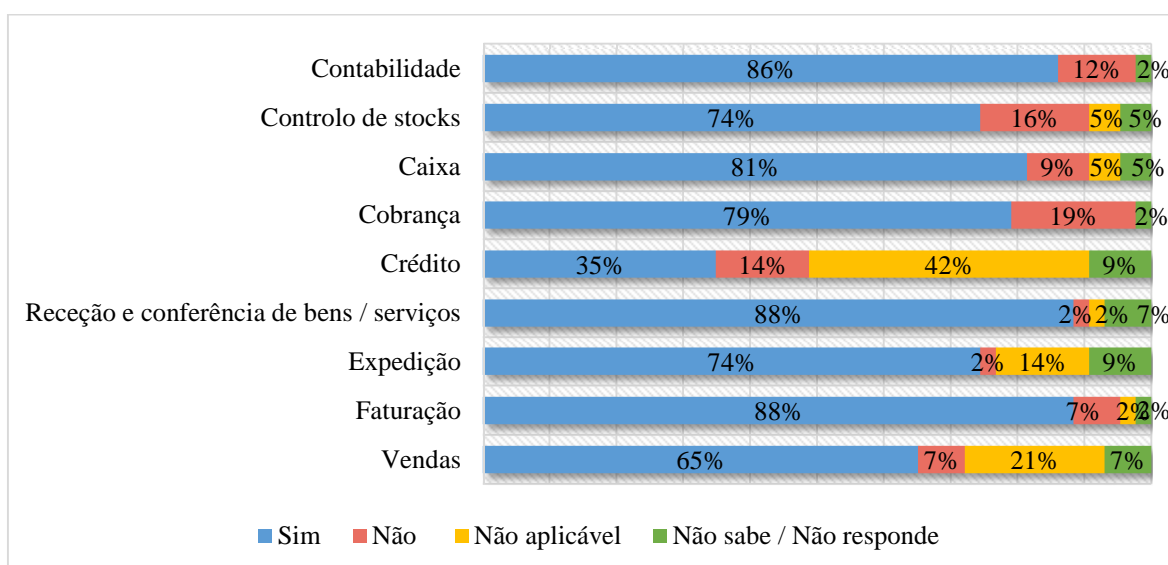
Apesar dos valores significativos, apenas 55% dos SFA respondentes afirmaram que cumprem sempre com a definição de funções, o que poderá estar relacionado com a pouca expressividade da existência de manuais de procedimentos (Gráfico 5.5).

Gráfico 5.5 – Respeito pela definição de funções.



A maioria das funções de contabilidade e faturação são exercidas por departamentos diferentes, dando cumprimento ao princípio da segregação de funções, separação ou divisão de funções. As funções contabilísticas e operacionais devem estar separadas por forma a impedir que determinada pessoa tenha o controlo físico de um ativo e, simultaneamente, tenha a seu cargo os registos a ele inerentes (Gráfico 5.6).

Gráfico 5.6 – Verificação da independência de departamentos.



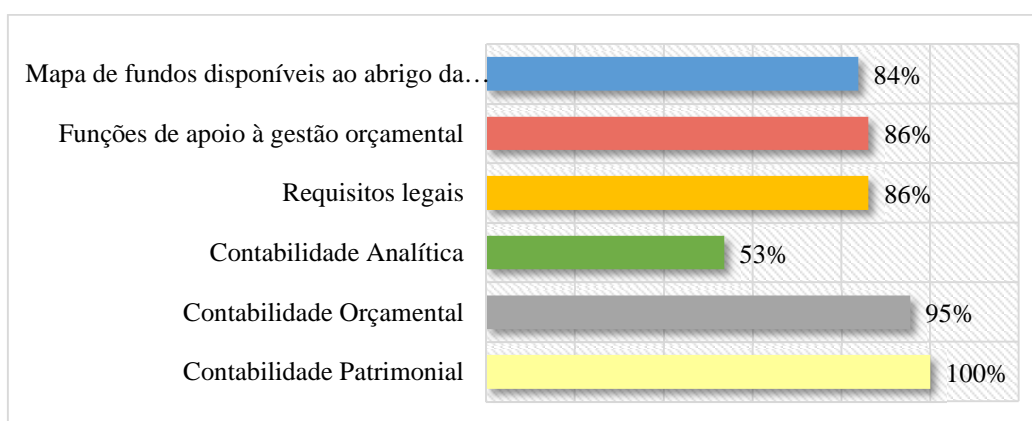
Por forma a identificar se os organismos utilizavam os três tipos de contabilidade a que alude o POCP e planos setoriais (patrimonial, orçamental e analítica) e se possuíam um sistema informático que lhes permita obter resultados, os SFA foram questionados sobre a sua existência.

Por análise aos resultados obtidos, apresentados no Gráfico 5.7, constata-se que um respondente da Presidência do Conselho de Ministros não se encontram a utilizar contabilidade orçamental, sendo que de acordo com o Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de julho, esta é de carácter obrigatório. Por outro lado, 100% utiliza a contabilidade patrimonial, mas apenas 53% utiliza a contabilidade analítica. De uma forma geral os SFA ainda não se encontram a cumprir por completo as disposições legais, nomeadamente no que se refere à utilização de contabilidade analítica.

Quando questionados sobre a existência de sistema contabilístico que cumpra com os requisitos legais e que sirva de apoio à gestão orçamental, 86% dos respondentes afirma que o sistema detém estas características (Gráfico 5.7).

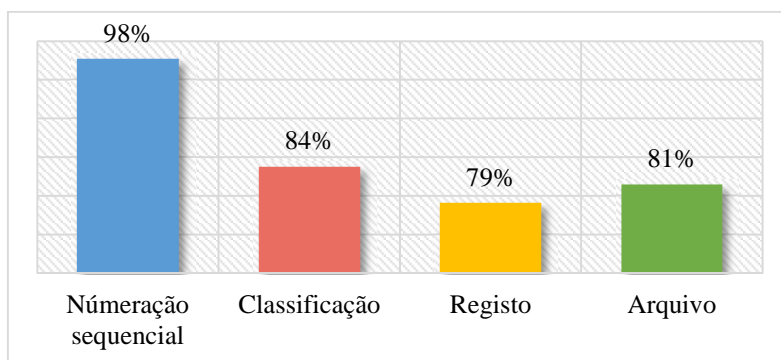
Nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, todas as entidades, quer tenham ou não pagamentos em atraso, devem determinar os fundos disponíveis até ao 5.º dia útil de cada mês. Neste sentido, verifica-se que 84 % (Gráfico 5.7) dos respondentes elabora o Mapa de Fundos Disponíveis, por orgânica, no entanto, 16% dos respondentes não obtém essa informação do sistema contabilístico, tendo de recorrer a outras aplicações.

Gráfico 5.7 – Existência sistema informático integrado.



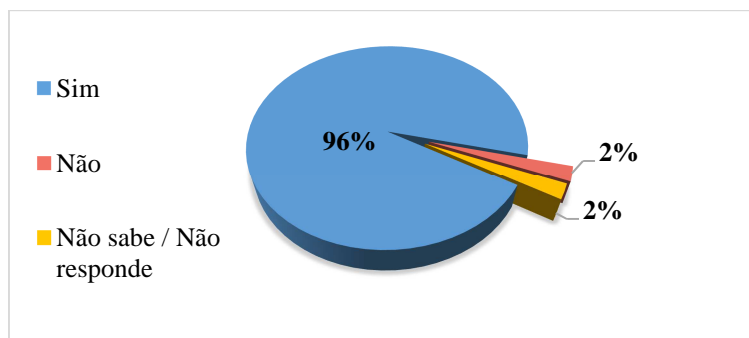
Todos os documentos que representem atos administrativos fundamentais deverão ser alvo de organização interna e respeitar o processo administrativo. Uma das formas de controlo mais utilizadas respeita à numeração sequencial de documentos, o que é respeitado por 98% dos respondentes. No que refere à classificação (84%), registo (79%) e arquivo (81%), esta taxa tende a diminuir, o que na opinião da autora é justificável pela existência de organizações externas que prestem este tipo de serviço (Gráfico 5.8).

Gráfico 5.8 – Processo administrativo.



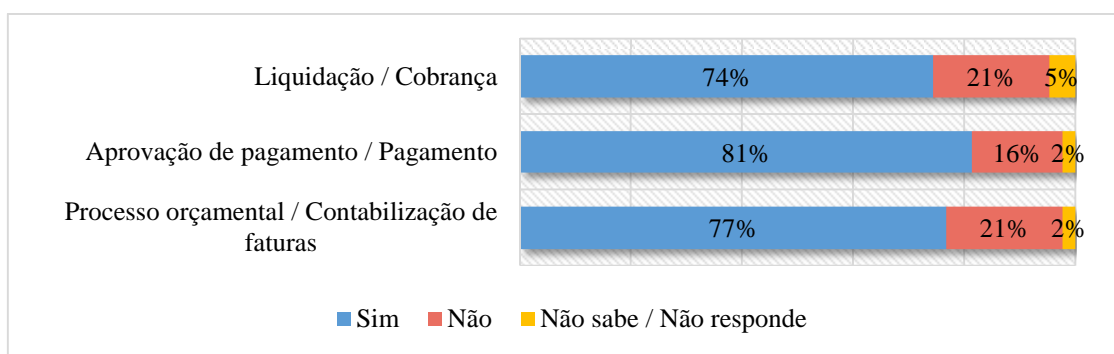
Atendendo a que todos os documentos escritos que constituem os processos administrativos internos deverão sempre identificar as assinaturas dos responsáveis, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 135/99, de 22 de abril, verifica-se que os SFA estão sensibilizados (96% dos respondentes) para a importância da utilização deste procedimento, tal como demonstra o Gráfico 5.9.

Gráfico 5.9 – Assinatura dos responsáveis.



Também a nível de procedimentos internos em que a LEO obriga à segregação de funções no que respeita às funções de liquidação e cobrança de receita, cerca de 21% dos respondentes não respeita este princípio, tal como demonstra o Gráfico 5.10. No que concerne à separação entre quem aprova o pagamento e quem o efetua também se verifica um incumprimento na ordem dos 16%. Por fim verifica-se que 21% dos respondentes que efetuam o processo de despesa orçamental não registam contabilisticamente os documentos.

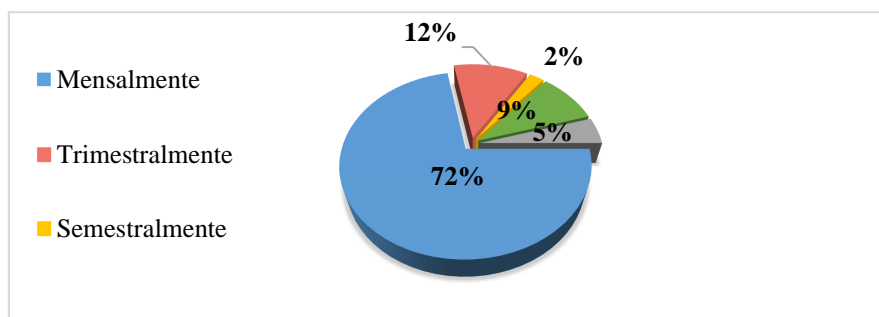
Gráfico 5.10 – Independência de departamentos.



5.2.1.2. Disponibilidades

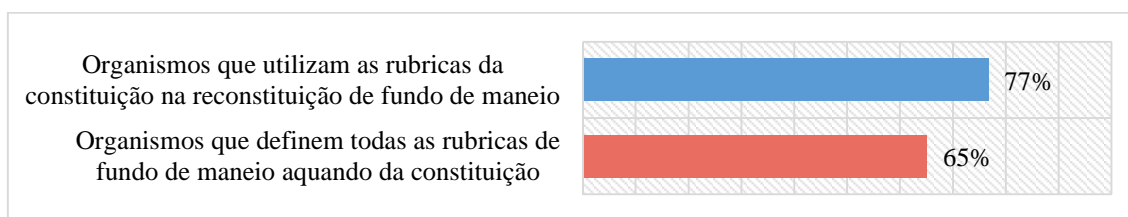
A utilização de mecanismos de controlos detetivos visam identificar fatos indesejáveis procurando corrigi-los, como sendo a realização de reconciliações bancárias. De todos os respondentes, ainda existe um número significativo (28%) que não atribui a devida importância a este procedimento, que deveria ser realizado mensalmente (Gráfico 5.11).

Gráfico 5.11 – Realização de reconciliações bancárias.



Relativamente à utilização do fundo maneiio apenas 65% dos SFA respondentes define no início do ano as rubricas orçamentais onde pretende gastar a verba atribuída. Este fato pode conduzir a que durante o ano, a reconstituição do fundo maneiio seja efetuada em rubricas que não foram definidas, como se observa em 23% dos respondentes, contrariamente aos 77% que cumprem com o definido no início do ano (Gráfico 5.12).

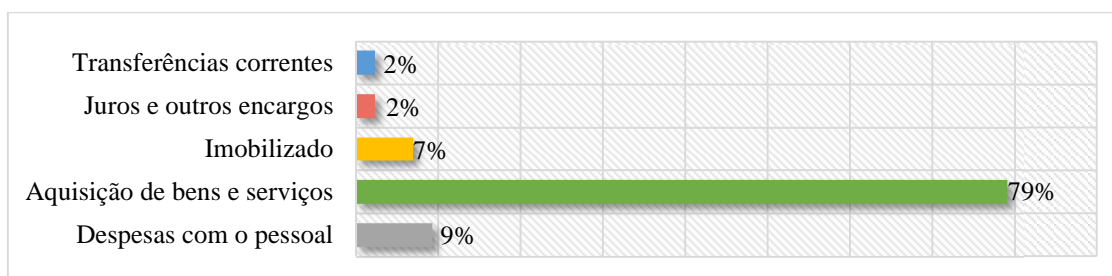
Gráfico 5.12 – Definição das rubricas de fundo de maneiio.



Pela sua natureza, o fundo de maneiio considera-se uma reserva de valores, para pagamento de despesas urgentes e inadiáveis. Os requerentes estão sensibilizados para esta definição, na medida em que 79% das respostas obtidas respeitam à aquisição de bens e serviços, como se confirma pela análise do Gráfico 5.13. A utilização do fundo de maneiio deve ser sempre encarada como uma situação excecional, devendo apenas ser utilizado para aquisições de pequenos montantes nas quais não se possam seguir os trâmites normais que se devem observar na aquisição de bens/serviços.

Verifica-se no entanto uma tendência para o pagamento de outro tipo de despesas, como sendo, despesas com o pessoal (9%) e de bens de capital (7%).

