



Controlo Interno no Âmbito da Secção de Aprovisionamento e Armazém no Município de Macedo de Cavaleiros

Maria Cristina Pires Moreno Lopes

Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Bragança para obtenção do
Grau de Mestre em Gestão das Organizações, Ramo de Gestão Pública

Orientada por: Professora Doutora Ana Paula Carvalho do Monte

Bragança, Julho de 2011



Controlo Interno no Âmbito da Secção de Aprovisionamento e Armazém no Município de Macedo de Cavaleiros

Maria Cristina Pires Moreno Lopes

Orientada por: Prof. Doutora Ana Paula de Carvalho Monte

Bragança, Julho de 2011

Resumo

O objectivo do trabalho consistiu em analisar e propor os procedimentos mais adequados para a implementação de um Sistema de Controlo Interno (SCI) para a Secção de Aprovisionamento e Armazém (SAA) no município de Macedo de Cavaleiros para que a gestão dos bens públicos e recursos financeiros seja mais eficiente e eficaz. Neste sentido, estudou-se uma amostra de 10 municípios dos distritos de Vila Real e Bragança, inquirindo os responsáveis da SAA destes municípios, através de inquérito por questionário.

A análise dos resultados revelou a existência de três clusters, sendo que um deles é constituído por um único município, estando associado a menores níveis de aplicação em todas as dimensões da escala de controlo interno para a SAA. Encontraram-se, ainda diferenças significativas nas dimensões relativas ao documento de informação de requisição e nos procedimentos relacionados com a devolução da nota de encomenda. Quando se comparou os procedimentos realizados habitualmente com os ideais num SCI eficaz, não se encontrou diferenças significativas em três das doze dimensões de controlo interno, nomeadamente na cabimentação, nos procedimentos relacionados com a alteração das condições acordadas na nota de encomenda e nos de armazém. Apesar de todos os municípios terem implementado o controlo interno legislado no POCAL, somente 60% o fizeram após a sua entrada em vigor, apresentando lacunas a colmatar, em maior ou menor gravidade, destacando-se especialmente o facto de alguns municípios não disporem de armazém (espaço físico). Assim, identificou-se a necessidade de melhorar a aplicação dos procedimentos de controlo interno nas restantes dimensões, possibilitando dessa forma o cumprimento das normas da contabilidade pública emanadas pelo POCAL (Decreto-lei n.º 54-A/99), em especial no município de Macedo de Cavaleiros, para o qual se elaborou uma proposta de SCI para a SAA do município, incorporando as melhores práticas de controlo interno para esta secção.

Palavras-chave: Procedimentos de Controlo Interno; Aprovisionamento e Armazém; Municípios; Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL).

Abstract

The aims of this study is to analyse and propose the most appropriate procedures for the implementation of an Internal Control System (ICS) for the Supply and Warehouse Section (SWS) of the municipality of Macedo de Cavaleiros in order that management of the public assets and financial resources of the municipality be the most efficient and effective. In this sense, we have studied a sample of 10 municipalities of the districts of Vila Real and Bragança, through a questionnaire survey to SWS responsables of these municipalities.

The results revealed three clusters, one of which consists of a single municipality, the latter being associated with lower levels of implementation in all dimensions of the internal control scale, having encountered significant differences in the dimensions of information document requests and procedures related to the return of the purchase order. When we compare the commonly performed procedures with the ideals in an effective ICS, we found no significant differences in three of the twelve dimensions of internal control, namely the commitment, the procedures related to the change of the conditions agreed in the purchase order and warehouse procedures. While all municipalities have implemented in the Internal Control legislated by POCAL, only 60% did so after its entry into force, and it have more or less serious shortcomings to be addressed particularly highlighting the fact that some municipalities do not have warehouse (space). Thus, we identified the need to improve the application of internal control procedures in the other dimensions, thus enabling compliance with the standards issued by the public accounting POCAL (Decree-Law No. 54-A/99), especially in municipality of Macedo de Cavaleiros for which we prepared a proposal of ICS for the SWS, incorporating the best practices of internal control for this section.

Keywords: Internal Control Procedures, Supply and Warehouse; Municipalities; Accountancy Plan of Local Government (POCAL).

Resumen

El objetivo de este estudio se basa en analizar y proponer los procedimientos más adecuados, para la implementación de un Sistema de Control Interno (SCI) para la sección de Aprovisionamiento y Almacén (SAA), en el ayuntamiento de Macedo de Cavaleiros, para que la gestión del ayuntamiento sea el más eficiente y eficaz. En este sentido, se ha estudiado una muestra de 10 ayuntamientos en los distritos de Vila Real y Bragança, cuestionando, por una encuesta, los responsables de la SAA de estos ayuntamientos.

La análisis de los resultados ha revelado la existencia de tres clústeres, siendo que uno de ellos está constituido por un único ayuntamiento, estando este asociado a menores niveles de aplicación en todas las dimensiones en la escala de control interno. También se ha encontrado diferencias significativas en las dimensiones del documento de información de requisición y en los procedimientos relacionados con la devolución de la hoja de pedido. Al comparar los procedimientos comúnmente realizados con los ideales en un SCI eficaz, no hemos encontrado diferencias significativas en tres de las doce dimensiones del control interno, en particular en lo compromiso, en los procedimientos relacionados con el cambio de las condiciones concertadas en la hoja de pedido y en los procedimientos del almacén. Aunque todos los ayuntamientos hayan implementado el control interno legislado en el POCAL, sólo un 60% lo hicieron después de su entrada en vigor, teniendo aún lagunas que colmatar, en mayor o menor gravedad, destacándose principalmente el hecho de que algunos ayuntamientos no dispongan de almacén (espacio físico). Por lo tanto, hemos identificado la necesidad de mejorar la aplicación de los procedimientos de control interno en las demás dimensiones, posibilitando de esa forma el cumplimiento de las normas de la contabilidad pública resultadas del POCAL (Decreto-Ley n.º 54-A/99), en especial en el ayuntamiento de Macedo de Cavaleiros, se ha hecho una propuesta de SCI para la SAA del ayuntamiento, incorporando las mejores prácticas de control interno para esta sección.

Palabras-clave: Procedimientos de Control Interno; Aprovisionamiento y Almacén; Ayuntamientos; Plan de Contabilidad de las Autoridades Locales (POCAL).

AGRADECIMENTOS

Esta tese de mestrado não teria sentido sem a ajuda dos que confiaram em mim e tudo fizeram para conseguir mais esta etapa.

Agradeço em particular à Doutora Ana Paula de Carvalho Monte pelo seu conhecimento vasto e pela valiosa contribuição durante a orientação desta dissertação.

Também à Doutora Paula Odete, estou-lhe grata pela sua simpatia e o seu apoio contribuiu para que conseguisse terminar o meu trabalho.

Ao meu amigo, João Nobre o muito obrigado pelo seu precioso contributo, pela sua competência científica e pelo incalculável apoio dado na preparação e elaboração dos dados.

Aos chefes da secção financeira dos vários municípios que contribuíram para o estudo, que reconheceram o meu trabalho e que sem o seu contributo não teria sido possível obter de forma razoável as informações solicitadas.

Aos meus pais e família agradeço a confiança e orgulho que têm em mim.

Ao meu marido, Valdemar e aos meus filhos, Afonso e Inês, a eles devo tudo até a força para conseguir ultrapassar todas as barreiras que me têm surgido ao longo do meu percurso pessoal e profissional.

A todos, um muito obrigado.

ÍNDICE GERAL

ÍNDICE DE GRÁFICOS	x
ÍNDICE DE TABELAS	xi
ÍNDICE DE FIGURAS	xiii
GLOSSÁRIO DE SIGLAS	xiv
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1 – REVISÃO DE LITERATURA	4
1.1. Conceitos e objectivos de Auditoria: Auditoria interna versus Auditoria externa	4
1.2. A Auditoria Pública no contexto nacional e internacional	9
1.3. Conceito de Controlo Interno	14
1.4. Controlo Interno versus Auditoria Interna	18
1.5. Sistema de Controlo Interno na Administração Local	20
1.6. Descrição sucinta do SCI no município de Macedo de Cavaleiros	28
CAPÍTULO 2 – METODOLOGIA	33
2.1. Objectivos e tipos de estudo	33
2.2. População e amostra do estudo	34
2.3. Formulação do problema, questões e hipóteses de investigação	35
2.4. Variáveis em estudo e sua operacionalização	36
2.5. Descrição do método de recolha de dados e dos métodos a aplicar na análise	38
CAPÍTULO 3 – APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	40
3.1. Caracterização territorial, populacional e socioeconómica, dos municípios da amostra	40
3.2. Caracterização do responsável da SAA	45
3.3. Características funcionais da SAA e do departamento de controlo interno	48
3.4. Análise descritiva da utilização de procedimentos de controlo interno no âmbito da SAA	50
3.5. Comparação dos scores das dimensões dos procedimentos	58
3.6. Estudo da correlação dos scores das dimensões dos procedimentos de controlo interno	61
3.7. Comparação do nível de utilização dos procedimentos de Controlo Interno observado com o nível de utilização esperado em função do POCAL	63
3.8. Análise de Clusters	70
CAPÍTULO 4 – PROPOSTA DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO NA SECÇÃO DE APROVISIONAMENTO E ARMAZÉM	74
4.1. Controlo interno de compras	76
4.2. Controlo interno de existências	81
4.3. Controlo interno de entrega de bens/existências e facturas	85
4.4. Resumo dos procedimentos de SCI da SAA	88
CONCLUSÃO, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA	89
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS E LEGISLAÇÃO	91
ANEXO	97
Questionário	98

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Cargo desempenhado na SAA	46
Gráfico 2 - Histograma da idade dos funcionários inquiridos	46
Gráfico 3 – Género (sexo) dos funcionários inquiridos	46
Gráfico 4 - Histograma do tempo de exercício profissional na instituição	46
Gráfico 5 - Histograma do tempo de exercício profissional no serviço actual	46
Gráfico 6 - Habilitações académicas dos indivíduos inquiridos	47
Gráfico 7 - Formação específica em gestão	47
Gráfico 8 - Análise de correspondências múltiplas das características sócio-demográficas do responsável da SAA	48
Gráfico 9 - Histograma do número de funcionários na SAA	49
Gráfico 10 - Existência de serviço ou departamento de Controlo Interno	49
Gráfico 11 - Implementação do Controlo Interno antes do POCAL	49
Gráfico 12 - Análise de correspondências múltiplas das características funcionais da SAA e do departamento de Controlo Interno	50
Gráfico 13 - Periodicidade do inventário	56
Gráfico 14 - Aplicações informáticas utilizadas no controlo de existências	56
Gráfico 15 - Nível de utilização dos procedimentos de Controlo Interno segundo as dimensões .	58
Gráfico 16 - Nível de utilização global dos procedimentos de Controlo Interno	61
Gráfico 17 - Biplot das dimensões do nível de utilização dos procedimentos de Controlo Interno.	62
Gráfico 18 - Distância e coeficiente de determinação em função do número de clusters	70
Gráfico 19 - Dendograma da análise de clusters sobre as dimensões do nível de utilização dos procedimentos de Controlo Interno	71
Gráfico 20 - Gráfico de linhas do nível de utilização dos procedimentos de Controlo Interno em função dos clusters	73

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Questões que compõem as variáveis dependentes	37
Tabela 2 - Fórmulas de cálculo dos scores para cada dimensão de controlo interno	38
Tabela 3 - Indicadores de caracterização – Área e ordenamento do território por município	41
Tabela 4 - Indicadores de caracterização – População por município	41
Tabela 5 - Evolução da população residente nos municípios estudados, por grupos etários, em %	42
Tabela 6 - Evolução do N.º de Trabalhadores por conta de outrem, por sector de actividade (CAE – Rev. 3)	42
Tabela 7 - Evolução dos indicadores das empresas por município	43
Tabela 8 - Evolução dos beneficiários de subsídio de desemprego	43
Tabela 9 - Evolução das Receitas / Despesas dos municípios	44
Tabela 10 - Indicadores de Administração Local	45
Tabela 11 - Estatísticas descritivas da idade dos inquiridos	45
Tabela 12 - Estatísticas descritivas do tempo de exercício Profissional na instituição e no serviço actual	46
Tabela 13 - Estatísticas descritivas do número de funcionários na SAA	49
Tabela 14 - Tabela de frequências do profissional a quem reporta o serviço / departamento de controlo interno	49
Tabela 15 - Intensidade da utilização de procedimentos relacionados com as necessidades de compra	51
Tabela 16 - Intensidade da utilização de procedimentos associados ao documento/informação de requisição	51
Tabela 17 - Intensidade da utilização de procedimentos associados à cabimentação	52
Tabela 18 - Intensidade da utilização de procedimentos associados ao aprovisionamento e armazém	53
Tabela 19 - Intensidade da utilização de procedimentos associados à contabilização do cabimento	53
Tabela 20 - Intensidade da utilização de procedimentos relacionados com a formalização da compra	54
Tabela 21 - Intensidade da utilização de procedimentos: a alteração das condições acordadas na nota de encomenda, recebimento e devolução desta	55
Tabela 22 - Intensidade da utilização de procedimentos de armazém	55
Tabela 23 - Procedimentos de controlo das existências	56
Tabela 24 - Procedimentos de registo de existências	57
Tabela 25 - Procedimentos de registo de existências (%)	58
Tabela 26 - Estatísticas descritivas do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno segundo as dimensões	59
Tabela 27 - Teste de Friedman para comparação do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno, segundo as dimensões	60