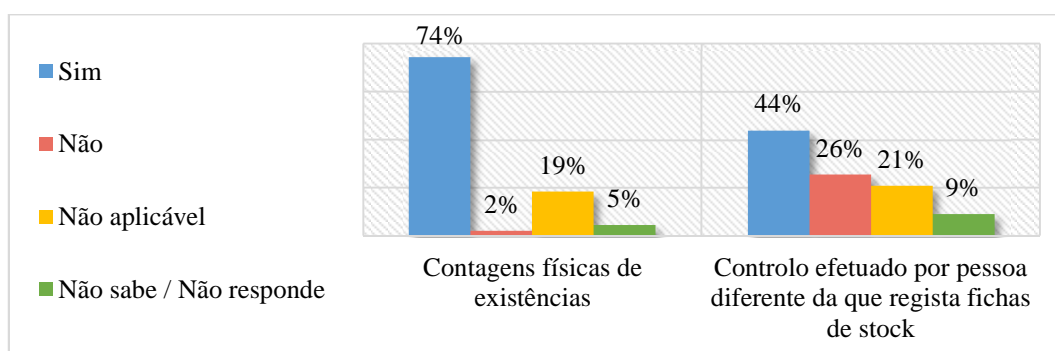
Gráfico 5.13 – Utilização de fundo de maneiio.



5.2.1.3. Existências

No que respeita à área patrimonial das existências, verifica-se que cerca de 20% dos respondentes não possuem esta área no seu Balanço (Gráfico 5.14). Mas no que respeita aos demais, verifica-se que as organizações estão sensíveis à importância da realização de contagens físicas periódicas, conforme se demonstra no Gráfico 5.14 (cerca de 74% dos SFA). Esta análise permite proceder, em devido tempo, às respetivas regularizações contabilísticas, caso seja necessário. De uma forma geral, o registo das fichas de inventário é efetuado por pessoa diferente da controla e manuseia fisicamente as existências em armazém (44%), sendo que ainda existe um número considerável que não respeita o princípio da segregação de funções.

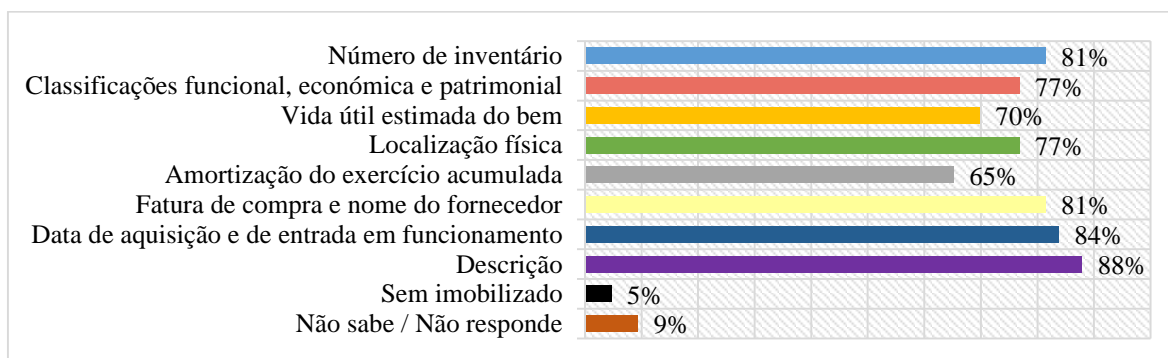
Gráfico 5.14 – Controlo de existências.



5.2.1.4. Imobilizado

Foram tidas em consideração um grupo de questões com vista a analisar os procedimentos instituídos numa das áreas ditas mais críticas dos serviços públicos, o imobilizado. Quando questionados sobre os dados que constam da ficha de imobilizado, verifica-se que mais de 80% dos SFA respondentes que possuem imobilizado, aparenta ter uma ficha completa. Contudo estes dados podem não estar atualizados visto que apenas 65% das fichas apresentam os dados referentes à imputação sistemática da amortização anual, tal como demonstra o Gráfico 5.15.

Gráfico 5.15 – Elementos constantes da ficha de imobilizado.



Muitas das deficiências nesta área podem ser justificadas pelo nível ainda reduzido de inspeções físicas periódicas efetuadas, aproximadamente 56% dos respondentes com imobilizado (Gráfico 5.16). A falta de procedimentos instituídos, como sendo um regulamento ou manual, pode ser uma das causas para esta insuficiência. Estas inspeções poderiam permitir a deteção de bens imobilizados que foram possivelmente abatidos ou mudaram de instalações e que, por algum motivo, essa informação não consta da ficha de imobilizado. No entanto, verifica-se que cerca de 73% dos respondentes realizam de forma periódica conciliações entre as fichas de imobilizado e os registos contabilísticos e que cerca de 71% efetua etiquetagens de imobilizado.

No que respeita aos procedimentos de inventariação dos bens, uma grande percentagem dos respondentes efetua o seu registo em mapa apropriado mas, no entanto, apenas 47% identifica por quem foi efetuado processo (Gráfico 5.17).

De uma forma geral existe cumprimento dos requisitos mínimos para controlo de bens de capital mas, no entanto, falta instituir um Regulamento de inventariação do património.

Gráfico 5.16 – Atividades de controlo de imobilizado.

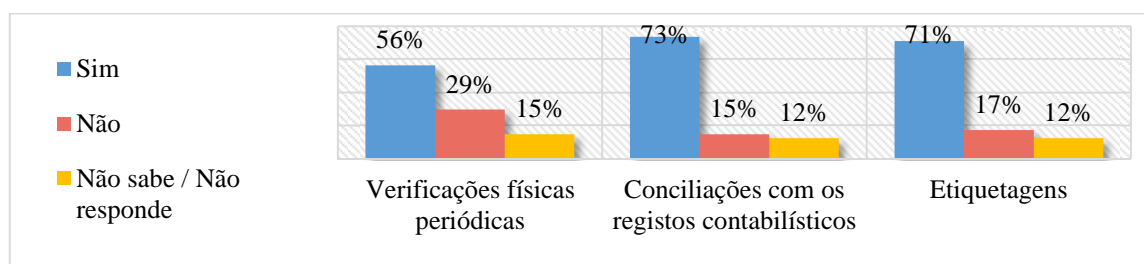
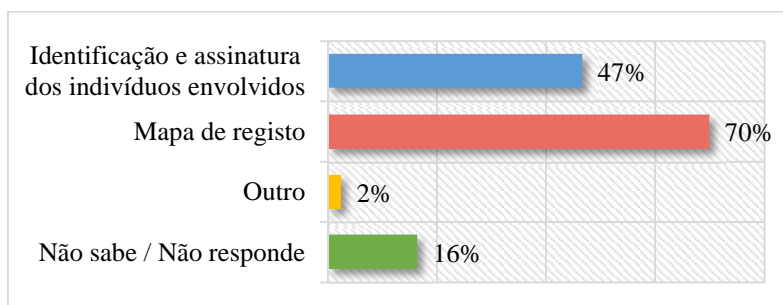


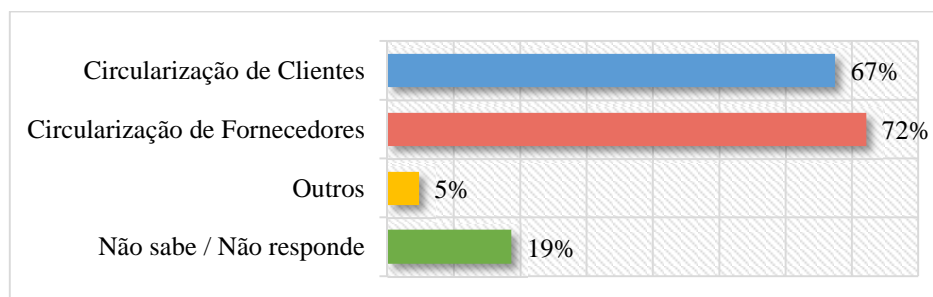
Gráfico 5.17 – Procedimentos de inventariação.



5.2.1.5. Terceiros

O controlo de dívidas deverá ser efetuado através de reconciliação mensal das principais contas de fornecedores ou clientes. Para este efeito, procurou-se saber se os SFA têm procedimentos de circularização, concluindo-se que cerca de 72% dos respondentes circulariza os fornecedores, 67% fá-lo aos clientes e 5% afirma adotar este procedimento com os beneficiários e os outros devedores e credores (Gráfico 5.18).

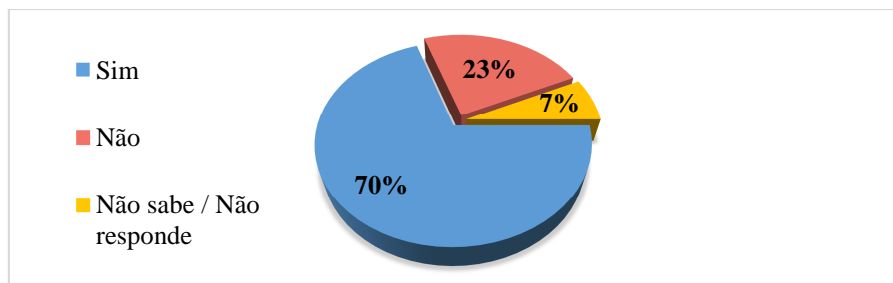
Gráfico 5.18 – Processo de circularização.



No que concerne ao registo da receita, e por forma a dar cumprimento aos princípios contabilísticos, pretende-se validar se os organismos estão sensibilizados para o seu registo independentemente da cobrança ter sido ou não efetuada. No entanto, segundo o Gráfico 5.19, em matéria de transparência, existe uma parte significativa dos SFA (23%) que não procede ao cumprimento do princípio da especialização.

Este fato pode enviesar os mapas patrimoniais, na medida em que pode não retratar a realidade do organismo.

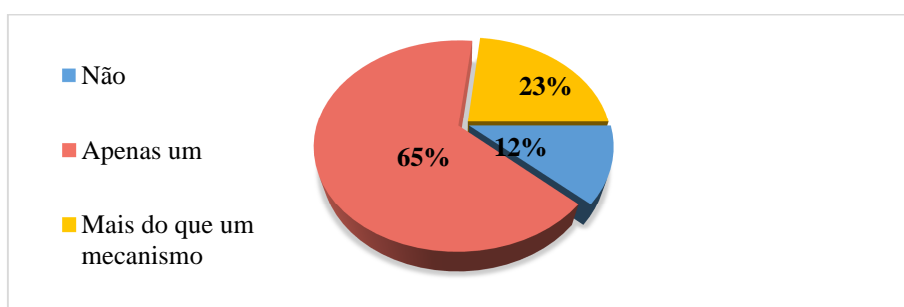
Gráfico 5.19 – Registo da receita independentemente da cobrança.



5.2.1.6. Recursos humanos

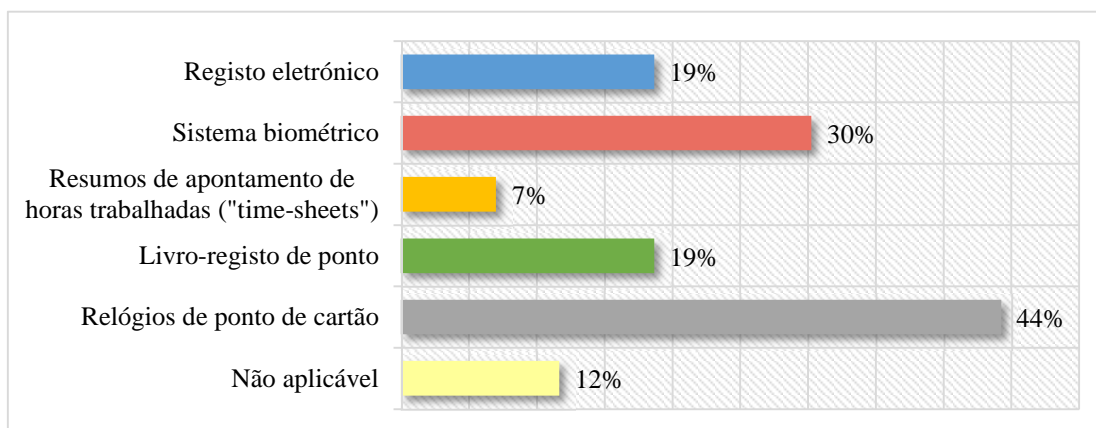
Procurou-se, ainda, saber se os SFA apresentam mecanismos de controlo de pontualidade e assiduidade dos funcionários, que deverá ser efetuada, preferencialmente, por mecanismos eletrónicos. Do total de respondentes, 88% afirma utilizar estes mecanismos como forma de controlo de acessos, sendo que, segundo o Gráfico 5.20, 23% utilizam mais do que um, o que na opinião da autora, pode dever-se à existência de descentralização de orgânicas.

Gráfico 5.20 – Existência de mecanismos de controlo.



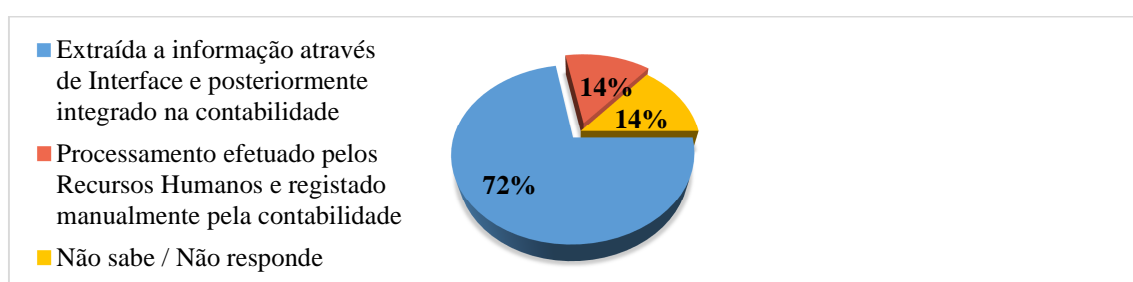
Verifica-se uma grande utilização de relógios de ponto de cartão, no entanto, cada vez mais se denota uma evolução para a utilização de sistemas biométricos (Gráfico 5.21).

Gráfico 5.21 – Sistemas de controlo de assiduidade.



O processo de pagamento de vencimentos deverá ser elaborado na secção de pessoal, devendo evidenciar prova de que as quantias pagas correspondem às apuradas. Tratando-se de um processo tão delicado, e por forma a impedir possíveis tentativas de fraude cerca de 72% dos respondentes efetuam o processo informaticamente. Este procedimento demonstra a existência de um sistema integrado que permite uma menor intervenção por parte de quem regista o processo contabilisticamente (Gráfico 5.22).

Gráfico 5.22 – Procedimentos de registo de vencimentos.



5.2.2. Diferenciação dos sistemas de controlo interno entre ministérios

Apesar de a proporção de respostas obtidas, por ministério, não representar de forma fiel o Universo serão analisadas as respostas que perfaçam pelo menos 25% do universo de um ministério e que cumulativamente tenha mais de uma resposta.

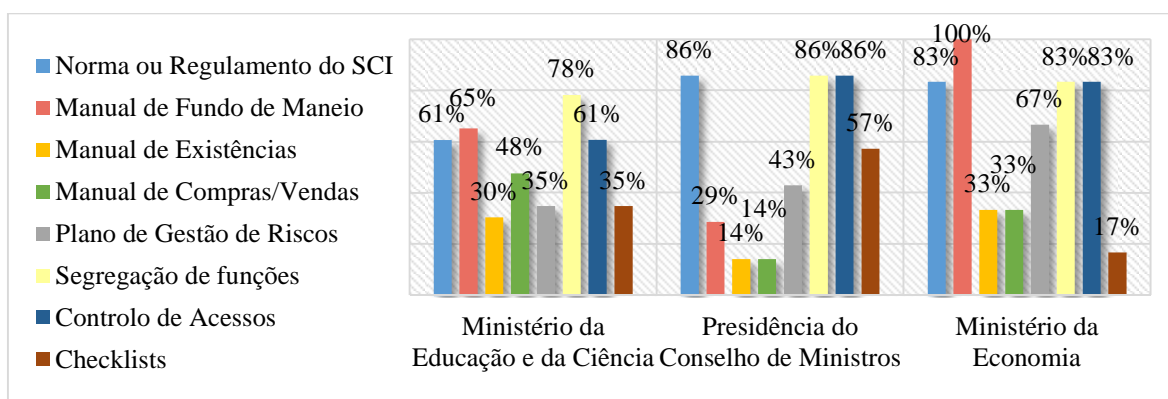
Atendendo às condições estabelecidas apenas nos é permitido analisar as possíveis

diferenças entre o Ministério da Educação e da Ciência (MEC), a Presidência do Conselho de Ministros (PCM) e o Ministério da Economia (ME), tal como se pode verificar pelo Apêndice VIII.

A análise efetuada tem por base os ministérios que afirmam ter norma de controlo interno, o que no caso do MEC é de 61%, na PCM é de 86% e no ME de 83%. Quando questionados sobre a existência de manuais de procedimentos, evidencia-se a existência de manuais de FM, sobretudo no ME onde todos os respondentes afirmaram ter este manual. Ao nível de procedimentos escritos de existências estes valores tendem a diminuir, destacando-se no MEC e ME, onde apresentam valores semelhantes (30% e 33%, respetivamente), já o manual de compras/vendas é mais utilizado no MEC comparativamente aos demais (Gráfico 5.23).

Das respostas obtidas pode ler-se que, a nível de instrumentos de controlo, é no ME onde existe maior foco na elaboração de Planos de Gestão de Riscos (67%), contrariamente à utilização de *checklists* onde este instrumento é utilizado por apenas 17% dos respondentes do ME mas assume maior ênfase na PCM com 57% de respostas. A segregação de funções e a existência de controlo de acessos é transversal a todos ministérios em análise, sendo contudo mais notório na PCM.

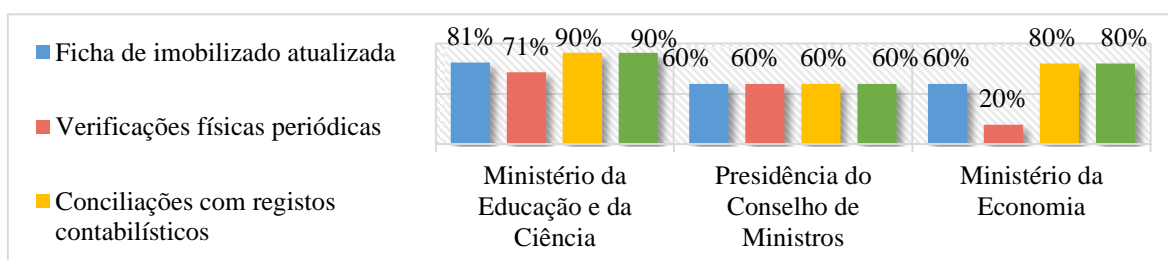
Gráfico 5.23 – Existência de instrumentos de controlo interno entre ministérios.



Na área patrimonial do imobilizado, os respondentes do ME são os que efetuam menos verificações físicas periódicas (20%), este fato pode conduzir a possíveis irregularidades nas DF, na medida em que sobrevaloriza o ativo (Gráfico 5.24). Dos respondentes da PCM

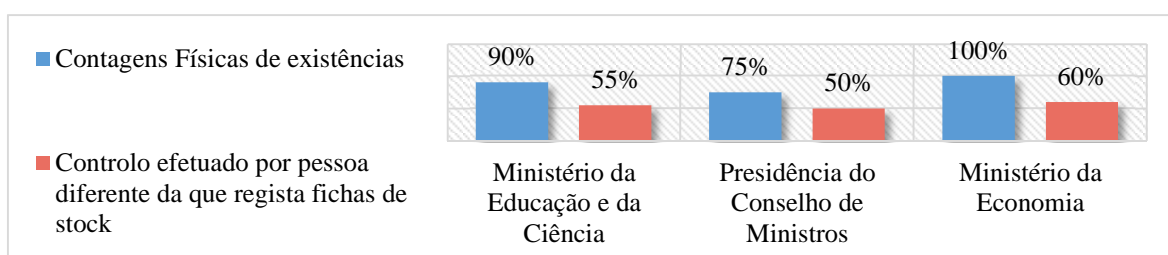
verifica-se que 60% efetua todos os procedimentos em análise mas, é no MEC que estão instituídos em maior percentagem os processos de controlo relacionados com a área do imobilizado (Gráfico 5.24).

Gráfico 5.24 - Verificação de procedimentos de imobilizado entre ministérios.



Trabalhando apenas com as respostas de organismos que têm existências no Balanço, verifica-se que é no ME que prevalece a instituição de procedimentos de contagens físicas, no entanto é o ministério que menos respeita a segregação de funções, na medida em que 40% dos respondentes conjuga as funções de contagens físicas de existências com o registo de fichas de *stock*. (Gráfico 5.25).

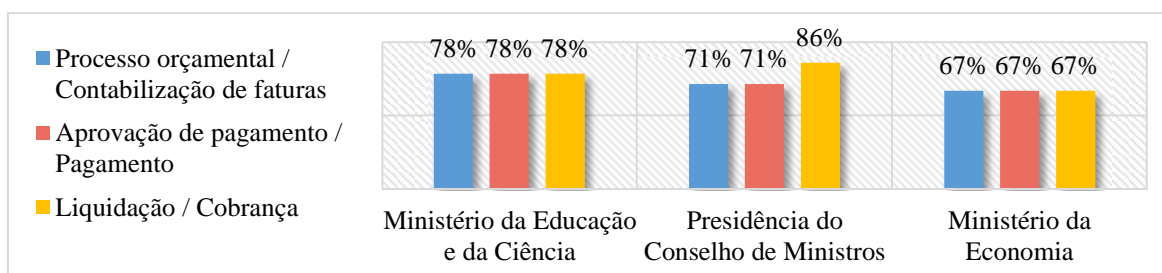
Gráfico 5.25 – Verificação de procedimentos de existências entre ministérios.



Através do Gráfico 5.26, observa-se que apesar do ME ser congruente nos seus processos, na medida em que cumpre com os princípios estabelecidos na LEO, apenas 67% respeita a segregação de funções, sendo o ministério onde este princípio é menos respeitado. Por outro lado, o MEC é o mais coerente nos procedimentos que adota, com percentagens de 78%. Salienta-se que a PCM é o ministério que mais respeita este principio atendendo a que 86% dos respondentes que efetuam o registo da liquidação de receita difere de quem

efetua a cobrança.

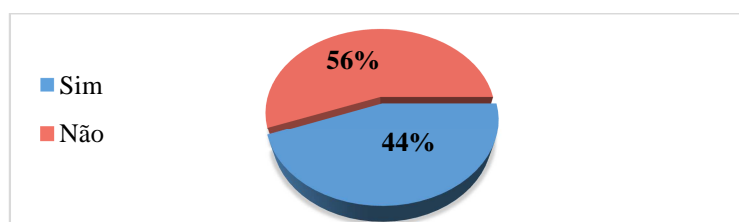
Gráfico 5.26 – Verificação da independência de departamentos entre ministérios.



5.2.3. Relação entre os SFA que têm normas de controlo interno com a existência de um gabinete/ departamento de auditoria interna

Conforme se demonstra no Gráfico 5.27, de uma forma geral, os organismos não estão sensibilizados para a importância da existência de um gabinete ou departamento de auditoria interna. Cerca de 56% dos respondentes afirmam possuir departamento de auditoria interna. Este pode ser justificado por impeditivos legais ou, atendendo à atual conjuntura económica que o país atravessa, por reduções orçamentais.

Gráfico 5.27 – Verificação da existência de auditoria interna.



Pretendeu-se testar a associação entre a existência de uma norma de controlo interno e o fato do SFA ter um departamento de auditoria interna. É uma correlação positiva, como se verifica pelo Quadro 5.1, porém a aproximação ao valor 0 (0,36), indica a inexistência de relação linear entre as duas variáveis definidas, o que indica que a uma maior taxa de SFA com norma de controlo interno pode não estar associado a uma maior taxa de organismos com departamento de auditoria interna.

Quadro 5.1 – Correlação entre a existência de norma de controlo interno e de auditoria interna.

		O Serviço e Fundo Autónomo possui NCI ou Regulamento do SCI	Existe um Departamento de Auditoria Interna
O Serviço e Fundo Autónomo possui NCI ou Regulamento do SCI	Correlação de Pearson	1	,360*
	Sig. (2 extremidades)		,018
	N	43	43
Existe um Departamento de Auditoria Interna	Correlação de Pearson	,360*	1
	Sig. (2 extremidades)	,018	
	N	43	43

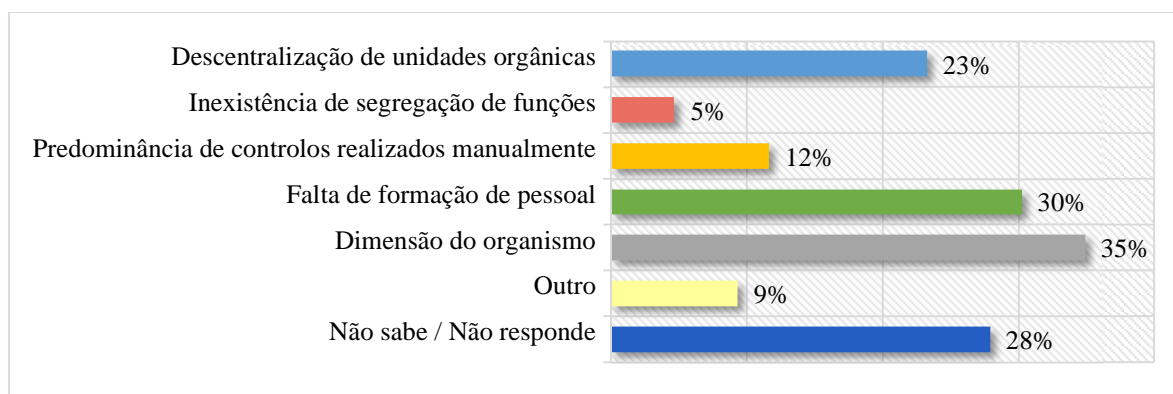
*. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

5.2.4. Fatores limitativos à ação do controlo interno

Atendendo a que só um adequado SCI permite uma segurança razoável na prevenção, limitação e deteção de erros, procurou-se identificar, junto dos responsáveis, quais os condicionantes ao desenvolvimento de um eficaz SCI.

Quando confrontados com uma possível ineficiência do controlo interno (Gráfico 5.28), os SFA atribuem maior importância à dimensão do organismo (35% dos respondentes) e à falta de formação (30% dos respondentes). Um número substancial de respostas (9% dos respondentes) imputa a culpa a outros fatores, como sendo, a má organização, a falta de integridade do pessoal, a falta de autorizações superiores ou a escassez de recursos humanos.

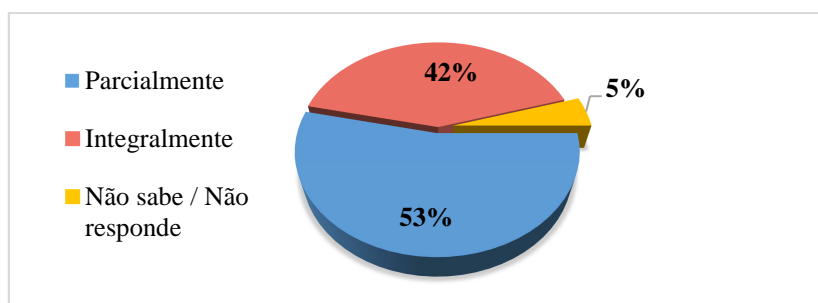
Gráfico 5.28 – Verificação de possíveis fatores limitativos à ação do controlo interno.



No que respeita ao cumprimento do estabelecido no plano anual de atividades, verificou-se que, de uma forma geral, cerca de 53% (Gráfico 5.29) dos SFA não cumprem com o previsto, indiciando uma possível falha na eficácia do controlo interno. Os respondentes nomeiam como principais fatores:

- Falta de instrumentos de gestão de pessoal;
- Ausência de recursos humanos;
- Falta de empenho por parte dos colaboradores e principalmente de uma chefia exemplar;
- Menor atividade e conseqüente diminuição de receitas;
- Insuficiente estabilização orçamental a médio prazo;
- Insuficiente dotação orçamental;
- Má organização;
- Conjuntura instável e alterações legislativas;
- O Plano Anual de Atividades não é um exercício de planeamento encarado com a importância devida;
- Ambição dos objetivos;
- Insuficiente estabilização orçamental a médio prazo;
- Insuficiente dotação orçamental.

Gráfico 5.29 – Verificação do cumprimento do Plano de Atividades.



6. CONCLUSÃO

Com o desenvolvimento deste trabalho de dissertação pretendeu-se contribuir para um maior conhecimento do controlo interno existente na Administração Pública portuguesa. Trata-se de uma temática pouco explorada, mas que assume uma importância primária no que respeita à gestão do financiamento público.

Na primeira parte desta dissertação foi efetuada a caracterização do Sistema de Controlo Interno na Administração Financeira do Estado, a par da ligação à Reforma Administrativa e Financeira do Estado.

Neste capítulo serão apresentadas as principais conclusões recolhidas no âmbito do estudo empírico, que visam responder às hipóteses definidas, assim como apresentar as principais limitações sentidas pela autora na elaboração deste trabalho. Pretende-se igualmente focar algumas orientações que se julgam relevantes para uma pesquisa futura.

6.1. Verificação das hipóteses de investigação

Neste ponto procede-se à análise das hipóteses de investigação formuladas no âmbito da presente investigação.

H1: Os SFA detêm mecanismos e instrumentos de controlo aprovados em regulamentos.

Através das respostas obtidas, verifica-se que ainda não se encontra disseminada na Administração Pública a importância do estabelecimento de normas de controlo interno.

Apesar da resistência à fixação de normativos, verifica-se uma tendência para a definição do regulamento do fundo de manuseio e da área de compras/vendas. Relativamente à presente hipótese de investigação não existe sensibilidade para a importância de mecanismos de controlo aprovados, que estabeleça procedimentos para todo o SFA. No entanto, verifica-se que os serviços possuem normas, manuais e instrumentos para as áreas que por si são consideradas mais importantes. Conclui-se assim, que a presente hipótese se encontra parcialmente verificada.

H2: Os procedimentos de controlo instituídos são adequados à salvaguarda, exatidão e integridade dos registos contabilísticos.

A segregação de funções e o controlo de acessos são os mais utilizados como procedimentos de controlo, apesar da falta de existência um plano organizativo que fixe e delimite as funções do pessoal, o que coloca em causa se são devidamente respeitados.