Tabela 28 - Teste de correlação entre as dimensões do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno	62
Tabela 29 - Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos associados à formalização da compra	63
Tabela 30 - Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos documentos/informação de requisição	64
Tabela 31 - Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação a cabimentação	64
Tabela 32 - Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos de aprovisionamento e armazém	65
Tabela 33 - Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação a contabilização da cabimentação	65
Tabela 34 - Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos associados à formalização da compra	66
Tabela 35 - Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos associados com a alteração das condições acordadas na nota de encomenda, recebimento da nota de encomenda e devolução da nota de encomenda	66
Tabela 36 - Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos associados ao armazém	67
Tabela 37 - Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos associados ao controlo de existências	67
Tabela 38 - Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos associados ao registo de existências	68
Tabela 39 - Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos associados ao registo de existências (variáveis ordinais)	69
Tabela 40 - Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos nas 12 dimensões	70
Tabela 41 - Comparação do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno em função dos clusters	72
Tabela 42 - Impressos / Registos para controlo interno de compras	79
Tabela 43 - Impressos/ Registos para controlo interno de existências	83
Tabela 44 - Impressos / Registos para controlo interno de entregas de bens e facturas.....	86

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Diferenças entre auditor interno e auditor externo	7
Figura 2 - Normas de auditoria pública	11
Figura 3 - INTOSAI/IFAC Cooperação no desenvolvimento das normas internacionais de auditoria	13
Figura 4 - As EFS que adoptam as normas da INTOSAI e IFAC	13
Figura 5 - Filosofia COSO	16
Figura 6 - O conteúdo do SCI nas autarquias locais, estipulado no ponto 2.9.1 do POCAL	27
Figura 7 - Organograma do Município de Macedo de Cavaleiros	30
Figura 8 - Localização geográfica dos distritos e municípios da amostra	35
Figura 9 - Fases do controlo interno de compras	80
Figura 10 - Fases do controlo interno de existências	84
Figura 11 - Fases do controlo interno de entrega de bens e facturas	87
Figura 12 – Resumo dos procedimentos do SCI na SAA	88

Glossário de Siglas

AE – Auditoria Externa

AI – Auditoria Interna

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

CI - Controlo Interno

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DGO - Direcção Geral do Orçamento

EFS - Entidades Fiscalizadoras Superiores

IAA - The Institute of Internal Auditors

IAS - International Auditing Standards

IASB - International Accounting Standards Board

IFAC - International Federation of Accountants

IFRS - International Financial Reporting Standards

IGF- Inspeção Geral das Finanças

IIA - The Institute of Internal Auditors

INCOSAI - International Congress of Supreme Audit Institutions

INE - Instituto Nacional de Estatística

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

IPAI - Instituto Português de Auditoria Interna

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

MCI - Modelo de Controlo Interno

NCI - Norma de Controlo Interno

NGP - Nova Gestão Pública

NIPPAI - Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

NLFL - Nova Lei das Finanças Locais

NSCI - Norma de Sistema de Controlo Interno

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCI – Procedimentos de Controlo Interno

POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública

RAFE - Reforma da Administração Financeira do Estado

SAA – Secção de Aprovisionamento e Armazém

SAS - Statement on Auditing Standards

SCI - Sistema de Controlo Interno

INTRODUÇÃO

Nas últimas três décadas assistiu-se à reforma da Administração Pública em Portugal, argumentando-se que esta era considerada como uma estrutura gigante, ineficiente, ineficaz e apresentava custos muito elevados, sendo muito burocratizada e não responsável, bem como sobrecarregada de regras excessivas. Esta tem sofrido pressões no sentido de reduzir os custos, e, simultaneamente, aumentar a qualidade dos serviços prestados (Gomes, Carvalho & Fernandes, 2009). Foram várias as vozes que se manifestaram e reclamaram por uma administração menos cara, mais eficiente e que responda às necessidades de uma sociedade dinâmica e em constante mudança (Araújo, 2004). Para mudar o funcionamento da Administração Pública, diversas estratégias foram adoptadas, tais como cortes orçamentais, venda de bens do Estado, privatizações, contratação de serviços, introdução de medidas de desempenho, gestão por resultados e técnicas de gestão do sector privado. Estas medidas de reforma enquadram-se no modelo gestor conhecido por *Nova Gestão Pública*¹ (de agora em diante designaremos por NGP) e foram adoptadas nos países ocidentais, a partir dos finais da década de 70 do Séc.XX, para poderem dar resposta a problemas económicos e sociais, em especial, para que o funcionamento da Administração Pública seja cada vez mais eficaz e eficiente (Araújo, 2004).

Este movimento e modelo gestor de reforma, caracterizou-se pelos seguintes sete principais aspectos interligados: profissionalização da gestão nas organizações públicas; padrões de desempenho e medidas de avaliação; ênfase no controlo e nos resultados; desagregação das grandes unidades do sector público; introdução da competição no sector público; primazia aos estilos e práticas de gestão do sector privado; e ênfase na disciplina e moderação na utilização dos recursos (Hood, 1991). Assim, os princípios da NGP, segundo Denhardt (2004), são: servir os cidadãos, visar o interesse público, dar preferência ao cidadão, pensar estrategicamente e agir democraticamente, reconhecer que a *accountability* não é simples. Segundo Osborne & Gaebler (1993), as ideias da NGP vão de encontro a um processo idêntico à globalização, pressupondo-se que estejam relacionadas. De acordo com Hood (1998), citado por Araújo (2004), cada país adopta diferentes formas de gerir os seus serviços públicos, principalmente na forma como as políticas, as leis e a administração se interligam. No entanto, o sucesso do desempenho organizacional depende do contexto organizacional, de ideias e crenças que se ajustam à estrutura. Com o Estado preocupado com as questões sociais e com as políticas públicas a serem compatíveis com as rápidas mudanças, a Administração Pública passou por diversas fases, adoptando nos últimos tempos ferramentas como o plano estratégico e a gestão estratégica de modo a enfrentar os diversos problemas que foram surgindo no século XXI, com vista a prevenir o Estado das crises e dos contratempores externos.

A introdução do controlo e da contabilidade de gestão no sector público, como consequência das iniciativas da NGP, estão na base das principais mudanças ocorridas, nos últimos anos, no sistema de contabilidade pública em geral, cujo principal objectivo passou a ser o de facilitar a

¹ Em linguagem anglo-saxónica conhecida por *New Public Management*.

tomada de decisões perante os diversos utilizadores, de modo a fornecer resultados cada vez mais claros e consistentes (Jackson & Lapsley, 2003; Cavaluzzo & Ittner, 2004; Lapsley & Wright, 2004; Bogt, 2008; Reginato, 2008). Com a necessidade de reduzir a despesa pública com a escassez de recursos, surge a necessidade de aumentar a eficiência do sector público (Collier, 2001; Reck, 2001; Smith, 2004; Johnansson & Siverbo, 2009). Os municípios vêm sendo pressionados a tornarem-se cada vez mais eficazes e eficientes bem como a proporcionar um serviço de maior qualidade, a promoverem a transparência e a *accountability* (Hood, 1991; Hood, 1995; Broadbent & Guthrie, 1992; Barberis, 1998). Os que têm mais dificuldades, devem estar mais preocupados em adoptar novas técnicas de contabilidade de forma a melhorar o seu desempenho (Van Helden & Tillema, 2005).

O quadro legal actualmente em vigor, nomeadamente o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), surgiu para responder às constantes necessidades impostas aos Municípios, obrigando a aplicação de um Sistema de Controlo Interno (de agora em diante designaremos apenas por SCI), de modo a permitir o permanente acompanhamento e avaliação da gestão autárquica. O POCAL, aprovado pelo Decreto-lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, estipula, no ponto 2.9, que as Autarquias Locais devem elaborar e aprovar o SCI, englobando métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos de modo a assegurarem o desenvolvimento e controlo das actividades de forma ordenada e eficiente, permitindo a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de situações de ilegalidade, fraudes e erros, garantindo a exactidão e a integridade dos registos contabilísticos e dos procedimentos que estejam a ser utilizados, bem como a preparação oportuna de informação financeira viável, para atingir os objectivos. Para a elaboração e apresentação da informação financeira pública em tempo adequado, devem ser aplicados métodos e técnicas que lhe permitam uma imagem verdadeira, clara e apropriada, utilizando a contabilização orçamental, patrimonial e analítica.

Dado que se tem vindo a verificar a atribuição de uma elevada importância à informação produzida pelo SCI, contribuindo para uma optimização do processo de decisão, espera-se no futuro uma evolução eficiente e eficaz na continuidade da implementação do SCI, principalmente nos municípios que ainda não estão a adoptar os procedimentos de SCI.

A descentralização de funções e o seu impacto na gestão dos municípios está bem patente na realidade actual, com a necessidade de reduzir as despesas e aumentar a eficiência, descentralizou-se o sistema de aprovisionamento e armazém. Um SCI da secção de aprovisionamento e armazém (de agora em diante designaremos por SAA) será financeiramente visível e/ou justificável economicamente, se for capaz de satisfazer as necessidades do município, nas quantidades necessárias, nos calendários previstos e a um custo mínimo que seja financeiramente sustentável pelo município.

O presente trabalho tem como objectivo principal propor um modelo de procedimentos de controlo interno para a SAA do município de Macedo de Cavaleiros, pelo que se procurou identificar quais os procedimentos mais apropriados para a secção.

De modo a realizar o objectivo principal a que nos propusemos, seleccionou-se uma amostra, por conveniência, de 10 municípios da região de Trás-os-Montes e Alto Douro, aos quais se

aplicou um inquérito por questionário com o intuito de analisar e estudar a utilização dos procedimentos de controlo interno destes municípios, a fim de se elaborar uma proposta de um SCI para a SAA do município de Macedo de Cavaleiros. Pretende-se que, com esta proposta, o município possa vir a ter benefícios com a prática de uma boa gestão, apesar dos poucos recursos financeiros para o investimento num armazém moderno, que seria um bem necessário para o bom desempenho da gestão do município.

Este trabalho foi estruturado nos seguintes capítulos fundamentais: no capítulo 1 procede-se à revisão de literatura, procurando-se definir conceitos relevantes para a problemática em estudo, nomeadamente a definição de controlo interno e auditoria interna, suas diferenças e semelhanças, bem como a abordagem de forma empírica e legal do SCI da Administração Pública, finalizando-se com o SCI aplicado no município de Macedo de Cavaleiros. No capítulo 2 expõe-se a metodologia de investigação utilizada ao longo do estudo, descrevendo-se o inquérito aplicado aos municípios da amostra seleccionada. No capítulo seguinte apresenta-se e analisa-se os resultados obtidos no inquérito e de seguida, no capítulo 4 propõe-se um modelo de SCI para a SAA para o município de Macedo de Cavaleiros, tendo em consideração os resultados anteriores. Por fim, apresentam-se as principais conclusões do estudo realizado, as limitações e eventuais sugestões para investigação futura.

CAPÍTULO 1 – REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo pretende-se, sucintamente, fazer uma abordagem à problemática em estudo, definindo-se conceitos relevantes para o estudo empírico. Sendo a problemática principal a definição dos procedimentos de controlo interno para uma secção específica de uma autarquia local, e estando relacionados os conceitos de auditoria interna e controlo interno, pretende-se clarificar estas duas definições. Finaliza-se este capítulo com a descrição do sistema de controlo interno da Câmara Municipal de Macedo de Cavaleiros.

1.1. Conceitos e objectivos de Auditoria: Auditoria interna versus Auditoria externa

A auditoria pode ser definida através de várias perspectivas, dentro das quais existem várias entidades a procurarem a consequente harmonização tanto a nível nacional como internacional. Considera-se que a auditoria é o processo organizado e estruturado sem preconceitos ao examinar as informações com independência e isenção, ao avaliar prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios preestabelecidos, assim como comunicar ou divulgar conclusões, através de um relatório escrito, com um determinado grau de confiança que será posteriormente entregue aos interessados (Morais & Martins, 2007).

A auditoria é uma prática de grande importância social e económica, podendo estabelecer relações entre os vários agentes económicos, depositando toda a confiança no trabalho dos auditores. De forma mais complexa, pode ser entendida como um processo em permanente mutação, o auditor analisa todas as situações e pronuncia-se de acordo com a situação vigente baseando-se nos critérios de comparação seleccionados, dando solução mais acertada de forma legal aos interessados. No entanto, a auditoria adaptou-se às constantes transformações para se tornar um motor de inovação e mudança nas organizações e poder assim dar resposta às novas necessidades e exigências sociais. Visando exercer, essencialmente, um controlo tanto a nível das contas públicas como privadas, encarrega-se pela detecção de fraudes e erros nas contas das organizações e opina sobre qual a forma mais eficaz e transparente nos resultados pretendidos,

de forma a salvaguardar os interesses das organizações. Estes são apresentados nas áreas da administração e da gestão, desenvolvendo o funcionamento dos respectivos processos no cumprimento das directrizes e normas internas, tendo como resultado o lucro e o respectivo crescimento.

A auditoria e a contabilidade caminham paralelamente nos seus progressos, tendo o auditor o papel de rever e verificar a contabilidade. Embora a atitude do auditor seja a de manter a imparcialidade no seu trabalho, com bastante profissionalismo, o seu sucesso deve ser reconhecido pela sua integridade, idoneidade, justiça, ética profissional, competência e perícia, devendo ser um especialista não só pelo seu conhecimento, mas também pela experiência no campo da prática profissional em auditoria.

Deste modo, podemos encontrar algumas definições na literatura das quais se destacam:

- Auditoria é um exame feito por profissionais independentes, com propósito de avaliar a actividade de determinado serviço ou entidade conferindo-lhe certa credibilidade. Segundo Boynton, Johnson & Kell (2002, p.31), referindo-se ao *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association*, a auditoria é “um processo sistemático de obtenção e avaliação de evidências sobre afirmações a respeito de acções e eventos económicos, tendo como principal pretensão o grau de correspondência entre afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados” (Cunha, Correa & Beuren, 2010, p.59).