No que concerne ao processo administrativo, existe uma tendência para o respeito pela numeração sequencial de documentos oficiais, mas no entanto não é conclusivo o procedimento adotado para a classificação e registo.

Atendendo aos diversos riscos a que uma organização está sujeita, verifica-se no entanto a existência de poucas medidas preventivas, que visem o cumprimento dos princípios previstos na LEO.

Por este fato é possível concluir relativamente à presente hipótese de investigação que não existem procedimentos de controlo instituídos adequados à salvaguarda, exatidão e integridade dos registos contabilísticos, logo não se verifica esta hipótese.

H3: Os SFA respeitam o conceito legal de fundo de maneiio.

No que se refere à hipótese sobre o cumprimento pelo conceito legal de fundo maneiio, é possível de ser verificada. Sendo esta a área que se assume com maior relevância a nível de instituição de procedimentos, um número considerável respeita a premissa de apenas utilizar esta cativação de verba para despesas que estejam classificadas como bens/serviços de carácter urgente. Verifica-se porém, que apesar de no início do ano, a verba ser direcionada para um tipo de despesa, existe uma tendência para não respeitar esta classificação.

H4: Os SFA são detentores de um sistema informático integrado.

Foi possível verificar a hipótese de investigação no que se refere à existência de um sistema informático integrado, na medida em que, existe um sistema contabilístico que cumpre com requisitos legais, que forneça apoio à gestão orçamental e que disponibilize os Fundos Disponíveis ao abrigo da LCPA. Também a nível de processamento de remunerações existe uma tendência para a utilização de integração direta de ficheiros contabilísticos, evitando assim a possibilidade de erro adjacente à intervenção de terceiros no processo.

No que respeita à utilização da vertente da contabilidade analítica, ainda existe pouca

sensibilidade para a sua importância, sendo que não é utilizada por uma parte significativa dos SFA.

H5: São efetuadas verificações físicas periódicas aos bens imobilizados.

Não foi possível verificar a hipótese de investigação no que se refere à inventariação do imobilizado. Confirma-se que existem poucos procedimentos implementados, justificado pela falta de regulamento interno que defina regras. Este fato permite concluir que as fichas de bens imobilizados tenderão a estar desatualizadas, na medida em que carecem de revisão por parte dos organismos.

H6: São efetuadas contagens físicas periódicas das existências.

No que concerne às existências, verifica-se uma tendência crescente para a elaboração de contagens físicas periódicas. Apesar de este controlo assumir uma maior relevância em empresas comerciais e industriais, os SFA que detêm ativos para venda, ao efetuarem este processo de forma cíclica, evitam uma contagem total com data de fim de ano.

Verifica-se também que existe uma tendência para que a mesma pessoa que regista as fichas de existências execute a tarefa de contagem física, havendo maior propensão a furtos, o que leva a considerar esta área como crítica. No entanto, a hipótese em causa verifica-se.

H7: Existem ministérios com maior número de controlos instituídos

Apesar da amostra em causa ter limitado a análise, verifica-se que consoante a área em análise, existem ministérios que prevalecem. O Ministério da Educação e da Ciência tem implementados mais controlos a nível do imobilizado, o Ministério da Economia a nível das existências e a Presidência de Conselho de Ministros destaca-se a nível da segregação de funções entre a liquidação e cobrança de receita. Na verificação de diferenças entre ministérios, observa-se que a hipótese se confirma.

H8: Os SFA que têm normas de controlo interno têm um gabinete/ departamentos de auditoria interna.

A hipótese de investigação não se verifica, dado que não existe relação direta entre a existência de norma de controlo e um departamento de auditoria interna. Constata-se que uma parte significativa dos organismos não tem um departamento que os auxilie e funcione

como apoio à gestão. Deste modo, não se verifica a hipótese em estudo.

H9: Os SFA consideram que existem fatores limitativos à ação do controlo interno.

Na verificação de fatores limitativos à ação do controlo interno, a dimensão do organismo é apontada como principal razão seguida da falta de formação do pessoal. Em situações cujo organismo seja pequeno poderá estar em causa a relação custo/benefício da implementação de determinados controlos mais dispendiosos. Por outro lado em organismos com alguma dimensão, que sofram de falta de formação, por imperativos orçamentais, poderá ser uma situação de alarme. Denota-se um descontentamento global nas respostas obtidas, sendo que uma grande maioria atribui responsabilidades às chefias pela falta de organização interna, falta de incentivos morais, excessivos cortes orçamentais o que leva a um consequente incumprimento pelo estabelecido no plano. Deste modo, considera-se que esta hipótese se verifica.

6.2. Principais conclusões

Desde a reforma estrutural do Estado de Direito, mais conhecida por Reforma Administrativa e Financeira do Estado, que se verificou uma das maiores reformas das finanças públicas, de onde se denotou uma evolução no domínio do controlo da gestão pública. A aprovação do POCP foi considerada por muitos autores, como uma das medidas de maior significado no processo de reformulação, na medida em que se estabeleceu a uniformização dos requisitos contabilísticos por forma a obter uma correta administração dos recursos financeiros. Neste âmbito emerge o Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, que institui o Sistema de Controlo Interno na Administração Financeira do Estado, como sendo um modelo estruturado que permite coordenação dos diversos intervenientes, constituído pela Direção Geral do Orçamento, Inspeção Geral das Finanças e Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, atuando a vários níveis, operacional, estratégico e setorial.

Neste âmbito, procurou-se estudar a contribuição que o controlo interno pode ter nos Serviços e Fundos Autónomos. Para tal foram utilizados inquéritos que permitiram recolher o máximo de informação sobre a temática em estudo.

No que respeita aos objetivos que foram elencados, o primeiro consistia em determinar,

segundo a avaliação do sistema de controlo interno instituído nos diversos organismos, quais os pontos fortes e fracos nas diversas áreas financeiras e patrimoniais.

Verifica-se que na sua maioria os Serviços e Fundos Autónomos não possuem uma norma de controlo interno nem estão sensibilizados para a sua importância, conseqüentemente existem áreas consideradas críticas. Constata-se que muitos dos controlos efetuados se baseiam na segregação de funções, apesar de não existir definição de tarefas. Uma parte significativa das medidas de controlo sobre as quais incidem as perguntas do questionário, carecem de implementação, mais concretamente na área de imobilizado. A área patrimonial do imobilizado carece de procedimentos, mas no entanto grande parte dos Serviços e Fundos Autónomos efetua reconciliações entre as fichas de imobilizado e os registos contabilísticos, assim como procede à etiquetagem dos mesmos, sendo este um dos pontos fortes mais relevantes.

No que concerne à área das existências conclui-se que não é uma das áreas mais relevantes dos Serviços e Fundos Autónomos, sendo conseqüentemente das menos controladas, ou nos casos em que o são, não se verifica a segregação de funções.

Sendo o conceito de fundo de maneo uma área transversal a todos os Serviços e Fundos Autónomos, é também a que é sujeita à instituição de procedimentos escritos pela maior parte dos ministérios. No entanto, em algumas situações a utilização desta verba não é utilizada nas classificações orçamentais para o qual foi constituído, sendo um dos pontos fracos apontados pelo TC em algumas auditorias efetuadas.

A existência de um sistema de informação integrado, era um dos objetivos que constavam do plano de ação do Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno para o ano de 2000. Atualmente verifica-se como um dos pontos fortes, na medida em que é composto por vários tipos de contabilidade, fornece apoio à gestão orçamental.

O segundo objetivo consistia em averiguar se existe diferenciação nos sistemas de controlo interno entre ministérios.

Verifica-se que há uma variabilidade de controlos entre ministérios, na medida em que há diferentes formas de controlo adotadas, umas com maior relevância para uns do que outros.

Foi possível apurar, por exemplo, que o controlo do imobilizado parece assumir maior

importância no Ministério da Educação e da Ciência, enquanto que a Presidência de Conselho de Ministros atribui maior relevância ao controlo da segregação de funções na receita.

No que respeita ao quarto objetivo, pretendeu-se analisar se os Serviços e Fundos Autónomos possuem um departamento de Auditoria Interna que apoie a gestão e acompanhe a evolução do organismo.

A existência de um gabinete/departamento de auditoria interna permite avaliar se os serviços, direta e indiretamente pelo Estado, são eficazes, eficientes e economicistas. No entanto, por imperativos legais ou orçamentais os Serviços e Fundos Autónomos tendem a não ter esta atividade. Também se conclui que não há uma relação direta entre a existência de manuais de controlo interno e a existência de um gabinete/departamento de auditoria interna.

Procurou-se ainda, no objetivo cinco, determinar quais os fatores que os Serviços e Fundos Autónomos consideram limitativos à ação do controlo interno.

Foi possível concluir que a dimensão do organismo e a falta de formação de pessoal são apontadas como os principais entraves. Em situações cujo organismo seja pequeno poderá estar em causa a relação custo/benefício da implementação de determinados controlos mais dispendiosos. Por outro lado em organismos com alguma dimensão, que sofram de falta de formação, por imperativos orçamentais, poderá ser uma situação de alarme.

No que respeita à questão de investigação que norteou o presente trabalho sobre se os SFA possuem sistemas de controlo interno que garantam a sua boa governação, pode concluir-se que existe uma tendência para a criação de medidas e ações de controlo pontuais. A criação de um Conselho Coordenador impulsionou muitos Serviços e Fundos Autónomos a instituir procedimentos de controlo escritos. A missão dos órgãos de controlo, que fazem parte do Conselho, é apreciar a legalidade e regularidade praticada pelos serviços e organismos, através de ações de auditoria e controlo. Os serviços parecem estar vigilantes a estas auditorias, na medida em que existe uma maior preocupação em matéria de instrumentos de controlo.

O controlo interno modifica o meio e é por ele fortificado, aprimorando a governação pública, tendo como objetivo final a satisfação das necessidades das necessidades

coletivas. Contudo, confirma-se a existência de um elevado número de fatores limitativos à ação do controlo interno, por via de imperativos orçamentais ou por falta de normativos devidamente aprovados. Este fato aliado ao descontentamento do pessoal/funcionários pode conduzir à prática de erros, na medida em que não existem mecanismos que os detetem.

O crescente reforço que se verifica na qualidade dos sistemas de controlo interno e a sua eficácia tende a instituir práticas de boa governação dos recursos. No entanto, verifica-se que na sua maioria os Serviços e Fundos Autónomos não possuem uma norma de controlo interno nem estão sensibilizados para a sua importância, como consequência existirão áreas propensas à prática de fraudes, erros ou omissões que conduzirão a uma distorção das Demonstrações Financeiras.

6.3. Limitações da investigação

As principais limitações sentidas respeitam à não colaboração dos SFA na participação dos inquéritos, principalmente por determinados ministérios, dificultando a análise dos objetivos considerados. Não foi possível obter respostas por parte do Ministério da Defesa Nacional, do Ministério da Justiça, Ministério da Solidariedade, Emprego e Segurança Social, o que impossibilitou de todo a caracterização do controlo interno.

Um dos fatores que conduziram à pouca adesão dos SFA pode ser justificado com a sobreposição da disponibilização do inquérito com o período de férias dos Responsáveis pela Direção dos Serviços Administrativos e Financeiros. Também a nível de enquadramento teórico foi solicitado o apoio do TC, para a obtenção de dados mais atualizados, mas sem sucesso.

A nível de bibliografia atualizada, verifica-se que não existem muitas publicações que suportem a temática do controlo interno no setor público. Por sua vez, visto que a Inspeção-Geral das Finanças não tem planos de ação posteriores a 2000, disponibilizados ao público em geral, não foi possível efetuar comparações atendendo a realidades diferentes.

6.4. Sugestões para investigações futuras

Uma vez que os dados recolhidos são do tipo quantitativo, seria de sugerir dar continuidade a este estudo numa ótica qualitativa, através da utilização de outras ferramentas de observação, como a entrevista. Desta forma procurando encontrar o “porquê” dos resultados que foram obtidos, ou das não respostas. Seria igualmente interessante, para uma investigação futura, replicar o estudo em causa, permitindo analisar a evolução das respostas obtidas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AICPA – *Statement on Auditing Procedure 54 - Auditor's Study and Evaluation of Internal Control*. [Em linha]. Mississippi: University of Mississippi Library. Accounting Collection, Nov. 1972. [Consult. 12 jun 2014]. Disponível em: <http://clio.lib.olemiss.edu/cdm/ref/collection/deloitte/id/11025>.

AICPA – *Codification of auditing standards and procedures*. [Em linha]. Mississippi: University of Mississippi Library. Accounting Collection, Nov. 1973. [Consult. 11 jun. 2014]. Disponível em: <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/record=b1038018>.

ALBRECHT, W. Steve; ALBRECHT, Chad O.; ALBRECHT, Conan C.; ZIMBELMAN, Mark F. – *Fraud Examination*. 4ª ed. Mason: South-Western Cengage Learning, 2012. ISBN-13: 978-0-538-47084-1.

BAPTISTA, Domingos – *O Controlo Interno na Administração Pública*. In Guia Prático de Implementação de um Sistema de Controlo Interno na Administração Pública. Sintra: NPF Pesquisa e Formação, 2004. pp. 7-12.

BARBIER, Etienne – *Manual de Auditoria*. 2ª ed. Lisboa: Edições Cetop: 1999. ISBN 972-641-477-6.

CARPINTEIRO, José – *Novas Práticas do Controlo dos Dinheiros Públicos - A Corporate Governance*. In Subsídios para Modernizar a Auditoria pública em Portugal. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa, 2002. ISBN 972-8097-57-4. pp. 111-138.

CARVALHO, J. Eduardo – *Metodologia do Trabalho Científico – “Saber Fazer” da Investigação para Dissertações e Teses*. Lisboa: Escolar Editoria, 2009. ISBN 978-972-592-244-6.

CCSCI – *Manual de Auditoria do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado*. [Em linha]. (Dez. 2004). [Consult. 17 mar. 2014]. Disponível em: <http://www.igf.min-financas.pt/anexos-outras-entidades/anexos-ccsci/sci-manual-de-auditoria-pdf.aspx>.

CCSCI - *Livro Branco do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado* – [Em linha]. (Fev. 2000). [Consult. 17 mar. 2014]. Disponível em: <http://www.igf.min-financas.pt/anexos-outras-entidades/anexos-ccsci/sci-livro-branco-pdf.aspx>.

COMUNIDADES Europeias – *Manual do SEC 95 sobre o Défice e a Dívida das Administrações Públicas*. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias, 2009. ISBN 92-894-3235-7.

CORREIA, Francisco – *Revisão e Melhoria dos Métodos e Procedimentos de Controlo Interno*. In Guia Prático de implementação de um Sistema de Controlo Interno na Administração Pública. Sintra: NPF Pesquisa e Formação, 2004. pp. 31-45.

COSO – *Internal Control – Integrated Framework - Guidance on Monitoring Internal Control Systems* [Em linha]. Durham: COSO (Jan. 2009). [Consult. 17 mar. 2014]. Disponível em: http://www.ipai.pt/fotos/gca/coso_guidance_on_monitoring_intro_online1_0021_1271014488.pdf.

COSO – *Internal Control – Integrated Framework* [Em linha]. (mai. 1994). [Consult. 17 mar. 2014]. Disponível em: <http://www.snai.edu/cn/service/library/book/0-framework-final.pdf>.