- Para Alves (2009, p.29) “auditoria interna visa, essencialmente, apoiar a gestão de topo e os gestores operacionais, a identificar os riscos negativos das actividades / sub-processos e contribuir, necessariamente, com propostas de acções correctivas, numa lógica de criação de valor cliente e valor accionista. Outro aspecto primordial é a sustentação da realização de acções de auditoria, enquadradas em planos de acção baseados numa matriz de risco, num código de conduta e num cumprimento das Normas Profissionais estabelecidas pelo IIA” (Pinheiro, 2005, p.4).

No que respeita à auditoria interna, dada a natural evolução do seu paradigma, esta define-se como uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização, de acordo com *The Institute of Internal Auditors - IIA* (2004). Ainda de acordo com esta definição, a auditoria interna assiste a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia dos processos da gestão de risco, do controlo e governação. A actual definição de auditoria alinha o trabalho dos auditores com os factores críticos de sucesso das organizações e os seus processos essenciais, desta forma a evolução do conceito de auditoria interna deve ser acompanhada com a evolução do perfil do auditor (IIA, 2004), não descurando o princípio da imparcialidade e fidelidade na análise da prestação de contas.

A auditoria interna pode ser definida como uma actividade independente, visando a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Acompanha os procedimentos da organização na obtenção dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco e controlo

(Pradas & Salvador, 1995). A auditoria interna tem como missão supervisionar o funcionamento, eficácia e eficiência do sistema de controlo interno, bem como a fiabilidade e a qualidade da informação contabilística. O auditor verifica se os riscos inerentes à actividade da organização estão adequadamente cobertos, se estão a ser cumpridas as políticas ditadas pela administração, bem como se estão a ser seguidos os procedimentos e normativas aplicáveis tanto a nível interno como externo (Santander, 2008). Tendo em conta as necessidades e actividades desta profissão, de acordo com Miñon & Dominguez (2003), a anterior função de auditoria interna era incompleta e obsoleta pois, apesar de ambas abrangerem a essência do alcance e objectivos pretendidos numa organização. A função actual e de futuro incorpora conceitos mais recentes, uma vez que a auditoria interna, além do desempenho da função de controlo, passou também a ter um papel consultivo. Deste modo, a auditoria interna deverá estabelecer planos fundamentados no risco, para determinar prioridades de actividades, consistentes com os objectivos das entidades (Miñon & Dominguez, 2003).

As auditorias podem ser classificadas como internas e externas. Assim, considera-se que as responsabilidades básicas do auditor externo estão definidas por lei, enquanto, que as funções de auditoria interna variam conforme as entidades, pelo que o papel do auditor interno pode ser mais difícil de definir do que o do externo. Não obstante, o desenvolvimento do trabalho de ambos é complementar, ou seja, ambas analisam e avaliam as actividades que são exercidas por outros e na apreciação do seu trabalho devem fazê-lo com o maior rigor, objectividade e isenção (Marques, 1997). A auditoria interna e a auditoria externa têm aspectos comuns quanto ao trabalho a executar: ambas baseiam-se no controlo interno como ponto de partida para realizar o seu trabalho de avaliação; utilizam as mesmas técnicas; visam avaliar o risco e a materialidade bem como sugerir correcções para deficiências encontradas; e ainda, a extensão do trabalho a executar depende da eficácia dos sistemas contabilísticos e controlo interno existente (Morais & Martins, 2007).

Porém, o auditor externo, através da sua experiência global nas diferentes entidades, pode sugerir melhorias, através de críticas construtivas, mas a opinião expressa não é uma declaração acerca da eficácia ou eficiência da gestão da entidade. O auditor interno tem como principal missão garantir que os objectivos da entidade se cumpriram com eficiência e eficácia, pelo que, a sua actuação deverá ser mais preventiva e diligente. As críticas construtivas ao sistema de controlo interno e gestão da organização, feitas pelo auditor interno, advêm do seu conhecimento global e profundo da entidade (Morais & Martins, 2007). Outra diferença a apontar é que a auditoria interna focaliza-se no domínio da gestão, abarcando toda a entidade, em todos os aspectos das operações e a todos os níveis de autoridade enquanto a auditoria externa está mais focalizada na vertente financeira, nomeadamente no sistema contabilístico - financeiro e nas actividades organizacionais que possam ter um efeito directo nas demonstrações financeiras (Morais & Martins, 2007, p. 44).

Na figura 1, que se segue, resume-se as diferenças básicas agora abordadas e outras quanto ao trabalho executado pelos auditores internos e externos.

Auditor Interno	Auditor Externo
<ul style="list-style-type: none"> · O auditor interno acompanha permanentemente a actividade da entidade, o que lhe proporciona um melhor conhecimento do negócio, conferindo-lhe maior sensibilidade em relação a tudo o que se refere à entidade. 	<ul style="list-style-type: none"> · O acompanhamento do auditor externo é realizado de forma intermitente, e em várias entidades. Poderá deter uma vasta experiência, fruto de auditar várias entidades de variados tipos de negócios.
<ul style="list-style-type: none"> · A auditoria é realizada por profissionais da entidade. 	<ul style="list-style-type: none"> · O profissional é externo à entidade auditada.
<ul style="list-style-type: none"> · O objectivo é atender às necessidades do órgão de gestão, contribuindo para o fortalecimento do sistema de controlo interno. 	<ul style="list-style-type: none"> · O objectivo é atender às necessidades de terceiros no que diz respeito à credibilidade das informações financeiras. A avaliação do controlo interno é feita, principalmente, para decidir a extensão e calendarização dos exames a efectuar às contas.
<ul style="list-style-type: none"> · O trabalho é realizado tendo em conta as áreas operacionais e as linhas de responsabilidade administrativa. 	<ul style="list-style-type: none"> · O trabalho é executado tendo em conta os elementos das demonstrações financeiras.
<ul style="list-style-type: none"> · O controlo interno é avaliado a fim de poder expressar opinião acerca da eficácia e eficiência, da utilização dos recursos da entidade. 	<ul style="list-style-type: none"> · A opinião acerca do controlo interno, salienta-se na segurança das operações e o seu impacto nas demonstrações financeiras em detrimento da eficácia e eficiência dos recursos.
<ul style="list-style-type: none"> · O exame das actividades é contínuo. 	<ul style="list-style-type: none"> · O exame das informações das demonstrações financeiras é descontínuo.
<ul style="list-style-type: none"> · Tem de conduzir a sua actividade com diplomacia, objectividade e independência. Tem de ser competente nas relações humanas e na forma de comunicação. Tem de se impor, principalmente, pela sua competência e pelos seus conhecimentos. 	<ul style="list-style-type: none"> · Caso se trate de um Revisor Oficial de Contas é nomeado pela Assembleia-Geral, pode fazer parte do órgão de fiscalização e a sua actividade tem suporte legal. Emite um relatório que acompanha obrigatoriamente, as contas.

Figura 1 - Diferenças entre auditor interno e auditor externo

(Fonte: Morais & Martins, 2007, p.48)

À semelhança das organizações privadas, também os organismos públicos, inclusive as autarquias locais estão sujeitas a serem auditadas. Neste contexto, a auditoria externa é aplicada nos diferentes municípios e é resultante da obrigatoriedade imposta pela legislação vigente. Segundo Costa (2008), os auditores internos devem ter como objectivo principal assessorar o órgão executivo, apoiar o próprio município nos diferentes níveis de gestão, procurando a eficiência da utilização dos recursos, contribuindo para uma adequada situação de equilíbrio do compromisso de utilização dos meios de controlo. No que respeita aos auditores externos estes têm como principal missão a preocupação com a segurança do sistema, dando ênfase na verificação dos saldos, emitindo o parecer sobre a razoabilidade das demonstrações financeiras. Ou seja, o auditor interno deve ter um profundo conhecimento do município em que está inserido, quanto aos serviços, aos meios disponíveis e sua utilização, aos métodos, processos e tecnologias utilizados, aos seus pontos fortes e suas insuficiências, tudo isto deverá ser feito para que do seu papel e acção resultem benefícios acrescidos, para otimizar a sua utilidade no

desempenho da sua função de apoio à gestão (Barros, 1993). Nos últimos anos, constatamos uma notável evolução quanto à abrangência de ambas as auditorias, não estando apenas limitadas às áreas contabilística e financeira, podendo hoje abranger todas as actividades, áreas e funções do município (Pradas & Salvador, 1995).

Nos últimos tempos verificou-se um aumento no número de organizações a possuir um departamento de auditoria interna na sua estrutura organizacional, como órgão de apoio à gestão. Não obstante, tem-se assistido à evolução da estrutura das equipas e das suas capacidades técnicas e profissionais, fazendo com que se verifique o bom desempenho e confiança nos profissionais (Morais & Martins, 2007). Compete ao auditor externo antes de desempenhar as suas funções, verificar a existência da função de auditoria interna e da competência dos seus membros (Morais & Martins, 2007). Tanto o auditor interno como o externo, devem determinar entre ambos, diálogos de forma profissional, franca e isenta, incluindo metodologias, ferramentas e formações específicas, ou seja, será do interesse de ambos otimizar os recursos e obter toda a informação de forma pertinente que lhes permita aumentar a utilidade do seu trabalho face à organização (Morais & Martins, 2007).

O *The Institute of Internal Auditors* (IIA) recomenda a que o trabalho de ambas as auditorias seja coordenado de forma a assegurar uma cobertura adequada, minimizando a duplicação de esforços e alcançar a máxima eficácia da auditoria. Também, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) destaca na *Statement on Auditing Standards* (SAS) n.º 65/ AU 322 a importância da coordenação do trabalho efectuado por ambos os auditores, de modo a obter uma maior eficácia na cobertura da auditoria. Os auditores externos para melhor compreensão do trabalho realizado pela auditoria interna nas entidades públicas devem (Morais & Martins, 2007, p.47):

- Obter uma compreensão do trabalho realizado pela auditoria interna;
- Avaliar a competência e objectividade de auditoria interna;
- Considerar o efeito da auditoria interna no planeamento da auditoria externa;
- Planear e coordenar o trabalho com a auditoria interna;
- Avaliar e testar a eficácia do trabalho da auditoria interna; e,
- Utilizar a auditoria interna para fornecer apoio directo ao auditor externo.

Em sequência, se os auditores externos confiarem no trabalho desenvolvido pelos auditores internos, estes poderão facilitar e reduzir custos na auditoria externa, utilizando o trabalho já executado pela auditoria interna. Por exemplo, se os auditores internos avaliarem o sistema de controlo interno financeiro (executando periodicamente o controlo aos pagamentos, recebimentos, contas a pagar e/ou outras actividades financeiras), os auditores externos poderão utilizar esse trabalho testando e validando a sua eficácia, uma vez que essa é uma das tarefas da fase inicial da auditoria externa (Morais & Martins, 2007). Apesar de ambas se complementarem, elas são distintas já que hoje a auditoria interna é considerada cada vez mais como profissão de consultadoria, que exige formação no seu todo, podendo ir mais além da especialização contabilística (Miñon & Dominguez, 2003).

Para melhor percepção da evolução no âmbito da auditoria, procede-se a uma abordagem sobre a evolução da auditoria pública a nível nacional e internacional.

1.2. A Auditoria Pública no contexto nacional e internacional

O conceito de auditoria pública tem vindo a sofrer alterações, independentemente do âmbito de aplicação. As fraudes e irregularidades têm sido uma das principais preocupações no domínio da função pública, apesar de existirem outros objectivos a merecer especial atenção (Costa, Pereira & Blanco, 2006). A Auditoria Pública contribui para uma visão democrática de controlo, aplicação e utilização dos fundos públicos, sendo o seu objectivo garantir que os fundos sejam utilizados correctamente, de forma eficiente e em conformidade com a decisão do Parlamento (Anerud, 2004). A nível internacional surgiram vários organismos dedicados à auditoria do sector público como o IFAC (*International Federation of Accountants*), o INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*), sobretudo focados para a auditoria externa, assim como, o IIA (*The International Institute Of Auditors*), para a auditoria interna.

Neste contexto, são apresentados sucintamente, os organismos referidos anteriormente, dada a relevância que têm para a auditoria pública e o controlo interno das instituições públicas, assim como pelo facto de, a nível nacional, os organismos portugueses responsáveis pelos normativos da auditoria pública também tomarem em consideração as directrizes emanadas por estas entidades.

O IFAC é constituído por 155 organizações representantes de 113 países a nível mundial e está organizado nos seguintes comités: Comité do Sector Público, “*Compliance*”, Formação, Ética, IASB, Auditoria Profissional nos Negócios e Auditores Transaccionais. O Comité do Sector Público visa emanar um conjunto de normas para o sector público – as IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*, baseadas nas IAS - *International Auditing Standards*, sendo estas substituídas pelas IFRS - *International Financial Reporting Standards*, emitidas pelo IASB - *International Accounting Standards Board*, (Caiado, 2010). As IPSAS dividem-se em duas partes: a primeira, contém as opiniões recolhidas e os pressupostos adoptados e, na segunda, apresenta as divulgações a levar a cabo. Para atender ao interesse público o IFAC continua a fortalecer a contabilidade em todo o mundo, de forma a contribuir para o desenvolvimento de fortes economias internacionais, estabelecendo a adesão de padrões de alta qualidade profissional, promovendo a convergência internacional das normas e abordando questões de interesse público onde as competências da profissão são mais relevantes (Caiado, 2010). Actualmente o IFAC tem como objectivo, ir ao encontro do interesse público, adoptando os seguintes papéis (Andrade, 2006, p.1):

- Estabelecer e promover a adesão às normas profissionais de alta qualidade;
- Avançar na convergência internacional dessas normas;
- Defender o interesse público onde a voz da profissão é mais relevante.
- Apoiar ao desenvolvimento global da profissão;
- Desenvolver e encorajar a adopção e a convergência das normas internacionais;
- Fornecer orientação para auditores em geral;

- Promover os valores de integridade, transparência e experiência; e,
- Partilhar a regulação da profissão.