COSTA, Baptista – *Auditoria Financeira – Teoria e Prática*. 9ª ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2010. ISBN 978-989-8305-11-4.

CUNHA, Maria – *Métodos e Procedimentos de Controlo Interno*. In Guia Prático de Implementação de um Sistema de Controlo Interno na Administração Pública. Sintra: NPF Pesquisa e Formação, 2004. pp. 47-70.

DIAMOND, Jack – *The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective*. [Em linha]. International Monetary Fund, Working Paper. (Mai. 2002) [Consul. 16 ago. 2014]. Disponível em: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp0294.pdf>.

DIREÇÃO Geral da Administração e do Emprego Público – *Organização da Administração do Estado*. [Em linha]. (2014). [Consul. 2 ago. 2014]. Disponível em: <http://www.dgaep.gov.pt/index.cfm?OBJID=a5de6f93-bfb3-4bfc-87a2-4a7292719839>.

DIREÇÃO Geral do Orçamento – *Manual de Procedimentos da Lei dos Compromissos e dos Pagamentos em Atraso*. [Em linha]. (Fev. 2013). [Consul. 24 ago. 2014]. Disponível em:

http://www.dgo.pt/servicoonline/Documents/LeiCompromissosPagamentosAtraso_Manual.pdf.

FARIA, Maria da Luz – *O controlo Externo do Tribunal de Contas e a Importância do SCI*. In Guia Prático de Implementação de um Sistema de Controlo Interno na Administração Pública. Sintra: NPF Pesquisa e Formação, 2004. pp. 75-98.

FORTIN, Marie-Fabienne – *O Processo de Investigação da Concepção à Realização*. Loures: Lusociência, 1996. ISBN: 972-8383-10-X.

FRANCO, António de Sousa – *Finanças Públicas e Direito Financeiro*. Volume I e II. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2007. ISBN 978-972-40-3119-4.

GABINETE de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais – *Manual Uma Ajuda Simplificada à Gestão*. [Em linha]. (Nov. 2008). [Consult. 12 jul 2014]. Disponível em: www.gepac.gov.pt/documentos/legislacao-organica/siadap-pdf.aspx.

GAMEIRO, António – *O Desenvolvimento do Trabalho de Auditoria*. In Guia Prático de implementação de um Sistema de Controlo Interno na Administração Pública. Sintra: NPF Pesquisa e Formação, 2004. pp. 211-225.

GARISO, Eva – *O Controlo Interno, Auditoria e Normas de Orientação*. In Guia Prático de implementação de um Sistema de Controlo Interno na Administração Pública. Sintra: NPF Pesquisa e Formação, 2004. pp. 13-30.

GOMES, Emília – *A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria*. Revista Revisores e Auditores 64 (2014) 8-31.

IAROSSO, Giuseppe – *O Poder da Conceção em Inquéritos por Questionário*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. ISBN:978-972-31-1373-0.

INSTITUTO Nacional de Estatística – *O Sistema Europeu de Contas – SEC 2010: Impacto nas Contas Nacionais Portuguesas*. [Consult. 20 ago. 2014]. Disponível em: http://www.ine.pt/ngt_server/attachfileu.jsp?look_parentBoui=215951043&att_display=n&att_download=y.

INTOSAI – *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. [Em linha]. (2004a). [Consult. 17 mar. 2014]. Disponível em: <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Yayinlar/INTOSAI.pdf>.

INTOSAI – *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management - GOV 9130*. [Em linha]. (2004b). [Consult. 11 jun. 2014]. Disponível em: http://www.issai.org/media/13341/intosai_gov_9130_e.pdf.

INTOSAI – *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in na Audit of Financial Statements - ISSAI 1240*. [Em linha]. (2010). [Consult. 24 ago. 2014]. Disponível em: http://www.issai.org/media/13096/issai_1240_e_.pdf.

INTERNACIONAL Federation of Accountants – *Governance in the Public Sector - A Governing Body Perspective*. [Em linha] (Ago. 2001) [Consult. 22 jul. 2014]. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>.

INTERNATIONAL Federation of Accountants – *International Standard on Auditing 315, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Through Understanding the Entity and its Environment*. [Em linha]. (Dez. 2009). [Consult. 13 set. 2014]. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>.

INTERNATIONAL Federation of Accountants – *International Standard on Auditing 240, The auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*. [Em linha]. (Nov. 2009). [Consult. 13 set. 2014]. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>.

MARÇAL, Nelson; MARQUES, Fernando – *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público*. Lisboa: Edições Sílabo, 2011. ISBN 978-972-618-623-6.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa – *Tendências Recentes de Abordagem à Contabilidade Pública em Portugal*. Revista de Contabilidade & Finanças. ISSN 1808-057X. 14:31 (2003).

MARQUES, Maria; ALMEIDA, José – *Auditoria no Sector Público: um Instrumento para a Melhoria da Gestão Pública*. Revista Contabilidade & Finanças. ISSN 1808-057X. 15:35 (2004).

MELO, Barbosa de – *A Importância do Controlo das Finanças Públicas no Âmbito das Atribuições de Fiscalização da Assembleia da República*. In O controlo interno na Administração Pública. Lisboa: Inspeção-Geral das Finanças, 1996. Depósito Legal: 117784/97.

MIGUEL, Paulo; LEE HO, Linda – *Levantamento tipo Survey*. In Metodologia de pesquisa em engenharia de produção e gestão de operações. Brasil: Elsevier, 2010. ISBN 978-85-352-3523-4.

MIRANDA, Jorge; SILVA, Jorge P. da – *Constituição da República Portuguesa, 7ª Revisão*. 5.ª ed. Lisboa: Principia Editora, 2005. ISBN: 9799728818738.

MOELLER, Robert – *Brink's Modern Internal Auditing*. 7ª ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2009. ISBN 978-0-470-29303-4.

MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel – *Auditoria Interna - Função e Processo*. 3ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2007. ISBN: 978-989-8058-11-9.

MORAIS, Georgina – *O Funcionamento de um Departamento de Auditoria*. In Guia Prático de implementação de um Sistema de Controlo Interno na Administração Pública. Sintra: NPF Pesquisa e Formação, 2004. pp. 115-138.

MORENO, Carlos – *Auditoria e Auditores Públicos*. In Subsídios para Modernizar a Auditoria pública em Portugal. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa, 2002. ISBN 972-8097-57-4. pp. 13-53.

NEVES, João – *A Importância de um Sistema de Controlo Interno*. Revista TOC. ISSN 1645-9237. 99 (2008) 60-61.

ORDEM dos Revisores Oficiais de Contas – *Diretriz de Revisão de Auditoria 410 – Controlo Interno*. [Em linha]. (Mai. 2000) [Consult. 17 mar. 2014]. Disponível em: - <http://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA410.pdf>.

ORDEM dos Revisores Oficiais de Contas – *Diretriz de Revisão de Auditoria 870 - Serviços e Fundos Autónomos*. [Em linha]. (Mai. 2004). [Consult. 17 mar. 2014]. Disponível em: <http://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA870.pdf>.

PEDRO, José M. – *Standards Internacionais Relacionadas com o Controlo Interno na Perspetiva dos Sistemas de Informação*. In Sinais de inovação nas metodologias de controlo. Lisboa: Inspeção-Geral das Finanças, 2010. ISBN: 978-989-95070-2-9.

PEREIRA, Alexandre – *SPSS: Guia Prático de Utilização – Análise de Dados para Ciências Sociais e Psicologia*. 6ª ed. Lisboa: Sílabo, 2006. ISBN 972-618-425-8.

PIMENTEL, Alcides – *O Desenvolvimento do Trabalho em Auditoria*. In Guia Prático de implementação de um Sistema de Controlo Interno na Administração Pública. Sintra: NPF Pesquisa e Formação, 2004. pp. 175-209

PINHEIRO, Joaquim – *Auditoria Interna – Manual prático para Auditores Internos*. 2ª ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2010. ISBN 978-989-8305-07-7.

PINTO, Ana Calado; MELO, Tiago; SANTOS, Paula - *Gestão Orçamental & Contabilidade Pública*. Lisboa: ATF Edições, 2013. ISBN 9789899641273.

SANTOS, Humbert – *O Funcionamento de um Departamento de Auditoria*. In Guia Prático de implementação de um Sistema de Controlo Interno na Administração Pública. Sintra: NPF Pesquisa e Formação, 2004a. pp. 103-113.

SANTOS, Humbert – *O Desenvolvimento do Trabalho em Auditoria*. In Guia Prático de implementação de um Sistema de Controlo Interno na Administração Pública. Sintra: NPF Pesquisa e Formação, 2004b. pp. 139-225.

SANTOS, Paula Gomes – *O Novo Modelo Contabilístico das Entidades Públicas Reclassificadas que aplicam SNC: Um Novo Desafio aos TOC*. In Congresso dos TOC uma nova atitude. [Em linha]. (Set. 2012). [Consul. – 11 ago. 2014]. Disponível em: <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/paulogomessantos.pdf>.

SILVA, António Barbosa da – *Management Público: Reforma da Administração Financeira do Estado*. Lisboa: Rei dos Livros, 1994. ISBN: 9725101103.

SILVA, António Barbosa da – *Auditoria do Management Público*. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa, 2000. ISBN: 972-8094-30-2.

SOUSA, Maria Arminda Ribeiro de; COSTA, Manuel Ribeiro da – *Análise Sumária do SEC 1995 e Implicações da Mudança de Sistema de Contas Nacionais no Défice e na Dívida do SPA*. [Em linha]. (Set. 1999). [Consul. – 11 ago. 2014]. Disponível em: <http://www.gpeari.min-financas.pt/arquivo-interno-de-ficheiros/wpapers/w-paper14.zip>.

TAVARES, José – *Sistema Nacional de Controlo: Controlo Interno versus Controlo Externo*. In *O controlo interno na Administração Pública*. Lisboa: Inspeção-Geral das Finanças, 1996. Depósito Legal: 117784/97.

TAVARES, José – *Auditoria às Contas no Sector Público*. In *Comemoração dos 25 anos da CROC*, 1997.

TRIBUNAL de Contas – *Os Tribunais de Contas e o Sistema de Controle Interno*. In *III Encontro dos Tribunais de Contas da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa*. [Em linha]. (Out. 1997). [Consul. 20 ago. 2014]. Disponível em: http://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/outras/enc_cplp/3enc.pdf.

TRIBUNAL de Contas – *Manual de Auditoria e Procedimentos – Volume I*. [Em linha] (Fev. 1999). [Consul. 20 ago. 2014]. Disponível em: <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/manual.pdf>.

TRIBUNAL de Contas – *O Controlo Interno das Entidades Públicas e a sua Articulação com a Atividade das Instituições Superiores de Controlo*. In *Seminário da Organização das ISC da CPLP*. Macau, 2009.

TRIBUNAL de Contas – *Auditoria ao Cumprimento da Unidade de Tesouraria por Empresas Públicas*. [Em linha]. (Jul. 2013). [Consul. 20 de ago. 2014]. Disponível em: http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2013/2s/audit-dgtc-rel015-2013-2s.pdf.

WELLS, Joseph T. – *Corporate Fraud Handbook – Prevention and Detection*. New Jersey: John Wiley & Sons, 2007. ISBN: 0470095911.

Legislação:

DECRETO REGULAMENTAR n.º 27/1999, *D. R. I série - B.* 264 (12-11-1999) 7947-7949.

DECRETO-LEI n.º 477/80, *D. R. I Série.* 239 (15-10-1980) 3406-3410.

DECRETO-LEI n.º 112/88, *D. R. I Série.* 77 (02-04-1988) 1332-1333.

DECRETO-LEI n.º 450/88, *D. R. I Série.* 285 (12-12-1988) 4892-4893.

DECRETO-LEI n.º 155/92, *D. R. I Série - A.* 172 (28-07-1992) 3502-3509.

DECRETO-LEI n.º 232/97, *D. R. I Série - A.* 203 (03-09-1997) 4594-4638.

DECRETO-LEI n.º 166/98, *D. R. I Série - A.* 144 (25-06-1998) 2814.

DECRETO-LEI n.º 135/99, *D. R. I Série - A.* 94 (22-04-1999) 2126-2135.

DECRETO-LEI n.º 290-D/99, *D. R. I Série - A.* 178 (02-08-1999) 4990-(2)-4990-(10).

DECRETO-LEI n.º 487/99, *D. R. I Série - A.* 267 (16-11-1999) 8057-8084.

DECRETO-LEI n.º 558/99, *D.R. I Série - A.* 292 (17-12-1999) 9012-91019.

DECRETO-LEI n.º 26/2002, *D.R. I Série - A.* 38 (14-02-2002) 1156-1191.

DECRETO-LEI n.º 300/2007, *D.R. Iª Série.* 162 (23-08-2007) 5630-5635.

DECRETO-LEI n.º 224/2008, *D.R. Iª Série.* 226 (20-11-2008) 8135-8177.

DECRETO-LEI n.º 117/2011, *D.R. Iª Série.* 239 (15-12-2011) 5292-5301.

DECRETO-LEI n.º 5/2012, *D.R. Iª Série.* 12 (17-01-2012) 196-210.

DECRETO-LEI n.º 96/2012, *D.R. Iª Série.* 80 (23-04-2012) 2262-2265.

DECRETO-LEI n.º 127/2012, *D.R. Iª série.* 119 (21-06-2012) 3074-3079.

DECRETO-LEI n.º 123/2012, *D. R. Iª Série.* 184 (20-06-2012) 3053-3054.

DECRETO-LEI n.º 191/2012, *D.R. Iª Série.* 163 (23-08-2012) 4635-4637.

DECRETO-LEI n.º 140/2013, *D.R. Iª série.* 202 (18-10-2013) 6142-6146.

INSTRUÇÃO n.º 1/2004 – 2ª Secção, de janeiro de 2004.

LEI n.º 8/90, *D.R. Iª Série.* 43 (20-02-1990) 685-687.

LEI n.º 52-C/96, *D.R. 1ª Série – A*. 299 (27.12.1996) 4684

LEI n.º 98/1997, *D.R. 1ª Série*. 196 (26-08-1997) 4401-4424.

LEI n.º 91/2001, *D.R. 1ª Série – A*. 192 (20-08-2001) 5352-5369.

LEI n.º 3/2004, *D.R. 1ª Série – A*. 12 (15-01-2004) 301-311.

LEI n.º 4/2004, *D.R. 1ª Série – A*. 12 (15-01-2004) 311-317.

LEI n.º 48/2006, *D.R. 1ª Série*. 166 (29-08-2006) 6236-6263.

LEI n.º 54/2008, *D.R. 1ª Série*. 171 (04-09-2008) 6189-6190.

LEI n.º 8/2012, *D.R. 1ª Série*. 37 (21-02-2012) 826-828.

LEI n.º 37/2013, *D.R. 1ª Série*. 51 (14-06-2013) 1608-1619.

LEI n.º 83 - C/2013, *D.R. 1ª Série*. 253 (31-12-2013) 7056-(58)-7056-(295).

LEI n.º 13/2014, *D.R. 1ª Série*. 53 (14-03-2014) 1866-1916.

PORTARIA n.º 794/2000, *D.R. 1ª Série B*. 218 (20-09-2000) 4976-5054.

PORTARIA n.º 671/2000, *D.R. 2ª Série*. 91 (17-04-2000) 7068-7106.

APÊNDICES

I – Lista de Entidades que fazem parte da população alvo - OE 2014

Ministério	Organismos	Total
01 - Encargos Gerais do Estado	Assembleia da República - Orçamento Privativo	9
	Cofre Privativo do Tribunal de Contas - Açores-Orçamento Privativo	
	Cofre Privativo do Tribunal de Contas - Sede - Orçamento Privativo	
	Cofre Privativo Tribunal Contas - Madeira-Orçamento Privativo	
	Conselho das Finanças Públicas	
	Conselho Superior de Magistratura - Orçamento Privativo	
	Entidade Reguladora para a Comunicação Social - Orçamento Privativo	
	Presidência da República - Orçamento Privativo	
Serviço do Provedor de Justiça - Orçamento Privativo		
02 - Presidência do Conselho de Ministros	ACIDI, I.P. - Gestor do Programa Escolhas - Orçamento Privativo	19
	Agência para a Modernização Administrativa, I.P. - Orçamento Privativo	
	Agência para o Desenvolvimento e Coesão	
	Cinemateca Portuguesa - Museu no Cinema, I.P.	
	Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional de Lisboa e Vale do Tejo	
	Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Alentejo	
	Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Algarve	
	Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Centro	
	Comissão de Coordenação e Desenvolvimento Regional do Norte	
	Direcção-Geral do Património Cultural	
	Fundo de Fomento Cultural	
	Fundo de Salvaguarda do Património Cultural	
	Gabinete do Secretário-Geral Estruturas Comuns ao Sied. e Sist. - Orç. Privativo	
	Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, I.P.	
	Instituto do Cinema e do Audiovisual, I.P.	
	Instituto Financeiro para o Desenvolvimento Regional I.P.	
Instituto Português do Desporto e Juventude, I.P.		
Serviço de Informações de Segurança - Orç. Privativo		
Serviço de Informações Estratégicas de Defesa - Orç. Privativo		
03 - Finanças	Caixa-Geral de Aposentações I. P.	11
	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários	
	Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública, I.P.	
	Fundo de Acidentes de Trabalho	
	Fundo de Estabilização Aduaneiro	
	Fundo de Estabilização Tributário	
	Fundo de Garantia Automóvel	
	Fundo de Reabilitação e Conservação Patrimonial	
	Fundo de Regularização da Dívida Pública	
Instituto de Seguros de Portugal		
Serviços Sociais da Administração Pública		

Ministério	Organismos	Total
04 - Negócios Estrangeiros	Camões - Instituto da Cooperação e da Língua, I.P. Fundo para as Relações Internacionais, I.P. Instituto de Investigação Científica e Tropical, I. P.	3
05 - Defesa Nacional	Instituto de Ação Social das Forças Armadas Instituto Hidrográfico Laboratório Militar de Produtos Químicos e Farmacêuticos Manutenção Militar Oficinas Gerais de Fardamento e Equipamento Oficinas Gerais de Material de Engenharia	6
06 - Administração Interna	Autoridade Nacional de Proteção Civil Cofre de Previdência da P.S.P. Serviços Sociais da G.N.R. Serviços Sociais da P.S.P.	4
07 - Justiça	Fundo de Modernização da Justiça Instituto Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça, I.P. Instituto Nacional da Propriedade Industrial, I.P. Instituto Nacional de Medicina Legal e Ciências Forenses, I.P.	4
08 - Economia	Autoridade da Concorrência, I.P: Autoridade Metropolitana de Transportes de Lisboa Autoridade Metropolitana de Transportes do Porto Autoridade Nacional das Comunicações – I.C.P. Instituto da Construção e do Imobiliário Instituto da Mobilidade e dos Transportes Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação, I.P. Instituto de Turismo de Portugal, I.P Instituto Nacional de Aviação Civil Instituto Português da Qualidade, I.P. Instituto Português de Acreditação, I.P.	12
09 - Ambiente, do Ordenamento do Território e Energia	Agencia Portuguesa do Ambiente, I.P. Entidade Reguladora dos Serviços das Águas e dos Resíduos Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos, I.P. Fundo de Intervenção Ambiental Fundo de Proteção dos Recursos Hídricos Fundo Português de Carbono Instituto da Habitação e da Reabilitação Urbana Laboratório Nacional de Energia e Geologia, I.P.	8
10 - Agricultura e do Mar	Fundo Sanitário e de Segurança Alimentar Mais Instituto da Vinha e do Vinho, I.P. Instituto de Conservação da Natureza e das Florestas, I.P. Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas, I.P. Instituto dos Vinhos do Douro e do Porto, I.P. Instituto Nacional de Investigação Agrária e Veterinárias, I.P. Instituto Português do Mar e da Atmosfera, I.P.	7
11 - Saúde	Administração Central do Sistema de Saúde, I.P. Administração Regional de Saúde de Lisboa e Vale Do Tejo, I.P. Administração Regional de Saúde do Alentejo, I.P. Administração Regional de Saúde do Algarve, I.P.	18

Ministério	Organismos	Total
	Administração Regional de Saúde do Centro, I.P.	
	Administração Regional de Saúde do Norte, I.P.	
	Centro Hospitalar do Oeste	
	Centro Hospitalar Psiquiátrico de Lisboa	
	Centro Médico de Reabil. da Reg. Centro - Rovisco Pais	
	Entidade Reguladora da Saúde - Orç.Priv.	
	Hospital Arcebispo João Crisóstomo - Cantanhede	
	Hospital Dr. Francisco Zagalo - Ovar	
	Hospital José Luciano de Castro - Anadia	
	Infarmed - Autoridade Nac. do Medicamento e Prod. de Saúde, I.P.	
	Instituto Nacional de Emergência Médica, I.P.	
	Instituto Nacional de Saúde Dr. Ricardo Jorge I.P.	
	Instituto Oftalmológico Dr. Gama Pinto	
	Instituto Português do Sangue e da Transplantação	
	Agência Nacional para a Qualificação e o Ensino Profissional, I.P.	
	Editorial do Ministério da Educação e Ciência	
	Escola Portuguesa de Dili	
	Escola Portuguesa de Moçambique	
	Escola Superior de Enfermagem de Coimbra	
	Escola Superior de Enfermagem de Lisboa	
	Escola Superior de Enfermagem do Porto	
	Escola Superior de Hotelaria e Turismo do Estoril	
	Escola Superior Náutica Infante D. Henrique	
	Fundação para a Ciência e Tecnologia, I.P.	
	Instituto de Avaliação Educativa, I.P.	
	Instituto Politécnico da Guarda	
	Instituto Politécnico de Beja	
	Instituto Politécnico de Bragança	
	Instituto Politécnico de Castelo Branco	
	Instituto Politécnico de Coimbra	
	Instituto Politécnico de Leiria	
	Instituto Politécnico de Lisboa	
	Instituto Politécnico de Portalegre	
	Instituto Politécnico de Santarém	
	Instituto Politécnico de Setúbal	
	Instituto Politécnico de Tomar	
	SAS - Instituto Politécnico de Viana do Castelo	
	SAS - Instituto Politécnico de Viseu	
	SAS - Instituto Politécnico do Cávado e do Ave	
	SAS - Instituto Politécnico do Porto	
	SAS - Universidade da Beira Interior	
	SAS - Universidade da Madeira	
	SAS - Universidade de Coimbra	
	SAS - Universidade de Évora	
	SAS - Universidade de Lisboa (UL)	
	SAS - Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro	
12 - Educação e Ciência		93

Ministério	Organismos	Total
	SAS - Universidade do Algarve	
	SAS - Universidade do Minho	
	SAS - Universidade dos Açores	
	SAS - Universidade Nova de Lisboa	
	UL - Estádio Universitário de Lisboa	
	UL - Faculdade de Arquitetura	
	UL - Faculdade de Belas-Artes	
	UL - Faculdade de Ciências	
	UL - Faculdade de Direito	
	UL - Faculdade de Farmácia	
	UL - Faculdade de Letras	
	UL - Faculdade de Medicina	
	UL - Faculdade de Medicina Dentária	
	UL - Faculdade de Medicina Veterinária	
	UL - Faculdade de Motricidade Humana	
	UL - Faculdade de Psicologia	
	UL - Instituto de Ciências Sociais	
	UL - Instituto de Educação	
	UL - Instituto de Geografia e Ordenamento do Território	
	UL - Instituto Superior Ciências Sociais Políticas	
	UL - Instituto Superior de Agronomia	
	UL - Instituto Superior de Economia E Gestão	
	UL - Instituto Superior Técnico	
	UL - Serviços Partilhados	
	Universidade Aberta	
	Universidade da Beira Interior	
	Universidade da Madeira	
	Universidade de Coimbra	
	Universidade de Évora	
	Universidade de Lisboa (UL) - Reitoria	
	Universidade de Trás-os-Montes e Alto Douro	
	Universidade do Algarve	
	Universidade do Minho	
	Universidade dos Açores	
	Universidade Nova de Lisboa - Reitoria	
	UNL - Escola Nacional de Saúde Pública	
	UNL - Faculdade de Ciências e Tecnologia	
	UNL - Faculdade de Ciências Médicas	
	UNL - Faculdade de Ciências Sociais e Humanas	
	UNL - Faculdade de Direito	
	UNL - Faculdade de Economia	
	UNL - Instituto de Tecnologia Química e Biológica	
	UNL - Instituto Higiene e Medicina Tropical	
	UNL - Instituto Superior Estatística e Gestão de Informação	
13 - Solidariedade, Emprego e Segurança	Instituto de Emprego e Formação Profissional I.P.	1

Ministério	Organismos	Total
Social		
	Total	195

Fonte: Adaptado do mapa VII do OE de 2014.

II – Número de organismos constantes do Mapa VII do OE de 2014

Ministérios que fazem parte do Mapa VII do OE 2014	Número de SFA e EPR	Número de EPR ¹	População Alvo final
01– Encargos Gerais do Estado	9	0	9
02 – Presidência do Conselho de Ministros	22	3	19
03 – Finanças	14	3	11
04 – Negócios Estrangeiros	3	0	3
05 – Defesa Nacional	9	3	6
06 – Administração Interna	5	1	4
07 – Justiça	4	0	4
08 – Economia	21	9	12
09 – Ambiente, do Ordenamento do Território e Energia	14	6	8
10 – Agricultura e do Mar	8	1	7
11 – Saúde	19	1	18
12 – Educação e Ciência	104	11	93
13 – Solidariedade, Emprego e Segurança Social	27	26	1
TOTAL	259	64	195

¹ Número de EPR que constam do Anexo X do OE de 2014

Fonte: Adaptado do mapa VII do OE de 2014.

III – Apresentação do questionário

Exmo. (a) Senhor(a),

Responsável pela Direção dos Serviços Administrativos e Financeiros

No âmbito do Curso de Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), foi desenvolvido o presente questionário, que dará suporte à dissertação com o título “O Controlo Interno nos Serviços e Fundos Autónomos”.

Apelamos à participação do vosso organismo para o preenchimento do presente questionário, dado que a sua colaboração é de um valor incomensurável e imprescindível para a concretização deste trabalho.

A sua participação é voluntária e confidencial pelo que as informações servirão apenas para efeitos da presente investigação e serão tratados com o máximo rigor. As informações obtidas a partir da ferramenta *Google Docs* são totalmente anónimas atendendo a que não é possível identificar a origem das respostas rececionadas.

O preenchimento do questionário demorará aproximadamente 10/15 minutos. Agradecemos desde já o tempo despendido, aguardando por resposta até ao dia 24 de agosto.

Para qualquer informação adicional poderá contactar-me através do correio eletrónico su.cf.miranda@gmail.com ou por telefone através do 918026227.

Agradecemos, antecipadamente a sua disponibilidade e colaboração.

Atenciosamente.

Susana Miranda

Mestranda em Auditoria

Orientadora: Professora Doutora Paula Santos

IV – Questionário



ISCAL

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

1 - Indique o Ministério a que pertence o seu organismo.

- Ministério da Administração Interna
- Ministério da Agricultura e do Mar
- Ministério da Defesa Nacional
- Ministério da Economia
- Ministério da Educação e Ciência
- Ministério da Justiça
- Ministério da Saúde
- Ministério da Solidariedade, Emprego e Segurança Social
- Ministério das Finanças
- Ministério do Ambiente, Ordenamento do Território e da Energia
- Ministério dos Negócios Estrangeiros
- Presidência do Conselho de Ministros
- Encargos Gerais do Estado

2 - Indique as suas Habilitações Literárias e a sua categoria profissional:

	Técnico Operacional	Técnico Assistente	Técnico Superior	Direção Intermédia	Direção Superior 2.º Grau	Direção Superior 1.º Grau
9.º Ano	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11.º Ano	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12.º Ano	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Curso Tecnológico / Profissional	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Bacharelato	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Licenciatura	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Mestrado	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Doutoramento	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Outro	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3 - Indique a região do país onde se encontra o Serviço ou Fundo Autónomo

- Norte
- Centro
- Lisboa e Vale do Tejo
- Alentejo
- Algarve
- Madeira
- Açores

4 - O Serviço e Fundo Autónomo possui Norma de Controlo Interno ou Regulamento do Sistema de Controlo Interno?

- Sim
- Não

5 - Já permitiu a deteção atempada de incorreções processuais?

Responder caso tenha selecionado na questão 4 a opção "Sim"

- Sempre
- Frequentemente
- Ocasionalmente
- Nunca

6 - Mesmo não possuindo Norma de Controlo Interno ou Regulamento do Sistema de Controlo Interno, quais os instrumentos de controlo utilizados ?

- Planos de Gestão de Riscos
- Segregação de Funções
- Controlo de acessos
- Checklists*
- Outra:

7 - Existe um Departamento de auditoria interna?

- Sim
- Não

8 - O Serviço ou Fundo Autónomo possui manual de procedimentos sobre:

- Fundo de Maneio
- Existências
- Compras/Vendas
- Nenhum dos anteriores
- Outra:

9 - Possuem um sistema informático de registo contabilístico que garanta:

- Requisitos legais
- Funções de apoio à gestão orçamental
- Mapa de fundos disponíveis ao abrigo da Lei dos Compromisso e dos Pagamentos em Atraso (LCPA)

10 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si:

	Sim	Não	Não Aplicável
Vendas	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Faturação	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Expedição	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Receção e conferência de bens / serviços	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Crédito	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Cobrança	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Caixa	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Controlo de <i>stocks</i>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Contabilidade	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

11 - Em todos os processos administrativos é garantida a identificação das assinaturas dos intervenientes?

- Sim
- Não

12 - Existe uma contabilidade organizada a nível de:

- Contabilidade Patrimonial
- Contabilidade Orçamental
- Contabilidade Analítica

13 - A documentação de natureza contabilística e administrativa é objeto de?

- Numeração sequencial
- Classificação
- Registo
- Arquivo

14 - Existe definição de funções com alocação de tarefas e responsabilidades?