A *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), também conhecida a nível nacional por Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, é uma organização não-governamental, autónoma e independente. Foi fundada em 1953, por iniciativa do então Presidente da Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) de Cuba, Emilio Fernandez Camus. A organização reúne actualmente mais de 186 membros e tem por objectivo oferecer um marco institucional para a transferência de conhecimentos sobre a actividade de fiscalização pública, através do intercâmbio de experiências entre os seus membros (INTOSAI, 2001). Como tal, a INTOSAI conta com uma estrutura que prevê a existência de Grupos Regionais de Trabalho que oferecem fóruns para a cooperação profissional e específica, a nível regional, e constitui Comitês Técnicos para tratar de assuntos de interesse comum a todos os seus membros. Esses comitês e grupos de trabalho, compostos por uma representação equilibrada dos membros da organização, são formados como resultado dos temas e das recomendações finais obtidas durante a realização dos congressos trianuais do Comité Directivo da INTOSAI, este designado por INCOSAI, e visam elaborar normas e directrizes para o sector de fiscalização pública, que possam ser aplicadas por todos os seus membros. Esses comitês actuam por um período de tempo determinado, ao final do qual apresentam os resultados do seu trabalho. A auditoria pública externa é um processo de controlo em constante evolução, o que implica que as EFS não estejam desenvolvidas da mesma forma nos diferentes países onde elas existem, sejam elas do tipo Tribunal de Contas ou Gabinete Nacional de Auditoria.

Neste sentido, a INTOSAI considera-se como a organização profissional das EFS, onde estas têm um papel importante na Administração Pública, fundamentalmente prezam por uma gestão financeira eficiente e eficaz. No âmbito das normas de auditoria, os principais objectivos da INTOSAI é o de assegurar que as EFS sejam fortes, independentes e pluridisciplinares de modo a poderem adoptar as normas profissionais mais apropriadas e eficazes, deverão ter como constante preocupação o reforço das atitudes e as capacidades profissionais das EFS através de formação, assistência técnica e outras actividades a desenvolver, ou seja, as EFS devem cooperar e a colaborar entre elas para poderem encontrar respostas através dos diferentes conhecimentos e adaptá-las na prática todos os pontos de referência (INTOSAI, 2001).

A INTOSAI considerou que era essencial instaurar um Código de Ética Internacional para os auditores do sector público, que constituísse uma exposição dos valores e princípios a serem adoptados pelos auditores. As normas de auditoria da INTOSAI dividem-se em quatro partes: postulados básicos, normas gerais, normas de procedimento na execução da auditoria, e normas para a elaboração de relatórios, as quais se resumem no esquema apresentado na figura 2.

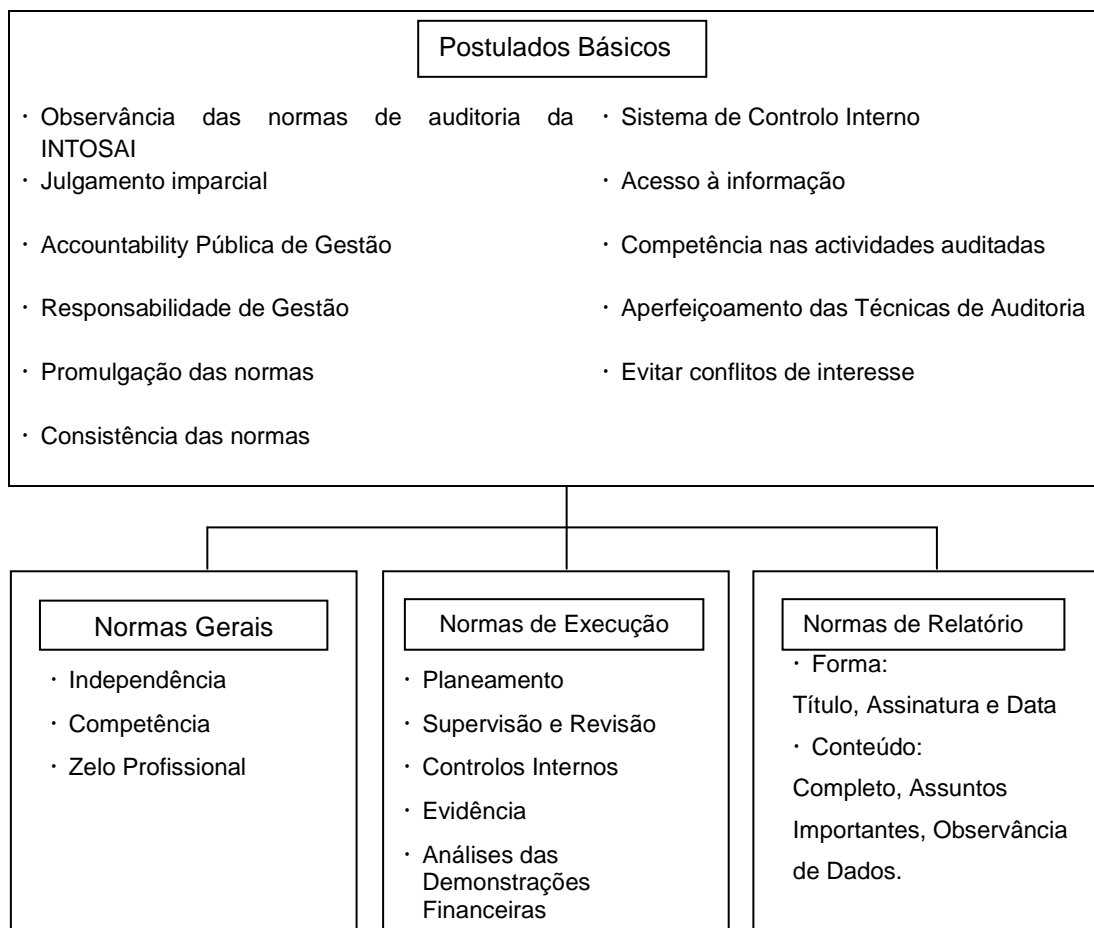


Figura 2 - Normas de auditoria pública

(Fonte: Organização das Instituições Supremas de Controlo da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa, 2001)

Os postulados básicos das normas de auditoria pública estabelecem princípios e requisitos lógicos, que contribuem para auxiliar os auditores a formar a sua opinião e a elaborar relatórios.

Os postulados básicos são (INTOSAI, 2001):

- a) As EFS devem procurar cumprir as normas de auditoria da INTOSAI em todas as questões consideradas essenciais. Certas normas não se aplicam a algumas actividades típicas de auditoria das EFS - inclusive daquelas organizadas como Tribunais de Contas - nem a outros tipos de trabalhos por elas executados. As EFS devem estabelecer as normas aplicáveis a estes tipos de trabalhos, a fim de garantir efectivamente a sua alta qualidade;
- b) As EFS devem aplicar o seu próprio critério de julgamento nas diversas situações que se apresentem no exercício de sua função fiscalizadora;
- c) Está cada vez mais presente na consciência da sociedade a necessidade, tanto de que as pessoas ou entidades gestoras de recursos públicos cumpram a sua obrigação de prestar contas, de modo a que este processo seja adequado e funcione eficazmente;
- d) A implantação, nas administrações públicas, de sistemas adequados de informação, controle, avaliação e elaboração de relatórios torna mais fácil o cumprimento da obrigação de prestar contas. Os administradores têm a responsabilidade de zelar para que o

resultado dos relatórios financeiros e outras informações de qualquer outro tipo estejam correctos, tanto na forma como no conteúdo;

- e) De acordo com as necessidades do governo, as autoridades competentes devem promulgar normas de contabilidade aceitáveis relativas à elaboração e divulgação dos relatórios financeiros. Já as entidades auditadas devem adoptar objectivos e metas de desempenho específicos e mensuráveis, determinar quais os níveis de rendimento a serem alcançados;
- f) A aplicação coerente das normas de auditoria aceitáveis deve resultar na apresentação fidedigna da situação financeira e dos resultados das operações financeiras;
- g) A existência de um sistema de controlo interno adequado reduz ao mínimo o risco de erros e irregularidades;
- h) O estabelecimento de disposições legais facilita a cooperação das entidades auditadas, tanto no que diz respeito à manutenção dos dados pertinentes, necessários à avaliação global das actividades auditadas, quanto no que se refere ao acesso a todos estes dados;
- i) Todas as actividades de fiscalização das EFS devem ser desempenhadas no exercício das suas competências legais;
- j) As EFS devem contribuir para o aperfeiçoamento das técnicas usadas para auditar a validade dos procedimentos de mensuração do desempenho; e,
- k) As EFS devem evitar conflitos de interesses entre o auditor e a entidade auditada.

As EFS devem julgar quais normas e directrizes que são compatíveis com o tipo de actividade, a fim de garantir de maneira permanente um alto nível de qualidade nos seus trabalhos (INTOSAI, 2001).

A cooperação entre a INTOSAI e a IFAC no desenvolvimento de normas internacionais de auditoria oferece muitas vantagens: identificam e discutem diversas questões que se apresentam de diversos sistemas e pontos de vista, podendo melhorar a qualidade das normas e directrizes (Anerud, 2004). Por esse motivo, será importante na ajuda a estabelecer sólidas normas de boas práticas e directrizes que irão beneficiar tanto o sector público como o sector privado. De acordo com Anerud (2004), esta cooperação poderá trazer vantagem especialmente para os países que hoje não têm as suas próprias normas e orientações (ver figura 3).

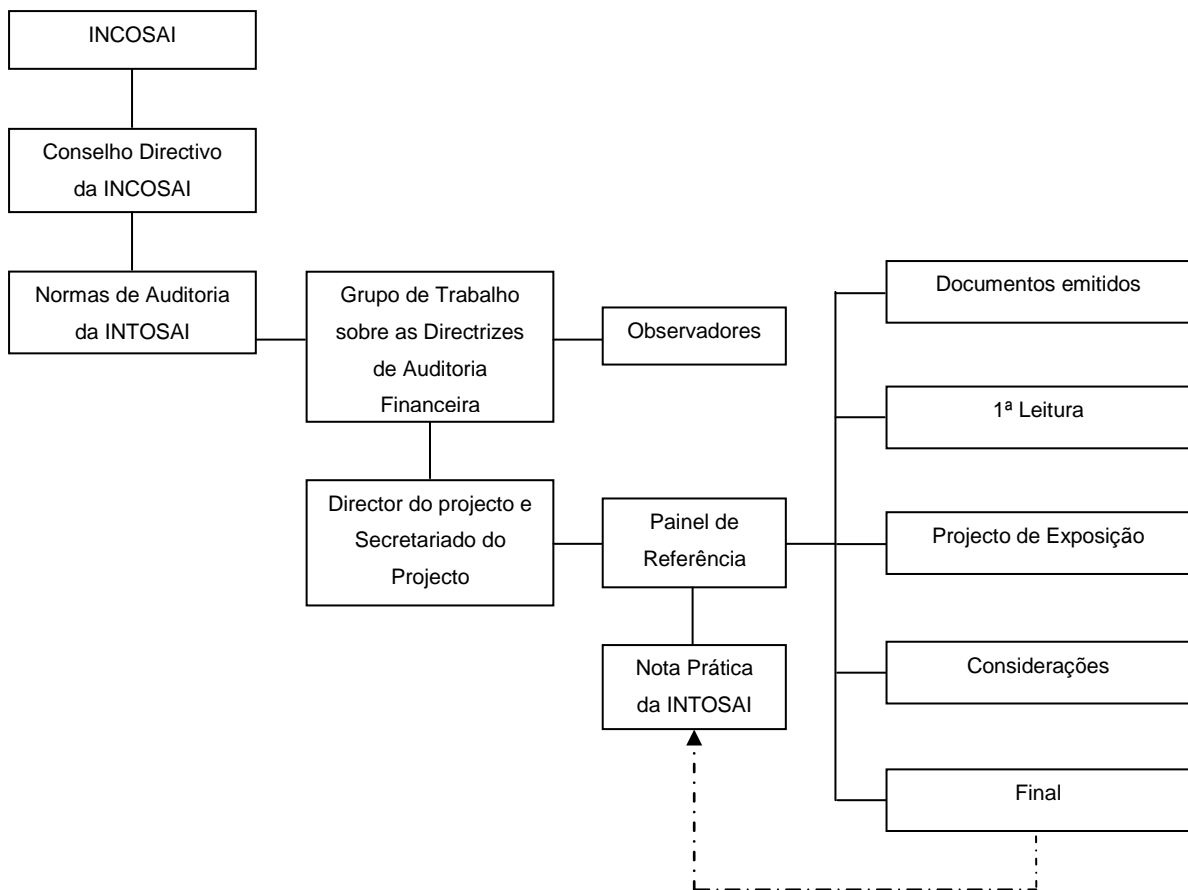


Figura 3 - INTOSAI/IFAC Cooperação no desenvolvimento das normas internacionais de auditoria
(Fonte: Adaptado de Anerud, 2004, p.2)

Segundo o estudo da INTOSAI (Blegvad, 2007), as normas e directrizes de auditoria da INTOSAI são amplamente utilizados pelas EFS (76% das EFS inquiridas) para as tarefas de auditoria. Porém, muitas utilizam as normas emanadas pela IFAC, em particular para as tarefas de auditoria financeira, combinadas com as da INTOSAI. A Figura 4 resume as EFS, que aplicam as normas da INTOSAI e IFAC nas suas auditorias, de acordo com Blegvad (2007).