- Sim
- Não

15 - Na execução de tarefas é respeitada a definição de funções?

Responder caso tenha selecionado na questão 14 a opção "Sim"

- Sempre
- Frequentemente
- Ocasionalmente
- Nunca

16 - São efetuadas conciliações entre saldos existentes em instituições financeiras, com os valores contabilísticos:

- Mensalmente
- Trimestralmente
- Semestralmente
- Anualmente

17 - O processo de fundo de maneo é utilizado para o pagamento de despesas referentes a:

	Sim	Não
Despesas com o pessoal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Aquisição de bens e serviços	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Imobilizado	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Juros e outros encargos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Transferências correntes	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

18 - São definidas todas as rubricas de classificação económica aquando da constituição do fundo de maneo?

- Sim
- Não

19 - São utilizadas as rubricas de constituição para a reconstituição do fundo de maneo?

- Sim
- Não

20 - As folhas de pagamento são preparadas com base em registos de presença ou outros dados, tais como:

- Relógios de ponto de cartão
- Livro-registo de ponto
- Resumos de apontamento de horas trabalhadas ("*time-sheets*")
- Sistema biométrico
- Registo eletrónico
- Não aplicável

21 - De que forma é efetuado o processamento e contabilização de vencimentos?

- Processamento efetuado pelos Recursos Humanos e registado manualmente pela contabilidade
- Extraída a informação através de Interface e posteriormente integrado na contabilidade

22 - Existem processos implementados relativamente a:

- Circularização de Clientes
- Circularização de Fornecedores
- Outra:

23 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si:

	Sim	Não
Processo orçamental	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Contabilização financeira de faturas	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Aprovação de pagamento / Pagamento	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Liquidação / Cobrança	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

24 - O registo contabilístico da emissão de receita é efetuado independentemente do seu recebimento?

- Sim
- Não

25 - É efetuado o controlo das existências através de contagens físicas?

- Sim
- Não
- Não aplicável

26 - A pessoa que controla e manuseia fisicamente as existências em armazém difere da pessoa que regista as fichas de *stock*?

- Sim
- Não
- Não aplicável

27 - Enumere quais os elementos que constam da ficha individual dos bens imobilizados:

- Descrição
- Data de aquisição e de entrada em funcionamento
- Fatura de compra e nome do fornecedor
- Amortização do exercício acumulada

- Localização física
- Vida útil estimada do bem
- Classificações, funcional, económica e patrimonial
- Número de inventário
- Não existe imobilizado

28 - Relativamente aos bens imobilizados são efetuadas:

	Sim	Não
Verificações físicas periódicas	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Conciliações com os registos contabilísticos	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Etiquetagens	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

29 - Que tipo de evidência documental é utilizada no processo de inventariação dos bens de imobilizado?

- Mapa de registo
- Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos
- Outra:

30 - Em caso de ineficiência do controlo interno, em sua opinião qual dos seguintes fatores contribuem para tal:

- Dimensão do organismo
- Falta de formação de pessoal
- Predominância de controlos realizados manualmente
- Inexistência de segregação de funções
- Descentralização de unidades orgânicas
- Outra:

31 - Os objetivos previstos no Plano Anual de Atividades têm vindo a ser alcançados?

- Integralmente
- Parcialmente

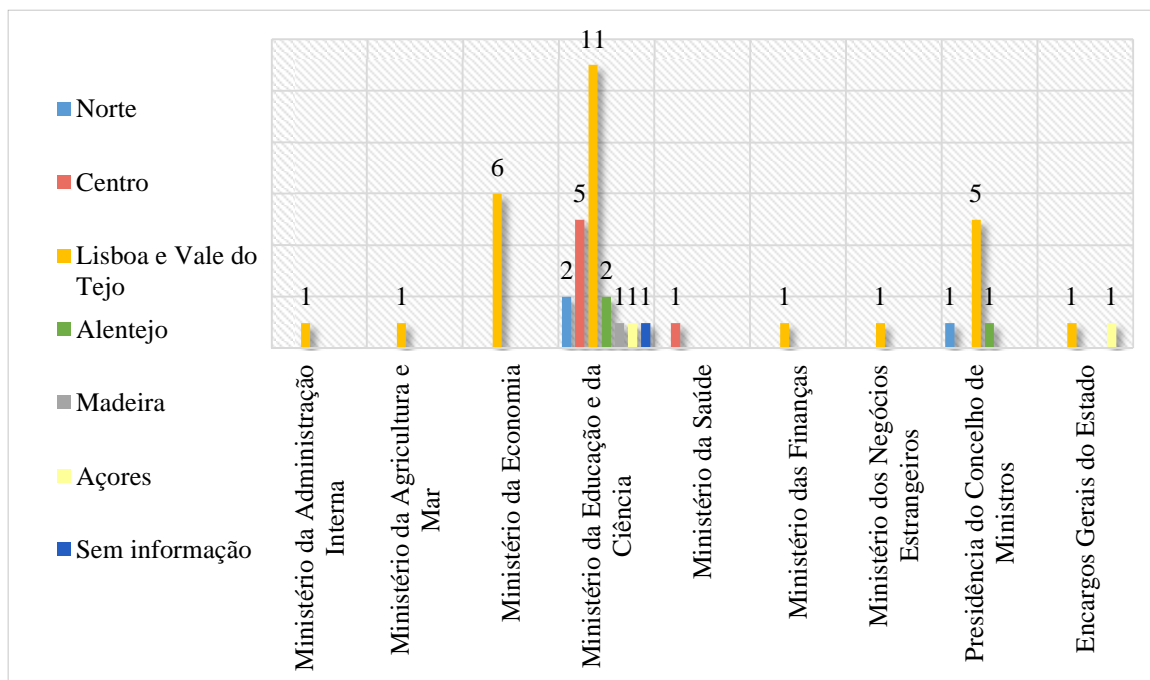
32 - Na sua opinião, quais os fatores que podem ter contribuído para o cumprimento parcial desses objetivos.

Responder caso tenha selecionado na questão 31 a opção " Parcialmente"

V – Ministérios respondentes

Ministério	Frequência	%	% acumulativa
01 – Encargos Gerais do Estado	2	5	5
02 – Presidência do Conselho de Ministros	7	16	21
03 – Finanças	1	2	23
04 – Negócios Estrangeiros	1	2	26
05 – Defesa Nacional	-	-	26
06 – Administração Interna	1	2	28
07 – Justiça	-	-	28
08 – Economia	6	14	42
09 – Ambiente, do Ordenamento do Território e Energia	-	-	42
10 – Agricultura e do Mar	1	2	44
11 – Saúde	1	2	47
12 – Educação e ciência	23	53	100
13 – Solidariedade, Emprego e Segurança Social	-	-	100
TOTAL	43	100	

VI – Origem das respostas ao questionário



VII – Caracterização dos respondentes

			Habilitações Literárias			TOTAL
			12º Ano	Licenciatura	Mestrado	
Categoria Profissional	Técnico Assistente	Contagem	3	1	0	4
		% Categoria profissional	75	25	0	100
		% Habilitações literárias	75	2,90	0	9,30
	Técnico Superior	Contagem	1	11	0	12
		% Categoria profissional	8,3	91,70	0	100
		% Habilitações literárias	25	31,40	0	27,90
	Direção Intermédia	Contagem	0	16	3	19
		% Categoria profissional	0	84,20	15,80	100
		% Habilitações literárias	0	45,70	75	44,20
	Direção Superior 2.º Grau	Contagem	0	6	1	7
		% Categoria profissional	0	85,70	14,30	100
		% Habilitações literárias	0	17,10	25	16,30
	Direção Superior 1.º Grau	Contagem	0	1	0	1
		% Categoria profissional	0	100	0	100
		% Habilitações literárias	0	2,90	0	2
TOTAL	Contagem	4	35	4	43	
	% Categoria profissional	9	81,40	9	100	
	% Habilitações literárias	100	100	100	100	

VIII – Percentagem relativa de respostas

Ministério	TOTAL enviados	%	TOTAL recebidos	%
01 – Encargos Gerais do Estado	9	5	2	22
02 – Presidência do Conselho de Ministros	19	10	7	37
03 – Finanças	11	6	1	9
04 – Negócios Estrangeiros	3	2	1	33
05 – Defesa Nacional	6	3	-	0
06 – Administração Interna	4	2	1	25
07 – Justiça	4	2	-	0
08 – Economia	12	6	6	50
09 – Ambiente, do Ordenamento do Território e Energia	8	4	-	0
10 – Agricultura e do Mar	7	4	1	14
11 – Saúde	18	9	1	6
12 – Educação e ciência	93	48	23	25
13 – Solidariedade, Emprego e Segurança Social	1	1	-	0
	195		43	

IX – Respostas ao questionário

Carimbo de data/hora	1 - Indique o Ministério a que pertence o seu organismo.	2 - Indique as suas Habilitações Literárias e a sua categoria profissional : [9.º Ano]	2 - Indique as suas Habilitações Literárias e a sua categoria profissional : [11.º Ano]	2 - Indique as suas Habilitações Literárias e a sua categoria profissional : [12.º Ano]	2 - Indique as suas Habilitações Literárias e a sua categoria profissional : [Curso Tecnológico / Profissional]
09-07-2014 09:31	Encargos Gerais do Estado				
09-07-2014 09:54	Ministério da Educação e Ciência				
09-07-2014 09:55	Ministério da Educação e Ciência			Técnico Assistente	
09-07-2014 11:57	Ministério da Educação e Ciência				
09-07-2014 12:03	Ministério da Educação e Ciência				
09-07-2014 12:58	Ministério da Educação e Ciência				
09-07-2014 13:20	Ministério da Educação e Ciência				
09-07-2014 14:56	Ministério da Educação e Ciência				
09-07-2014 15:09	Ministério da Agricultura e do Mar				
09-07-2014 15:43	Ministério da Saúde				
09-07-2014 15:58	Ministério da Educação e Ciência				
09-07-2014 17:08	Ministério da Educação e Ciência				
09-07-2014 19:23	Ministério da Educação e Ciência				
10-07-2014 10:28	Ministério da Educação e Ciência				
10-07-2014 14:43	Ministério da Educação e Ciência				
10-07-2014 17:08	Ministério da Economia				
10-07-2014 17:47	Ministério da Educação e Ciência				
10-07-2014 19:04	Ministério da Educação e Ciência				
11-07-2014 09:38	Presidência do Conselho de Ministros				
11-07-2014 10:19	Ministério da Educação e Ciência				
17-07-2014 11:03	Presidência do Conselho de Ministros				
21-07-2014 10:31	Ministério da Economia				
29-07-2014 12:55	Ministério da Educação e Ciência				
31-07-2014 12:24	Encargos Gerais do Estado				
31-07-2014 12:37	Presidência do Conselho de Ministros				
31-07-2014 14:15	Ministério da Educação e Ciência				
31-07-2014 14:48	Ministério da Educação e Ciência				
31-07-2014 14:57	Ministério da Administração Interna				
01-08-2014 10:26	Ministério da Economia				
01-08-2014 12:01	Ministério da Educação e Ciência				
01-08-2014 12:03	Ministério da Economia				
01-08-2014 12:21	Ministério da Educação e Ciência			Técnico Assistente	
01-08-2014 21:01	Ministério dos Negócios Estrangeiros				
04-08-2014 11:12	Presidência do Conselho de Ministros				
04-08-2014 12:21	Ministério da Economia				
04-08-2014 12:21	Ministério da Economia				
04-08-2014 18:38	Ministério da Educação e Ciência				
06-08-2014 17:24	Presidência do Conselho de Ministros				
07-08-2014 14:35	Presidência do Conselho de Ministros				
07-08-2014 17:58	Ministério da Educação e Ciência			Técnico Assistente	
08-08-2014 16:11	Presidência do Conselho de Ministros				
11-08-2014 08:15	Ministério das Finanças			Técnico Superior	
24-08-2014 12:26	Ministério da Educação e Ciência				

2 - Indique as suas Habilitações Literárias e a sua categoria profissional : [Bacharelato]	2 - Indique as suas Habilitações Literárias e a sua categoria profissional : [Licenciatura]	2 - Indique as suas Habilitações Literárias e a sua categoria profissional : [Mestrado]	2 - Indique as suas Habilitações Literárias e a sua categoria profissional : [Doutoramento]	2 - Indique as suas Habilitações Literárias e a sua categoria profissional : [Outro]
	Direção Superior Intermédia			
	Técnico Superior			
	Direção Superior Intermédia			
	Direção Superior 2.º Grau			
	Direção Superior Intermédia			
	Direção Superior Intermédia			
	Técnico Superior			
	Direção Superior Intermédia			
	Técnico Superior			
	Direção Superior 1.º Grau			
	Direção Superior 2.º Grau			
		Direção Superior Intermédia		
	Técnico Superior			
	Técnico Superior			
		Direção Superior Intermédia		
	Direção Superior Intermédia			
	Direção Superior 2.º Grau			
	Técnico Superior			Técnico Superior
	Direção Superior Intermédia			
	Técnico Superior			
	Direção Superior 2.º Grau			
	Técnico Superior			
	Direção Superior Intermédia			
	Direção Superior Intermédia			
	Direção Superior 2.º Grau			
	Técnico Assistente			
	Direção Superior Intermédia			
	Direção Superior Intermédia			
	Direção Superior Intermédia			
	Técnico Superior			
		Direção Superior 2.º Grau		
	Direção Superior Intermédia			
	Direção Superior Intermédia			
	Direção Superior Intermédia			
	Direção Superior 2.º Grau			
	Direção Superior Intermédia			
		Direção Superior Intermédia		
	Técnico Superior			
	Técnico Superior			

3 - Indique a região do país onde se encontra o Serviço e Fundo Autónomo	4 - O Serviço e Fundo Autónomo possui Norma de Controlo Interno ou Regulamento do Sistema de Controlo Interno?	5 - Já permitiu a deteção atempada de incorreções processuais?	6 - Mesmo não possuindo Norma de Controlo Interno ou Regulamento do Sistema de Controlo Interno, quais os instrumentos de controlo utilizados ?
Lisboa e Vale do Tejo	Sim	Ocasionalmente	Segregação de Funções, Controlo de acessos
Centro	Sim	Ocasionalmente	Não sabe / Não responde
Alentejo	Sim	Ocasionalmente	Não sabe / Não responde
Alentejo	Não		Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos
Norte	Sim		Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos, Checklists
	Sim	Ocasionalmente	Não sabe / Não responde
Centro	Sim	Frequentemente	Segregação de Funções, Controlo de acessos
Centro	Sim	Ocasionalmente	Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Checklists
Lisboa e Vale do Tejo	Não		Segregação de Funções
Centro	Sim	Ocasionalmente	Segregação de Funções
Lisboa e Vale do Tejo	Não	Nunca	Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos, Checklists
Centro	Sim	Frequentemente	Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos, Auditorias externas
Norte	Sim	Nunca	Controlo de acessos
Lisboa e Vale do Tejo	Não		Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos
Madeira	Não		Segregação de Funções, Controlo de acessos, Checklists
Lisboa e Vale do Tejo	Sim	Ocasionalmente	Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos
Centro	Sim	Frequentemente	Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Checklists
Açores	Sim	Ocasionalmente	Segregação de Funções, Checklists
Lisboa e Vale do Tejo	Não		Segregação de Funções, Controlo de acessos
Lisboa e Vale do Tejo	Sim	Ocasionalmente	Segregação de Funções
Lisboa e Vale do Tejo	Não		Segregação de Funções, Controlo de acessos
Lisboa e Vale do Tejo	Sim	Ocasionalmente	Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos, Checklists
Lisboa e Vale do Tejo	Sim	Ocasionalmente	Segregação de Funções, Controlo de acessos, Checklists
Açores	Sim	Sempre	Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos
Lisboa e Vale do Tejo	Sim	Ocasionalmente	Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos, Checklists
Lisboa e Vale do Tejo	Não		Segregação de Funções, Controlo de acessos
Lisboa e Vale do Tejo	Não		Segregação de Funções
Lisboa e Vale do Tejo	Não		Segregação de Funções, Controlo de acessos, Checklists
Lisboa e Vale do Tejo	Não		Segregação de Funções, Controlo de acessos
Lisboa e Vale do Tejo	Não		Segregação de Funções, Controlo de acessos, Checklists, contra validações
Lisboa e Vale do Tejo	Sim	Frequentemente	Não sabe / Não responde
Lisboa e Vale do Tejo	Sim	Frequentemente	Segregação de Funções, Controlo de acessos
Lisboa e Vale do Tejo	Sim	Frequentemente	Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos, Checklists
Alentejo	Sim	Nunca	Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos, Checklists
Lisboa e Vale do Tejo	Não		Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos, Notas de Serviço, Instruções e Comunicações
Lisboa e Vale do Tejo	Não		Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos, Notas de Serviço, Instruções e Comunicações
Lisboa e Vale do Tejo	Não		Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos
Lisboa e Vale do Tejo	Não		Não sabe / Não responde
Norte	Não	Nunca	Segregação de Funções, Controlo de acessos, Checklists
Lisboa e Vale do Tejo	Sim	Ocasionalmente	Não sabe / Não responde
Lisboa e Vale do Tejo	Não	Nunca	Planos de Gestão de Riscos, Segregação de Funções, Controlo de acessos, Checklists
Lisboa e Vale do Tejo	Não		Segregação de Funções
Lisboa e Vale do Tejo	Não	Ocasionalmente	Segregação de Funções, Controlo de acessos

10 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si: [Vendas]	10 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si: [Faturação]	10 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si: [Expedição]	10 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si: [Receção e conferência de bens / serviços]	10 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si: [Crédito]	10 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si: [Cobrança]
Não Aplicável	Sim	Sim	Sim	Não Aplicável	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Não Aplicável	Sim	Não Aplicável	Sim
Não sabe / Não responde	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Não Aplicável	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Não sabe / Não responde	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Não Aplicável	Sim
Não sabe / Não responde	Sim	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Não Aplicável	Sim
Sim	Sim	Não Aplicável	Sim	Não Aplicável	Sim
Sim	Não	Sim	Sim	Não	Não
Não Aplicável	Sim	Sim	Sim	Não Aplicável	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Não Aplicável	Sim
Sim	Sim	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não
Não Aplicável	Sim	Não Aplicável	Não Aplicável	Sim	Sim
Não	Sim	Sim	Sim	Não Aplicável	Sim
Não	Não	Não sabe / Não responde	Sim	Não	Não
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Não Aplicável	Sim	Não Aplicável	Sim
Não	Não	Não	Sim	Não	Não
Sim	Sim	Sim	Sim	Não Aplicável	Sim
Não Aplicável	Sim	Sim	Sim	Não Aplicável	Sim
Não Aplicável	Sim	Não Aplicável	Sim	Não	Não
Sim	Sim	Não Aplicável	Sim	Não Aplicável	Não
Não Aplicável	Sim	Sim	Não	Não Aplicável	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Não Aplicável	Sim
Não Aplicável	Sim	Sim	Sim	Não Aplicável	Sim
Não Aplicável	Sim	Sim	Sim	Não Aplicável	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não
Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Não Aplicável	Não Aplicável	Sim	Sim	Não Aplicável	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

10 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si: [Caixa]	10 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si: [Controlo de stocks]	10 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si: [Contabilidade]	11 - Em todos os processos administrativos é garantida a identificação das assinaturas dos intervenientes?	12 - Existe uma contabilidade organizada a nível de:
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Não Aplicável	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Não	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Sim	Não	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Sim	Sim	Não	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Não Aplicável	Não Aplicável	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Não	Não	Não	Sim	Contabilidade Patrimonial
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Não	Não	Não	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Não Aplicável	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Não sabe / Não responde	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Não	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Não	Não	Não	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Não	Não	Não	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Não	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica
Não sabe / Não responde	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental
Sim	Sim	Sim	Sim	Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade Analítica

13 - A documentação de natureza contábilística e administrativa é objeto de?	14 - Existe definição de funções com alocação de tarefas e responsabilidades?	15 - Na execução de tarefas é respeitada a definição de funções?	16 - São efetuadas conciliações entre saldos existentes em instituições financeiras, com os valores contábilísticos:
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Não sabe / Não responde	Não	Nunca	Não sabe / Não responde
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Frequentemente	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Frequentemente	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Frequentemente	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial	Não	Não sabe / Não responde	Trimestralmente
Numeração sequencial	Sim	Frequentemente	Trimestralmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Frequentemente	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Frequentemente	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Não	Não sabe / Não responde	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Frequentemente	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Frequentemente	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial	Sim	Frequentemente	Anualmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial , Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Frequentemente	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Não	Não sabe / Não responde	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Frequentemente	Trimestralmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Anualmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Anualmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Frequentemente	Mensalmente
Numeração sequencial	Sim	Frequentemente	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Sempre	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação	Sim	Frequentemente	Anualmente
Numeração sequencial , Classificação , Registo, Arquivo	Sim	Frequentemente	Mensalmente
Numeração sequencial , Classificação , Arquivo	Sim	Sempre	Trimestralmente
Registo	Sim	Frequentemente	Semestral

18 - São definidas todas as rubricas de classificação económica aquando da constituição do Fundo Maneio?	19 - São utilizadas as rubricas de constituição para a reconstituição do Fundo Maneio?	20 - As folhas de pagamento são preparadas com base em registos de presença ou outros dados, tais como:
Sim	Sim	Relógios de ponto, Sistema biométrico, Registo eletrónico
Sim	Sim	Relógios de ponto, Sistema biométrico
Sim	Sim	Não sabe / Não responde
Não	Sim	Livro-registo de ponto
Sim	Sim	Sistema biométrico
Sim	Sim	Registo eletrónico
Não	Não	Resumos de apontamento de horas trabalhadas ("time-sheets"), Sistema biométrico
Sim	Sim	Relógios de ponto, Livro-registo de ponto
Não	Não	Não sabe / Não responde
Sim	Sim	Sistema biométrico
Sim	Sim	Relógios de ponto, Resumos de apontamento de horas trabalhadas ("time-sheets"), Registo eletrónico
Sim	Sim	Não sabe / Não responde
Sim	Sim	Sistema biométrico
Sim	Não	Relógios de ponto
Sim	Sim	Livro-registo de ponto
Sim	Sim	Relógios de ponto, Registo eletrónico
Sim	Sim	Relógios de ponto
Não	Sim	Relógios de ponto
Não	Não	Não aplicável
Não	Sim	Sistema biométrico
Não	Sim	Sistema biométrico
Sim	Sim	Registo eletrónico
Não	Não	Relógios de ponto
Sim	Sim	Relógios de ponto
Sim	Não	Sistema biométrico, Registo eletrónico
Não	Não	Livro-registo de ponto
Sim	Sim	Livro-registo de ponto
Não	Sim	Sistema biométrico
Não	Sim	Relógios de ponto
Sim	Não	Relógios de ponto
Sim	Sim	Sistema biométrico
Sim	Sim	Relógios de ponto
Sim	Sim	Relógios de ponto
Sim	Sim	Relógios de ponto, Livro-registo de ponto, Sistema biométrico
Sim	Sim	Relógios de ponto
Sim	Sim	Relógios de ponto
Não	Não	Relógios de ponto
Não	Sim	Livro-registo de ponto
Não	Não	Resumos de apontamento de horas trabalhadas ("time-sheets")
Sim	Sim	Relógios de ponto, Registo eletrónico
Sim	Sim	Não aplicável
Não	Sim	Sistema biométrico
Sim	Sim	Livro-registo de ponto, Registo eletrónico

23 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si: [Processo orçamental]	23 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si: [Contabilização financeira de faturas]	23 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si: [Aprovação de pagamento / Pagamento]	23 - As seguintes funções são desempenhadas por pessoas ou departamentos independentes entre si: [Liquidação / Cobrança]	24 - O registo contabilístico da emissão de receita é efetuado independentemente do seu recebimento?	25 - É efetuado o controlo das existências através de contagens físicas?	26 - A pessoa que controla e manuseia fisicamente as existências em armazém difere da pessoa que regista as fichas de stock?
Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não aplicável
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não aplicável	Não aplicável
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Não sabe / Não responde	Não aplicável	Não aplicável
Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Não
Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Não
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não aplicável
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não aplicável	Não aplicável
Não	Não	Não	Não	Sim	Sim	Não
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não
Não	Sim	Não	Não	Sim	Não	Não
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Não	Não	Não	Não	Sim	Não aplicável	Não aplicável
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não aplicável	Não aplicável
Não	Não	Não	Não	Não	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim
Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Não
Sim	Sim	Sim	Não sabe / Não responde	Não	Não aplicável	Não aplicável
Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Não
Não	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não aplicável	Sim

28 - Relativamente aos bens imobilizados são efetuadas: [Verificações físicas periódicas]	28 - Relativamente aos bens imobilizados são efetuadas: [Conciliações com os registos contabilísticos]	28 - Relativamente aos bens imobilizados são efetuadas: [Etiquetagens]	29 - Que tipo de evidência documental é utilizada no processo de inventariação dos bens de imobilizado?	30 - Em caso de ineficiência do controlo interno, em sua opinião qual dos seguintes fatores contribuem para tal:
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo	Falta de formação de pessoal
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo	Dimensão do organismo, Predominância de controlos realizados manualmente
Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Dimensão do organismo, Descentralização de unidades orgânicas
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo	Predominância de controlos realizados manualmente
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo	Dimensão do organismo, Falta de formação de pessoal, Descentralização de unidades orgânicas
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo	Descentralização de unidades orgânicas
Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	
Sim	Não	Não	Mapa de registo	Dimensão do organismo
Não	Sim	Sim	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Dimensão do organismo, Falta de formação de pessoal, Descentralização de unidades orgânicas
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Falta de integridade do pessoal
Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Sim	Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Descentralização de unidades orgânicas
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Predominância de controlos realizados manualmente, Não autorização superior
Não	Não	Não	Mapa de registo	Dimensão do organismo, Falta de formação de pessoal, Descentralização de unidades orgânicas
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Descentralização de unidades orgânicas
Sim	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Mapa de registo	Falta de formação de pessoal
Não	Não	Não	Não sabe / Não responde	Dimensão do organismo, Descentralização de unidades orgânicas
Não	Sim	Sim	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Dimensão do organismo
Não	Não	Não	Mapa de registo	Má Organização
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Dimensão do organismo, Descentralização de unidades orgânicas
Não	Sim	Sim	Mapa de registo	Inexistência de segregação de funções
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Dimensão do organismo
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Falta de formação de pessoal
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo	
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Falta de formação de pessoal
Não	Sim	Não	Mapa de registo	Descentralização de unidades orgânicas
Não	Sim	Sim	Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Falta de formação de pessoal, Predominância de controlos realizados manualmente
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Dimensão do organismo, Falta de formação de pessoal
Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	
Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	
Sim	Sim	Não	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Dimensão do organismo, Falta de formação de pessoal
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo	
Não	Sim	Sim	Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Dimensão do organismo, Falta de formação de pessoal
Não	Sim	Sim	Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Dimensão do organismo, Falta de formação de pessoal
Não	Sim	Sim	fatura e comprovativo da receção dos bens	
Não	Não	Não	Não sabe / Não responde	
Não	Não	Não	Não sabe / Não responde	
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo	
Sim	Sim	Sim	Mapa de registo, Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Predominância de controlos realizados manualmente, Falta de pessoal
Não sabe / Não responde	Não sabe / Não responde	Sim	Mapa de registo	Inexistência de segregação de funções
Não	Não	Não	Identificação e assinatura dos indivíduos envolvidos	Dimensão do organismo, Falta de formação de pessoal

31 - Os objetivos previstos no Plano Anual de Atividades têm vindo a ser alcançados?	32 - Na sua opinião, quais os fatores que podem ter contribuído para o cumprimento parcial desses objetivos.
Parcialmente	Empenho e dedicação, embora não existam condições e fatores motivadores face à atual conjuntura.
Parcialmente	
Integralmente	constrangimentos orçamentais
Parcialmente	Redução sistemática do orçamento disponível, com a consequente redução de pessoal e impossibilidade de cumprimento de algumas das tarefas definidas.
Não sabe / Não responde	
Integralmente	
Parcialmente	Insuficiência orçamental; baixa qualificação das pessoas
Parcialmente	
Não sabe / Não responde	
Integralmente	
Parcialmente	
Parcialmente	Fatores externos - conjuntura instável, frequência de alterações legislativas; escassez de recursos financeiros.
Parcialmente	Empenho de todos os colaboradores e principalmente uma chefia exemplar termos de coordenação, assim como das chefias intermédias.
Parcialmente	
Integralmente	
Parcialmente	Reestruturação atual do organismo
Integralmente	
Parcialmente	Menor atividade do sector, com diminuição de receitas, aumento de despesas de conservação das instalações e menos financiamento do Estado.
Integralmente	
Parcialmente	Diminuição contínua de funcionários na instituição.
Parcialmente	Má Organização
Integralmente	
Integralmente	
Integralmente	
Parcialmente	Demasiada dependência da Tutela, falta de pessoal que obriga a que estejamos muito dependentes de empresas prestadoras de serviços, entre outros.
Integralmente	
Integralmente	
Integralmente	
Integralmente	O Plano Anual de Atividades não é um exercício de planeamento encarado com a importância devida. O último divulgado na minha instituição respeita a 2012.
Parcialmente	Não tenho dados
Parcialmente	
Parcialmente	
Integralmente	Maior nº de recursos e melhor formação dos existentes; Maior integração entre sistemas; Maior facilidade de utilização das aplicações financeiras
Integralmente	
Parcialmente	Ausência de Recursos Humanos e Financeiros adequados ao cumprimento das funções deste Instituto.
Parcialmente	Ausência de Recursos Humanos e Financeiros adequados ao cumprimento das funções deste Instituto.
Parcialmente	Revisão do plano anual ao longo da sua execução.
Parcialmente	Vários fatores podem contribuir para o cumprimento parcial: alterações legislativas; quebra na receita do organismo em função do previsto
Integralmente	
Parcialmente	
Parcialmente	Âmbição dos objetivos; Falta de instrumentos de gestão de pessoal; Insuficiente estabilização orçamental a médio prazo; Insuficiente dotação orçamental
Integralmente	
Integralmente	