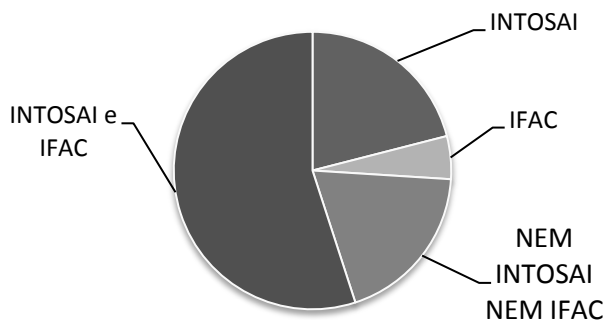


Figura 4 - As EFS que adoptam as normas da INTOSAI e IFAC
(Fonte: Adaptado de Blegvad, 2007, p.2)

As normas Internacionais para a prática de Auditoria Interna são emanadas pelo *The Institute of Internal Auditors* (IIA), fundado nos Estados Unidos da América em 1941, para os auditores internos. Tendo como objectivo promover e dar a conhecer aos seus membros os critérios que são aceites para a prática da profissão (IIA, 2004). As normas do IIA têm aplicação a nível global, cabendo aos organismos dos países filiados, representado em Portugal pelo Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI), efectuar a tradução para os seus membros a nível local. A emissão de normas desenvolve-se num processo contínuo, sujeito previamente a uma consulta e discussão exhaustiva, a nível internacional, antes da sua emissão (Morais & Martins, 2007). As Normas Internacionais para a prática Profissional de auditoria interna (NIPPAI) subdividem-se em, (Morais & Martins, 2007, p.54):

- Normas de Atributo (NA), série 1000, relacionadas com as características das organizações e dos indivíduos que desenvolvam actividades de auditoria interna;
- Normas de desempenho (ND), série 2000, que descrevem a natureza das actividades de auditoria interna e proporcionam critérios que permitem avaliar a qualidade do seu desempenho; e,
- Normas de implementação (NI), nnnn.Xn, são aplicadas às normas de atributo e de desempenho, na execução de trabalhos específicos, por exemplo investigação de fraude; projecto de autoavaliação do controlo e auditoria de conformidade.

Em síntese, todas as normas internacionais emanadas pelos principais organismos referenciados, concentram esforços para que toda a estrutura da administração pública desenvolva um adequado plano de conduta, de modo a que a auditoria pública envolva actividades que se concentrem na verificação de um adequado sistema de controlo interno, para poderem atingir a eficácia e eficiência de todas as operações.

1.3. Conceito de Controlo Interno

A palavra controlo teve origem no termo Francês “*contre-rôle*”, cujo objectivo consistia na verificação da fidedignidade do registo dos dados, a qual significa: “a nível de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correcção que um poder, órgão ou autoridade, exerce sobre a conduta funcional de outro” (Meirelles, 2007, p.33). É qualquer acção empreendida pela gestão, pelo conselho e outros membros da entidade para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objectivos e metas da organização.

O controlo interno é um processo que envolve toda a Organização e todos os colaboradores a todos os níveis, desenhado para dar à organização uma segurança razoável na cobertura dos riscos que incorre na sua actividade e no cumprimento dos seus objectivos (Santander, 2008):

- Reforçar e melhorar a eficiência na utilização de recursos;
- Salvar os activos;
- Verificar a fiabilidade, exactidão e fidedignidade da informação financeira;
- Cumprir com as leis e normas contabilísticas; e,
- Promover a eficácia operacional.

O *The Institute of Internal Auditors* (IIA) acrescenta que o controlo interno é qualquer acção aplicada pela gestão para reforçar a possibilidade de que os objectivos e metas estabelecidos sejam cumpridos, sendo o resultado do planeamento, da organização e da orientação da gestão (Marçal & Marques, 2011).

O controlo interno procura garantir as boas práticas de gestão e de processos bem como o cumprimento das políticas estabelecidas pela Administração, sendo um dos pilares da cultura organizativa e do estilo de gestão da organização. Deste modo, pode ser entendido como “um processo levado a cabo pelos órgãos de gestão, desenhado com o objectivo de proporcionar um grau de confiança razoável quanto à prossecução dos objectivos principais da instituição, tendo em conta os objectivos operacionais, os objectivos de eficácia e eficiência dos recursos, os recursos de fiabilidade da informação financeira e os objectivos de cumprimento da legislação e normas aplicáveis” (Carlos, 2008). Entende-se o controlo interno, como um processo destinado a garantir, com razoável certeza e precisão, o atendimento dos objectivos da empresa, seja na eficiência e actividade operacional, seja na confiança nos registos apresentados pelos relatórios financeiros, seja na conformidade com normas legais. Com base no conceito sobre a solidez do controlo interno, o auditor irá especificar o grau de profundidade e abrangência das actividades a serem executadas, o qual irá reflectir na fiabilidade dos trabalhos. Se, em contrário, na hipótese de o auditor verificar a ocorrência de fragilidades no controlo interno, obviamente irá aprofundar as suas observações, até que esteja suficientemente satisfeito e, assim, possa emitir a sua opinião (Vieira, 2007).

Por outro lado, a definição e os objectivos de controlo interno tem vindo cada vez mais a ser consagrados por organismos internacionais através de normas emitidas. O primeiro organismo a definir controlo interno foi o AICPA em 1934 que definiu o controlo interno como um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adaptadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de activos, verificar a adequação e a fiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão (Morais & Martins, 2007).

Tanto a administração pública, como privada, tem como finalidade assegurar o bom funcionamento de um sistema de controlo interno eficaz e de acordo com a realidade e as necessidades impostas na actualidade, embora possam surgir algumas irregularidades, erros ou actividades fraudulentas. Partindo do conceito de controlo interno identificam-se dois tipos: o controlo interno administrativo e o contabilístico ou financeiro. O controlo administrativo, compreende todos os procedimentos e plano da organização que se relacionam com os processos de decisão e que com conhecimento e autorização dos responsáveis, tem como finalidade a obtenção dos objectivos da organização. Necessita de pessoal qualificado, experiente e apto para o desenvolvimento das actividades exigidas, assim como no cumprimento dos deveres e funções. Quanto ao controlo interno contabilístico ou financeiro, visa a análise com qualidade das demonstrações financeiras, a protecção dos activos e a confiança nos registos contabilísticos. O controlo interno tem como objectivo a adopção dos seguintes métodos e procedimentos (Teixeira & Correia, 2002, p.19):

- Comprovar a veracidade da informação e relatórios contabilísticos, financeiros e operacionais;
- Prevenção de fraudes e, caso ocorram é necessário a sua detecção o mais rapidamente possível;
- Localização de erros, promovendo atempadamente a sua correcção no registo das operações;
- Estimular a eficiência do pessoal através de relatórios promovendo ao mesmo tempo a respectiva vigilância; e,
- Salvaguarda dos activos de modo geral, a fim de obtenção de um controlo eficaz e eficiente em todos os aspectos do desenvolvimento da actividade de uma organização.

O organismo que mais se destacou ao definir o conceito de controlo interno foi o AICPA. Foram desenvolvidos novos modelos, de entre os quais o modelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*). De acordo com este modelo o controlo interno é um processo seguido pelo Conselho da Administração, Direcção e outros membros da organização com a finalidade de garantir um grau de confiança razoável na realização dos seguintes objectivos (Morais & Martins, 2007, p.29):

- Eficácia e eficiência dos recursos;
- Fiabilidade da informação financeira; e,
- Cumprimento das leis e normas estabelecidas.

O conceito de COSO, pode ser esquematizado de uma forma hierarquizada de objectivos-riscos-controlo, cuja relação pode ser demonstrada na figura 5, que se segue.

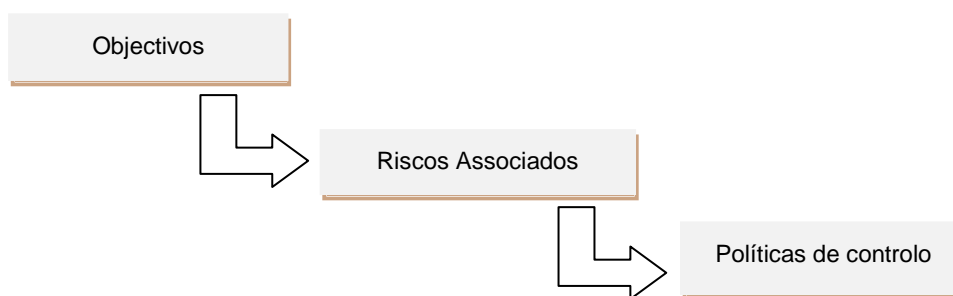


Figura 5 - Filosofia COSO
(Fonte: Moraes & Martins, 2007, p.29)

A estrutura do COSO é uma ferramenta que se baseia nos cinco componentes do controlo interno, sendo estes considerados importantes para que as organizações possam atingir os objectivos preestabelecidos. Barbier (1992,p.13) refere as seguintes componentes do controlo interno: ambiente de controlo; avaliação de risco; actividades de controlo; informação e comunicação; e, supervisão. Estes componentes funcionam ligados entre si, formando um sistema integrado e respondendo sem preconceitos a qualquer mudança que se imponha na envolvente. Podemos afirmar que a empresa possui um controlo interno quando, na sua globalidade, está

dotada de uma organização própria e antecipação dos riscos a fim de minimizar as consequências e otimizar a sua “performance” (Barbier, 1992).

Qualquer que seja a entidade (pública ou privada), independentemente da sua dimensão, terá uma organização própria, provida dos seus próprios meios para a optimização de gestão. Ou seja, quanto maior é a sua dimensão, maior será a necessidade de implementar um eficaz e eficiente SCI, que assente sempre na relação de custo benefício. Podemos adiantar que, no âmbito do controlo interno cabe ao órgão de gestão a implementação e a sua manutenção, no entanto cabe ao auditor a sua avaliação. Cada entidade pode implementar o seu próprio SCI, devendo ser flexível já que, com as constantes mutações, elas deverão estar preparadas para as constantes mudanças, de realçar porém que nunca devem descurar a mensagem de que a integridade e o controlo efectivo não devem ser postos em causa. Destacam-se três aspectos críticos e imprescindíveis do controlo interno, de modo a obter um bom ambiente geral como a integridade, os valores éticos e a competência das pessoas.

A fim de influenciar toda a envolvente do controlo interno nas organizações, será de todo essencial obedecer aos seguintes requisitos (Morais & Martins, 2007, pp.30-31):

- Objectivos e planos bem definidos, seguindo a filosofia de gestão;
- Estrutura organizativa sólida, existindo a segregação de funções, facilitando o fluxo da informação, com uma estrutura orgânica adequada para um controlo efectivo;
- Procedimentos efectivos e bem documentados: controlo de operações diárias e forma de assumir riscos, bem como, reacção quanto à existência de falhas de controlo ou frades;
- Organização nos sistemas de autorização e registo, definindo os limites de autoridade e responsabilidades associadas ao controlo e estabelecendo níveis de relatórios;
- Compromisso de qualidade e competência, efectuando recrutamento com base na competência e honestidade, definindo adequadamente as tarefas, formação e supervisão;
- Órgão de supervisão e vigilância que oriente e questione os responsáveis pelos planos;
- Integridade e divulgação de valores éticos, penalizando comportamentos indevidos, após a adequada divulgação do código de conduta, e reacção a comportamentos antiéticos;
- Incentivos e tentações, incluindo metas incentivadoras, bem como pressões para actuações menos correctas ou comportamentos desonestos; e,
- Políticas e práticas do pessoal, incluindo planos de sucessão, avaliações formais e política de remunerações associada ao processo de avaliação.

O controlo interno deve ter a máxima amplitude possível, sendo fundamental a acessibilidade de todos os funcionários da instituição, de forma a assegurar-lhes o conhecimento acerca de todo o processo e das responsabilidades atribuídas aos diversos níveis da organização. Deve prever (Vieira, 2007):

- A definição de responsabilidades dentro da instituição;
- A segregação das actividades atribuídas aos membros da instituição, a fim de evitar o conflito de interesses, bem como meios para minimizar adequadamente as áreas identificadas como potenciais ou onde o conflito seja iminente;

- Meios de identificar e avaliar factores internos e externos que possam afectar adversamente a realização dos objectivos da instituição;
- A existência de canais de comunicação que assegurem aos funcionários, o correspondente nível de actuação, o acesso a fiáveis, tempestivas e compreensíveis informações consideradas relevantes para as suas tarefas e responsabilidades;
- A contínua avaliação dos diversos riscos associados às actividades da instituição;
- O acompanhamento sistemático das actividades desenvolvidas, para que seja possível avaliar:
 - a) Se os objectivos da instituição estão sendo alcançados;
 - b) Se os limites estabelecidos e as leis e os regulamentos aplicáveis estão a ser cumpridos;
 - c) E assegurar que quaisquer desvios possam ser prontamente corrigidos; e,
- A existência de testes periódicos de segurança para os sistemas de informação.

Em suma, o controlo interno deve ter uma acção periódica de revisão e de actualização, para que sejam adicionadas novas medidas ajustadas a novos riscos ou sobre outro tipo de riscos que ainda não estejam a ser abordados.

1.4. Controlo Interno versus Auditoria Interna

O controlo interno não deve ser confundido com auditoria interna. Enquanto o controlo interno oferece uma perspectiva dinâmica e valorizadora que permite manter o domínio, a auditoria avalia a concepção de um controlo e determina se este foi implementado (Morais & Martins, 2007). A auditoria interna é a principal actividade que se considera como fundamental para a preservação e manutenção do bom funcionamento do controlo interno. No entanto, é importante realçar de que os trabalhos de auditoria interna desenvolvidos no âmbito de uma organização são uma actividade independente da própria administração da organização (Vieira, 2007). Deste modo, a auditoria interna pode ser definida como sendo um exame e avaliação da eficiência e eficácia dos sistemas de controlo interno, assim como, permite analisar a qualidade do desempenho das diversas áreas em relação às atribuições e aos planos, às metas, aos objectivos e às políticas definidas (Vieira, 2007). Para que a auditoria interna cumpra com os seus objectivos, deverá ter um papel de revisão por todos os serviços, os programas, as operações e os controlos existentes na própria organização. Nessas circunstâncias, a missão da auditoria interna será muito vasta e ampla, envolvendo toda a estrutura organizacional. O profissional deverá ser suficientemente qualificado, para que possa oferecer recomendações de controlo e formas para melhorar e aumentar os resultados mensuráveis e quantificáveis (Miñon & Dominguez, 2003). Por conseguinte leva a que, o controlo interno numa organização seja permanentemente avaliado, tendo como objectivo o atingir um patamar de perfeição bastante elevado (Vieira, 2007).

Durante todo o processo de auditoria, deve existir uma comunicação eficiente entre as partes envolvidas, saber qual o objecto em estudo, para se ter conhecimento da situação auditada e para poder formar uma síntese a partir de múltiplos saberes científicos e técnicos da organização

(Hernandéz, 2001). Por vezes, no âmbito da auditoria questiona-se se a informação fornecida pela organização é fiável, se realmente esta reflecte toda a realidade económica. No entanto, a auditoria surge como uma ponte que cruza a incerteza para a relativa segurança, ao detectar erros e fraudes nas demonstrações financeiras e na contabilidade, elaborando relatórios de modo a proteger o futuro económico da organização de forma segura. A auditoria tem como finalidade a optimização dos seus objectivos e das situações em estudo, busca o conhecimento sobre os diferentes aspectos para se ajustar e validar. O auditor ao conceber a sua opinião deve realizar o exame pretendido de forma neutra, ou seja, sem qualquer forma de parcialidade ou preconceitos, caso contrário, pode afectar a objectividade da sua análise e não pondo de lado a justiça, pois o auditor não deve ter nenhum interesse diferente da expectativa criada entre ambas as partes, seguindo sempre as diligências com o maior profissionalismo no desempenho das suas funções, ou seja, o seu trabalho é sempre com base nos parâmetros específicos através de uma missão, visão e objectivos (Hernandéz, 2001).

Considera-se a auditoria como um processo sistemático de pesquisa que utiliza um plano estratégico e uma abordagem através de um plano detalhado, que deve antecipar todos os procedimentos e actividades a serem realizadas tais como: usar os recursos como o pessoal, tempo, ferramentas, espaço, necessários para a auditoria (Galvis & Marchena, 2006). Dentro do plano de auditoria consideram-se os seguintes objectivos (Galvis & Marchena, 2006):

- A própria organização terá de assegurar toda a atenção necessária nas áreas mais importantes, para assim poder identificar os potenciais problemas através dos critérios de risco;
- Controlar e orientar a execução de todo o processo, atribuindo uma equipa que colaboram no cumprimento do exercício com um acompanhamento adequado;
- Coordenação das actividades.

Desta forma, a auditoria deve formar uma ferramenta de controlo interno para poder ajudar a criar uma cultura de disciplina na organização, permitindo detectar desvios nas estruturas e potenciais vulnerabilidades existentes nas actividades, que por sua vez, vai determinar e identificar a tendência em minimizar os riscos. Após análise das actividades sujeitas a auditoria, esta pode aconselhar a (Galvis & Marchena, 2006):

- Conduta eficaz na delegação de funções;
- Manter o controlo adequado na organização;
- Reduzir ao mínimo a probabilidade de ocorrência de riscos; e,
- Analisar e avaliar todas as actividades da organização: contabilidade, financeira e administrativa.

Não obstante, a auditoria deve analisar e avaliar a eficácia das operações do controlo interno nas autarquias locais, com um elevado sentido de honestidade e profissionalismo com uma vertente neutra na sua conduta, razão pela qual que a independência na relação com a organização e os trabalhos de auditoria é a característica mais preponderante (Hernandéz, 2001). O controlo interno não se pode considerar como função, por isso, não podemos denominar a figura de controlador interno, o que por vezes confunde-se com o auditor interno. No entanto, este

no cumprimento do exercício da sua função terá de incluir a avaliação da eficácia do sistema de controlo interno e ao mesmo tempo opinar, dando sugestões aquando findo o seu objectivo no percurso da avaliação (Galvis & Marchena, 2006).

De salientar, que o controlo interno adopta como função, uma acção dinâmica e valorizadora que permite manter o domínio; a auditoria avalia o grau de domínio atingido. A organização forma um todo – sistemas, funções, operações, activos e passivos – que deverá estar permanentemente sob controlo interno de forma preventiva e por sua vez este estará sujeito a auditoria com a função de supervisão. “O auditor deve obter compreensão do controlo interno relevante para a auditoria” (IFAC, 2004, ISA n.º315, §41), “Obter a compreensão do controlo interno envolve avaliar a concepção de um controlo e determinar se foi implementado (...)” (IFAC, 2004, ISA n.º 315, §54, referenciado por Morais & Martins, 2007). Ou seja, as actividades de controlo interno são procedimentos que permitem garantir a prossecução de todas as instruções e políticas definidas pela organização, desde as aprovações, verificações, conciliações, salvaguarda dos activos e segregações de funções das mesmas. Não descurando, que a contribuição de novas tecnologias permitem a implementação de sistemas de controlo interno, de modo a aumentar a transparência das informações completas, precisas e oportunas, podendo fornecer aos auditores a informação dos resultados pretendidos (Miñon & Dominguez, 2003).

1.5. Sistema de Controlo Interno na Administração Local

Como consequência da globalização, assim como do desenvolvimento das sociedades e dos territórios, as autarquias locais visam ser cada vez mais eficientes e eficazes, devem prestar serviços cada vez mais qualificados e ser capazes de responder de forma adequada às exigências e interesses dos cidadãos (DGAA, 2011).

O n.º 1 do artigo 235.º da Constituição da República Portuguesa, de 2 de Abril de 1976, estabelece que “a organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais”, entendendo estas como “... pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas” (art. 235.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa). A definição de autarquia local é complementada por Amaral (1989), como “pessoas colectivas públicas de população e território, correspondentes a agregados de residentes em certas circunscrições do território nacional, e que asseguram a prossecução dos interesses comuns resultantes da vizinhança, mediante órgãos próprios, representativos dos respectivos habitantes” (p.415). As autarquias locais não fazem parte do Estado, são entidades independentes, embora possam ser fiscalizadas, controladas e subsidiadas pelo Estado (Amaral, 1989).

A reforma do sistema de contabilidade das autarquias permitiu a introdução de práticas contabilísticas inovadoras, que derivam de um processo de reforma global do sistema de contabilidade pública, iniciado em Portugal na década de 90 com a Reforma da Administração Financeira do Estado (RAFE) e que deu origem à publicação da Lei de Bases da Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90, de 20 de Fevereiro). Esta contém o regime da administração financeira do

Estado e aplica-se aos serviços personalizados do Estado e de fundos públicos, que são os serviços e organismos da Administração Central e os Institutos Públicos. Seguiram-se a publicação de um conjunto de outros diplomas, que sustentam as reformas actuais, os quais se destacam a seguir.

No que respeita às autarquias locais, a reforma do sistema contabilístico tem como marco principal a aprovação do POCAL, publicado no dia 22 de Fevereiro de 1999, através do Decreto-Lei n.º 54-A/99. Este modelo, a lei das finanças locais, veio permitir a “integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica ou de custos, numa contabilidade pública moderna, constituindo um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais” (Decreto-lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro). A aprovação do POCAL constitui um importante contributo ao nível da introdução do controlo e da contabilidade de gestão no governo local português, na medida que, ao abrigo da lei, os municípios estão obrigados a desenvolver informação de apoio à gestão interna e à tomada de decisões.

Neste sentido, pela Lei n.º 2/2007, de 15 de Janeiro, foi reforçada a lei das finanças locais permitindo introduzir uma maior transparência na actividade pública local (Gomes, Carvalho & Fernandes, 2009). O Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, estabeleceu um Novo Regime da Administração Financeira do Estado e determinou que, o regime financeiro dos serviços e organismos com autonomia administrativa constituem o modelo tipo (artigo 2.º). Este decreto define de forma mais rigorosa o âmbito da gestão corrente e os princípios de organização interna que adequam o modelo à estrutura do Orçamento por programas, em regime geral à autonomia administrativa, ou seja, todos os actos que integram a actividade que os serviços e organismos normalmente desenvolvem para a prossecução das suas atribuições, sem prejuízo dos poderes de direcção, supervisão e inspecção do ministro competente (n.º 1 do artigo 3.º e do artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho), é-lhes reconhecida a competência para autorizar a realização da despesa e seu pagamento. Excluem-se, do âmbito da gestão corrente as opções fundamentais de enquadramento da actividade dos serviços e organismos, nomeadamente a aprovação de planos e programas e a assunção de encargos que ultrapassem a sua normal execução (n.º 2 do artigo 4.º) e os actos de montante ou natureza excepcional determinados no decreto-lei de execução orçamental (n.º 3 do artigo 4.º). Passou a ser instituída uma contabilidade de compromissos, de forma a permitir uma verdadeira gestão orçamental e um adequado controlo (artigos 9.º n.º 1 a artigo 14.º). A contabilidade de compromisso ou encargos assumidos consiste no lançamento das obrigações constituídas, por actividade e com indicação da respectiva rubrica de classificação económica, porém, para serem reconhecidas têm de ser registadas (cabimento prévio) e orçamentadas. No que respeita à estrutura, considera-se uma nova contabilidade de caixa, mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros e implementa a contabilidade analítica, indispensável ao controlo de resultados (artigo 16.º); adopta um novo sistema de pagamento das despesas públicas e revê o sistema de realização das despesas e da sua contabilização, no sentido da maior autonomia dos serviços (artigo 22.º). “A autorização de despesas fica sujeita à verificação dos seguintes requisitos: conformidade legal; regularidade

financeira e economia eficiência e eficácia” (Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho, artigo 22.º, n.º 1).

Nos termos da Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro, a lei de base da contabilidade pública, que contém o regime de administração financeira do Estado, aplica-se também às autarquias locais porque se aplica ao regime financeiro dos serviços e organismos da Administração Central em Regime excepcional porque estes têm autonomia administrativa e financeira. A gestão orçamental dos serviços e organismos da Administração Pública é controlada pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos, pelo controlo interno, sendo este exercido através de auditorias, pelos serviços do Ministério das Finanças²: Inspecção Geral das Finanças (IGF) e Direcção Geral do Orçamento (DGO) e pelo controlo externo exercido pelo Tribunal de Contas, de forma sucessiva e sistemática.

O Decreto-Lei n.º 353/89, de 16 de Outubro (artigo 37.º) define o papel que cabe à Inspecção Geral das Finanças como coordenador do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado, órgão essencial na defesa da legalidade e regularidade e na promoção da boa gestão financeira. Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 301/99, de 5 de Agosto, define os níveis de responsabilidade e actuação dos serviços e organismos públicos intervenientes no circuito de informação, contabilização e administração das receitas do Estado. Nesse sentido estabelece que é da competência da Direcção Geral do Orçamento, a coordenação da contabilização das receitas, a centralização da informação contabilística e a administração das tabelas gerais inerentes ao sistema (artigo 4.º).

O artigo 11.º da Lei n.º 52-C/96, de 27 de Dezembro, diz que é ao Governo que incumbe legislar no sentido de estruturar o sistema de controlo interno da administração financeira do Estado, porém, deixa já consagrado como deve ser estruturado e definido. Assim, manda que este seja articulado, integrado e coerente, abarcando os vários domínios das finanças públicas e que, simultaneamente, se definam níveis de controlo, as entidades responsáveis pela sua execução e respectivo regime de financiamento. Define ainda que estas apresentem o relato anual da sua actividade ao Governo, à Assembleia da República e ao Tribunal de Contas.

Pelo Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho, foi criado o Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno, a quem incumbe a nível interno as funções de coordenação do sistema e a missão de consolidar metodologias harmonizadas de controlo, estabelecendo critérios mínimos de qualidade do sistema nacional de controlo interno, susceptíveis de garantir um elevado nível de protecção dos interesses financeiros do Estado. Para que possam planear, realizar e avaliar as suas acções de forma articulada, assegurando o racional e coerente funcionamento do sistema, foram estabelecidos os seguintes os princípios de coordenação: da suficiência, da complementaridade e da relevância entre os diferentes órgãos de controlo (DGO, IGF).

A introdução do controlo e da contabilidade de gestão no sector público, como consequência das iniciativas da Nova Gestão Pública, estão na base das principais mudanças ocorridas no sistema de contabilidade pública, em geral, nos últimos anos, cujo principal objectivo passou a ser

² A Lei Orgânica do Ministério das Finanças (Decreto-Lei n.º 158/96, de 3 de Setembro) instituiu o Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.

o de facilitar a tomada de decisões perante os diversos utilizadores, de modo a fornecer resultados cada vez mais claros e consistentes (Gomes, Carvalho & Fernandes, 2009).

O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, é aplicável a toda a administração financeira do Estado, alterando todo o sistema contabilístico vigente e constituindo uma nova era contabilística (DGO, 2009). O Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprovou o POCAL estabelece, no artigo 3.º, a obrigatoriedade da existência de um SCI para as autarquias locais. Antes de mais, o SCI integrado pelo POCAL e ao qual nos vamos referir, não visa expressamente a existência de um órgão de controlo específico da autarquia, mas sim um conjunto de procedimentos incluídos no sistema contabilístico e de processo das transacções, na linha do preconizado na Norma n.º 6 da IFAC. O POCAL é de aplicação obrigatória aos Municípios, Freguesias, Associações de Municípios e de Freguesias de direito público, Áreas Metropolitanas e todas as entidades que por lei estejam sujeitas ao regime de contabilidade autárquica.

A aprovação do POCAL traduziu-se numa medida de carácter positivo para a contabilidade autárquica, e o SCI proposto constitui um auxílio indispensável no cumprimento dos objectivos pré-estabelecidos e na avaliação da economia, eficiência e eficácia da aplicação dos dinheiros públicos (Carvalho, Fernandes & Teixeira 2002). De acordo com o POCAL, o SCI visa assegurar através de políticas e procedimentos adoptados pela gestão, a conduta eficaz e eficiente do negócio, a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, o rigor e plenitude dos registos contabilísticos, e a preparação em tempo oportuno, de informação financeira credível. O auditor ao analisar e avaliar o SCI pode determinar o grau de confiança do mesmo e a extensão dos procedimentos de auditoria efectuados ao longo do trabalho realizado. Como tal deve analisar os organigramas; os manuais e descrição de funções; os manuais de políticas e procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno; bem como outros documentos ou informações relacionadas com o controlo administrativo e contabilístico.

É de salientar, que a avaliação do SCI é efectuada através da realização de testes de conformidade, pois estes, têm como objectivo verificar a concepção e operacionalidade do sistema contabilístico e de controlo interno, para além disso permite verificar se o próprio SCI está de facto implementado (OROC, 2009).

O SCI pode ser considerado como o sistema que organiza e desenvolve todos os processos característicos de uma entidade em relação aos seus objectivos, políticas e estratégias de trabalho realizadas de forma a poder serem cumpridas. Desta forma, torna-se uma ferramenta apoiada numa filosofia de gestão e execução. Cada SCI é único, uma vez que as organizações e as suas necessidades diferem em função de uma série de factores como a dimensão, o sector de actividade e a cultura organizacional (Bernardes, 2001).

Segundo Costa (2007), existem factores que podem restringir toda a orgânica do controlo interno, tais como:

- Quando não há interesse por parte da gestão na mudança de um bom sistema de controlo, porque a sua existência pode ser limitativa à prática de algumas operações, não está pois

interessada em que um dos objectivos seja alcançado, o da confiança e integridade da informação;

- A dimensão e dispersão de um organismo, isto porque, a segregação de funções é mais difícil de atingir onde há pouco pessoal do que noutra com maior disponibilidade de recursos humanos;
- A relação custo /benefício, há que ter em atenção se o custo para implementação de um sistema de controlo interno não é mais elevado do que o benefício que se espera obter dele;
- A existência de erros humanos, conluio e fraudes podem ocorrer por falta de competência técnica dos recursos humanos ou da sua pouca integridade moral. Qualquer SCI por mais sofisticado que seja, será forçosamente falível;
- Transacções pouco usuais, porque o SCI é desenhado e implementado para dar resposta às transacções correntes; e,
- A informática porque pode possibilitar o acesso directo a ficheiros.

A INTOSAI, no documento de Normas de Controlo Interno aprovado em (1991), define o SCI como um instrumento de gestão que se utiliza para proporcionar uma razoável garantia de que se cumpram os objectivos estabelecidas pela direcção. Por conseguinte, a responsabilidade de uma estrutura idónea e eficaz de controlo interno é da Administração Pública. Esta deve assegurar também a sua actualização permanente para manter a eficácia. Portanto, um adequado e eficaz controlo interno deve cumprir os seguintes objectivos (Garmendia, 2002, p.178):

- Promover serviços de qualidade, metódicos e eficientes de acordo com a missão a cumprir;
- Preservar recursos para fazer face a abusos, erros, fraudes e irregularidades;
- Respeitar as leis, regulamentos e directivas da direcção; e,
- Elaborar e manter dados financeiros e de gestão fiáveis para os poder apresentar nas situações oportunas.

A auditoria interna deverá avaliar o SCI da Administração Pública, num processo que abarca desde o Conselho da Administração ao mais baixo nível da hierarquia, para tratar em alcançar com a maior segurança possível uma gestão eficiente, uma informação pública fiável e o cumprimento das leis, regulamentos e normas a serem aplicadas. Para que o desenho do SCI esteja adequado às necessidades da Administração Pública, deverá dar ênfase a uma actuação económica eficiente e eficaz. O SCI permite-nos obter ideias fundamentais, necessárias para apoiar os procedimentos operativos a serem executados pelo auditor (Garmendia, 2002, pp.181-182):

- O controlo interno é um conjunto de mecanismos, sistemas, procedimentos e normas, que asseguram uma eficiente gestão de modo a permitir a concretização dos objectivos da organização e a salvaguarda do património, num clima de participação e integração de todos os intervenientes que se relacionam dentro da organização;
- A auditoria interna é um instrumento que avalia o funcionamento do SCI estabelecido e ajuda os executivos e directores à concretização dos objectivos da organização;

- O responsável da auditoria interna, em última instância o comité de auditoria deve estar situado num nível hierárquico adequado para poder exercer as suas funções; e,
- O auditor interno prepara um programa específico de controlo interno como base, para poder obter a evidência adequada que sirva de suporte para poder opinar acerca da qualidade do desenho do SCI da entidade e também para que possa haver correcções mediante as provas de incumprimento. O resultado de toda esta investigação será determinante para decidir o maior ou menor alcance do seu trabalho em todas as áreas auditadas.

Para o IFAC, na sua norma n.º 6, um SCI é um plano de organização e todos os métodos e procedimentos adaptados pela administração de uma entidade para auxiliar a atingir o objectivo de gestão e assegurar, tanto quanto for praticável (Marçal & Marques, 2011, p.13):

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

A implementação de um SCI, para poder atingir os objectivos, exige a criação de certas condições (Bernardes, 2001, pp.489-490):

- Fixação de objectivos claros e precisos da organização, o que implica planeamento;
- Definição de níveis de autoridade, delegação e responsabilidades, ou seja, a estrutura organizativa da entidade deve permitir uma adequada delimitação de funções e de competências do pessoal, com suporte em organogramas, manuais ou regulamentados de definição de funções, competências, procedimentos e responsáveis de áreas;
- Definição em concreto de métodos e procedimentos de controlo, em função dos respectivos objectivos;
- Criação de circuitos de informação capazes e fiáveis e o uso de adequados registos contabilísticos; e,
- Criação de um sistema coerente de acções de controlo de forma a testar o SCI.

Para o Tribunal de Contas os objectivos gerais do SCI são os seguintes (Marçal & Marques, 2011, p.14):

- A salvaguarda dos activos;
- O registo e actualização do imobilizado da entidade;
- A legalidade e regularidade das operações;
- A integridade e exactidão dos registos contabilísticos;
- A execução das políticas e planos superiormente definidos;
- A eficácia da gestão e a qualidade de informação; e,
- A imagem fiel das demonstrações financeiras.

Também, para o Tribunal de Contas o SCI deve permitir (Marçal & Marques, 2011, p.14):

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

Porém, o SCI não dispensa, antes recomenda, a existência de serviço de auditoria destinada, designadamente, a avaliar sobre a existência, a fiabilidade e a efectiva utilização do sistema de controlo interno, propondo as respectivas melhorias a considerar, caso elas se justifiquem (Bernardes, 2001). Como refere Carvalho, Fernandes & Teixeira (2002), a criação de serviços de auditoria interna, tornar-se-á imprescindível para acompanhar o funcionamento e permanente actualização dos sistemas de controlo interno implementados.

Existem certos elementos básicos e importantes quando se estabelece o SCI, podendo não ser uniformes entre as autarquias locais. No entanto, existem segundo a lei procedimentos fundamentais para todas elas, como é o caso do plano das organizações que define funções e responsabilidades funcionais de cada órgão; a adequada segregação de funções operacionais e contabilísticas; o controlo das operações assegurando que o ciclo das mesmas seja cumprido; a numeração sequencial informática de todos os documentos, de forma a assegurar o seu controlo numérico evitando a destruição dos documentos para fins de fraude ou conluio; por último, a revisão e supervisão de gestão, que visa o estabelecimento de provas e conferências que tenham por objectivo minimizar erros (Teixeira & Correia, 2000).

No POCAL, o ponto 2.9 (Luís, 2002) descreve todas as normas relativas ao SCI nomeadamente, o conteúdo e aprovação; objectivos das funções de controlo e nomeação dos responsáveis; os métodos e procedimentos de controlo estabelecidos obrigatórios. Este ponto refere todas as considerações no que respeita ao controlo interno, assim como, a necessidade dos municípios aplicarem os respectivos procedimentos de controlo para que sejam mais uniformes e homogéneos.

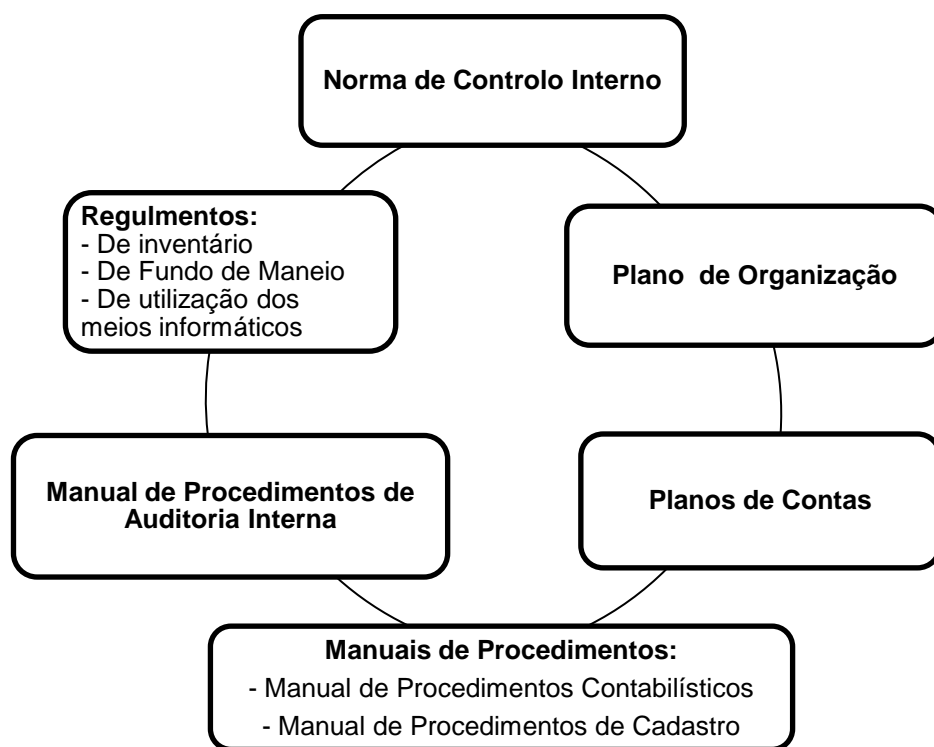


Figura 6 - O conteúdo do SCI nas autarquias locais, estipulado no ponto 2.9.1 do POCAL
(Fonte: Carvalho, Fernandes & Teixeira; 2002)

A figura 6, resume o conteúdo do SCI a adoptar pelas autarquias locais, o qual engloba, designadamente, o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das actividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exactidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável (Carvalho, Fernandes & Teixeira; 2002).

Os objectivos definidos no ponto 2.9.2 do POCAL, estabelecem que os métodos e procedimentos de controlo devem almejar (Carvalho, Fernandes & Teixeira; 2002):

- A salvaguarda da legalidade e regularidade no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;
- O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respectivos titulares;
- A salvaguarda do património;
- A aprovação e controlo dos documentos;
- A exactidão e integridade dos registos contabilísticos e, bem como a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- O incremento da eficiência das operações;
- A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- O controlo das aplicações e do ambiente informático;

- A transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos; e,
- O registo oportuno das operações pela quantia correcta, nos documentos e livros apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.

Compete ao órgão executivo aprovar e manter em funcionamento o SCI adequado às actividades da autarquia local, assegurando a seu acompanhamento e avaliação permanente – n.º 2.9.3 do POCAL – esta obrigação exige, a criação de auditoria interna. No caso de municípios com serviços municipalizados a aprovação dos procedimentos de controlo específicos compete simultaneamente aos órgãos do executivo e deliberativo, no que constitui continuidade com o que constava do Decreto-Lei n.º 341/83 de 21 de Julho (art.º 38).

Em Portugal, embora se verifiquem variados órgãos de controlo dentro das autarquias, assiste-se ao paradoxo de, em algumas delas, a sua gestão de contas, seja feita pelas Assembleias Municipais sem por vezes atempadamente sejam verificadas pelo auditor, logo coloca-se a dúvida da optimização de análise do actual sistema de gestão e de auditoria. Também, a Assembleia Municipal pode estabelecer dispositivos, pontuais ou permanentes, de fiscalização que permitam o exercício adequado da sua competência, para tal o órgão executivo deverá facultar os adequados meios e informações (números 2.9.7 e 2.9.8 do POCAL).

Após aprovação da norma de controlo interno pelo órgão competente para o efeito, as cópias do documento deverão ser remetidas para o Tribunal de Contas. Por sua vez, o Tribunal de Contas remeterá cópia do documento à Inspecção Geral de Finanças e à Inspecção Geral da Administração do território no prazo de 30 dias após a sua aprovação (n.º 2.9.9 do POCAL). Desta forma, as entidades com competência para promoverem inspecções de âmbito externo, terão ao seu dispor o documento fundamental e orientador das acções de auditoria a desenvolver, no âmbito das inspecções a efectuar. É de realçar, que as autarquias deverão publicitar o referido documento, ao mesmo tempo deverão dar conhecimento aos funcionários, aos quais devem ser prestados todos os esclarecimentos necessários, bem como possibilitar-lhes um acesso facilitado à sua consulta (Marçal & Marques, 2011, pp.18-20).

Em síntese, o SCI delibera que as autarquias devem transcrever os seus objectivos através de manuais de controlo interno, assim como delinear as formas de como os atingir. No capítulo que se segue vai-se descrever sumariamente o SCI adoptado (actual) no município de Macedo de Cavaleiros.

1.6. Descrição sucinta do Sistema de Controlo Interno no município de Macedo de Cavaleiros

Com já foi referido, com a publicação do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, todas as autarquias locais e entidades equiparadas ficam abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) aprovado pelo referido diploma. As Autarquias Locais, sendo parte integrante da Administração Autónoma, têm pessoal, património e finanças próprios, gozando de autonomia patrimonial, de modo a satisfazer os interesses próprios do seu agregado

populacional. Para tal, são colocados à sua disposição meios financeiros consideráveis, o que se traduz na necessidade de existirem sistemas de informação e de controlo apropriados, imprescindíveis para avaliar a responsabilidade e a qualidade da gestão autárquica.

Para além dos fins de controlo da legalidade, a contabilidade autárquica tem de ser assumida como um instrumento fundamental de apoio à gestão e à avaliação das Autarquias. A estrutura organizacional do POCAL compreende também as considerações técnicas, os princípios, as regras e critérios contabilísticos, os critérios de valorimetria, os documentos previsionais, o plano de contas, o sistema contabilístico e o sistema de controlo interno, os documentos de prestação de contas e os critérios e métodos específicos. A forma de financiamento destas Entidades foi recentemente alterada, com a entrada em vigor da nova Lei das Finanças Locais (Lei n.º2/2007, de 15 de Janeiro), a qual exige a qualificação dos recursos humanos e padrões de rigor e de transparência na gestão autárquica, cada vez mais exigentes. A implementação do POCAL obriga à elaboração de um SCI, que engloba necessariamente uma Norma de Controlo Interno (NCI), pelo facto de se considerar uma ferramenta útil como mecanismo de controlo de uma Autarquia.

Neste sentido, a Câmara Municipal de Macedo de Cavaleiros adoptou a NSCI, definindo um SCI que visa assegurar o desenvolvimento das actividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exactidão e a integridade dos registos contabilísticos bem como a preparação oportuna de informação financeira fiável (Câmara Municipal de Macedo de Cavaleiros, 2003).

No SCI do município de Macedo de Cavaleiros, em vigor desde 2 de Dezembro de 2003, estão previstas as normas e procedimentos de controlo interno relativamente a todas as divisões e secções preconizadas na orgânica do município (ver Figura 7).

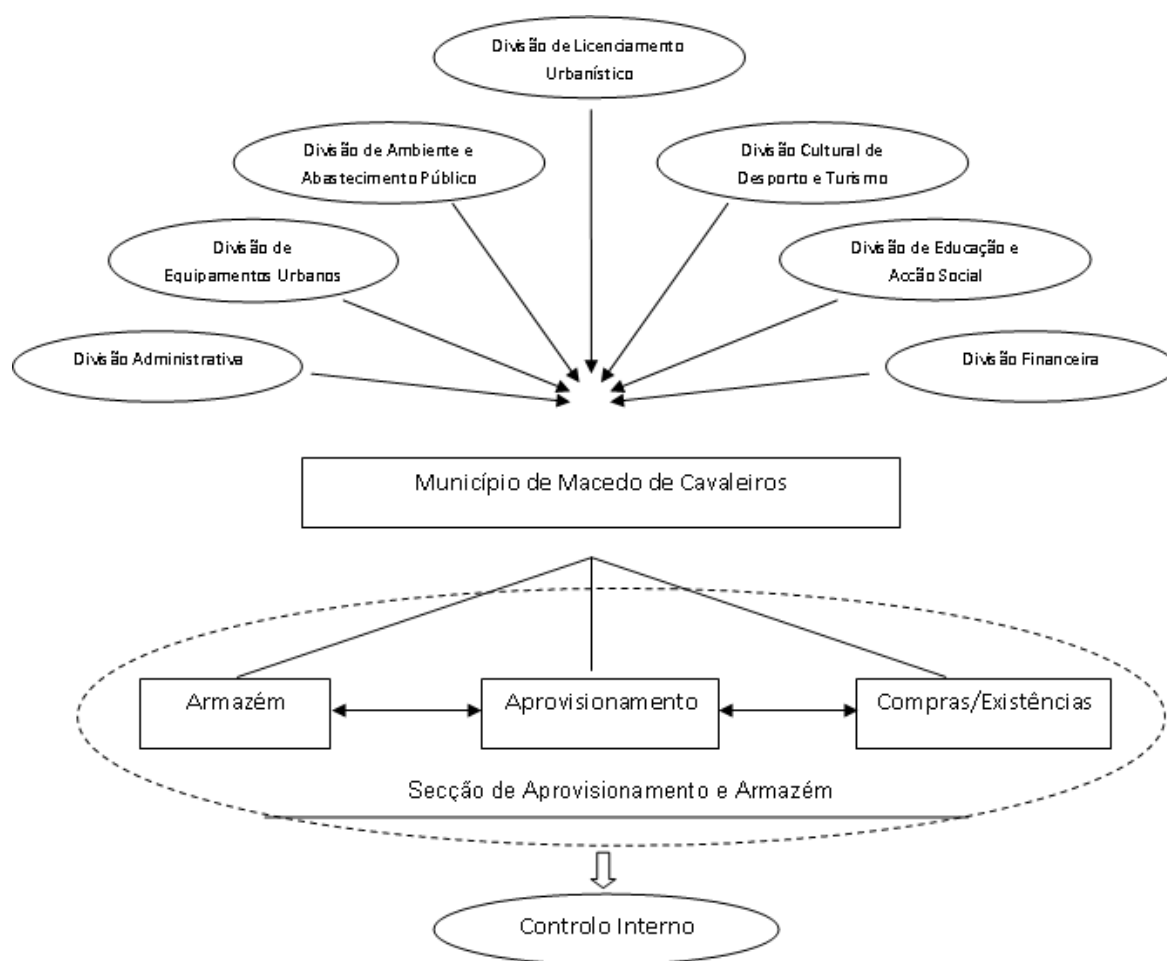


Figura 7 – Organograma do Município de Macedo de Cavaleiros
(Fonte: elaboração própria)

As normas e respectivos procedimentos preconizados para a Secção de Aprovisionamento e Armazém, que abreviadamente passaremos a designar por SAA, a qual tem como função fundamental gerir as existências e armazém, tem os seguintes objectivos (Câmara Municipal de Macedo de Cavaleiros, 2003):

- Definir as políticas e procedimentos de controlo a implementar de forma a assegurar o cumprimento dos objectivos de controlo interno associados à gestão de existências; e
- Optimização da gestão de existências, através do conjunto de políticas e procedimentos definidos no NSCI.

De salientar que as existências podem representar para a autarquia uma parte substancial do seu activo, pelo que a manutenção de elevados níveis de existências em armazém implica, normalmente, uma imobilização desnecessária de meios financeiros. Não obstante, níveis reduzidos de existências podem conduzir a situações de ruptura em armazém, com reflexos negativos na actividade da autarquia. Assim, em regra, a autarquia deve recorrer à gestão económica dos *stocks*, definindo o stock máximo e mínimo e de encomenda óptimo, de forma a minimizar os custos de armazenagem. Desta forma, para evitar, quer stocks excessivos, quer rupturas, o município deveria implementar e adoptar um sistema informático integrado de gestão

da secção, com controlo permanente dos stocks e demais procedimentos no âmbito da gestão de existências e armazém.

De acordo com as normas de sistema de controlo interno do município de Macedo de Cavaleiros (2003), relativamente ao processo de requisição de existências ao armazém, este adopta os seguintes procedimentos:

- As requisições de existências devem ser efectuadas mediante requisição interna, devidamente autorizada pelo director de departamento, chefe de divisão ou chefe de secção do serviço requerente ou, no impedimento de algum deles, por um responsável de serviço designado para o efeito;
- A requisição interna deve ser dirigida ao responsável da SAA, o qual é responsável pela gestão de existências;
- A requisição interna deve identificar:
 - O serviço requisitante e o funcionário que procedeu à sua elaboração;
 - O fim a que se destinam os bens requisitados;
 - A designação correcta dos bens requisitados e a quantidade pretendida;
 - A quantidade existente em armazém (a preencher pela SAA);
 - A quantidade entregue e quantidade em falta (a preencher pelo armazém);
 - A data da realização do pedido;
 - O número do pedido, que terá de ser sequencial dentro de cada serviço.
- Na posse da requisição interna aprovada, o responsável da SAA deve consultar as fichas de existências e verificar a possibilidade de satisfação da requisição interna;
- Em caso afirmativo, o responsável da SAA deve rubricar a requisição interna e enviá-la ao armazém respectivo como forma de autorização para a entrega dos bens;
- Caso os bens requisitados não estejam disponíveis, o responsável da SAA deve dar início ao processo de aprovisionamento;
- O fiel de armazém deve fornecer todos os bens solicitados uma vez na posse da requisição interna correctamente preenchida;
- Compete ao fiel de armazém obter evidência da entrega dos bens requisitados, o que deve ser feito através da assinatura da requisição interna pela pessoa que recebeu os bens;
- Após o fornecimento dos bens solicitados, o fiel de armazém deve arquivar o original da requisição interna, entregando uma cópia à pessoa que recebeu os bens enviando outra cópia para a SAA; e,
- Compete ao responsável da SAA, com base na cópia da requisição interna, actualizar as fichas de existências registando as respectivas saídas.

No que respeita ao controlo das existências em armazém, de acordo com as normas de sistema de controlo interno do município de Macedo de Cavaleiros (2003), estipula os métodos e procedimentos a serem adoptados, tais como:

- A gestão das fichas de existências é da responsabilidade do responsável da SAA;

- As fichas de existências devem ser movimentadas para que o seu saldo corresponda permanentemente aos bens fisicamente existentes em armazém;
- De modo a garantir a correspondência referida no número anterior, deverão ser efectuados inventários físicos às existências em armazém, de acordo com a periodicidade prevista no artigo seguinte;
- As situações de ruptura de existências em armazém devem ser evitadas, pelo que o programa informático de gestão de existências deve dispor de um sistema de alerta baseado na definição de níveis de segurança;
- O adequado funcionamento deste sistema de segurança pressupõe uma correcta definição e acompanhamento dos níveis de segurança, bem como o respeito pelos alertas emitidos;
- O fiel de armazém deve proceder à avaliação periódica das condições físicas das existências em armazém, com vista a detectar ou a prevenir situações de deterioração física, obsolescência, ou mesmo, de ruptura de existências; e,
- Compete ainda ao fiel de armazém zelar pelas condições de armazenagem e segurança das existências.

O SCI apresenta inúmeras vantagens, como a facilidade de recolha de informação, reflectindo a realidade da organização, podendo facilitar a detecção de fraudes e erros que possam ocorrer, e caso ocorram, permite verificar qual a sua amplitude, para que se atinjam o máximo de resultados com o mínimo de custos. Por este motivo, é muito relevante a segregação de funções dentro da secção, outra das lacunas verificadas. Por vezes a dimensão e complexidade das Autarquias Locais pode dificultar a implementação do próprio sistema, apesar que futuramente este possa ajudar a que os municípios poupem nos recursos materiais e financeiros, mas a sua implementação acarreta custo elevados, como o de implementar uma estrutura onde o pessoal que exerce uma determinada função seja competente e os meios de trabalho sejam os mais adequados para poder obedecer às normas estipuladas pelo SCI.

Em síntese, a aprovação do POCAL (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais) e a sua implementação foi um marco importante no conjunto das reformas introduzidas na Administração Pública em Portugal, decorrentes dos princípios e movimento associado à Nova Gestão Pública. Este introduziu o controlo e a contabilidade de gestão na administração local, obrigando as autarquias locais a implementarem um SCI.

Um SCI visa organizar e desenvolver procedimentos que garantam a obtenção dos objectivos das entidades no que diz respeito à eficácia e eficiência na utilização de recursos; fiabilidade da informação financeira e cumprimento das leis e normas estabelecidas. Possuir um eficiente e eficaz SCI, que proteja todo o património e previna e detecte fraudes e falhas facilitará o trabalho de auditoria a que estão sujeitas as entidades públicas e privadas (e em particular as autarquias locais).

CAPÍTULO 2 – METODOLOGIA

Neste capítulo apresenta-se a metodologia adoptada no presente estudo. De modo a identificar os procedimentos mais apropriados para a implementação do SCI na SAA de Macedo de Cavaleiros, optou-se por inquirir, por questionário, uma amostra de 10 municípios da região de Trás-os-Montes e Alto Douro, dos distritos de Bragança e Vila Real, seleccionados por conveniência, com dimensão semelhante ao do município de Macedo de Cavaleiros. Em resultado deste procedimento, pretendeu-se verificar quais as divergências existentes entre os municípios que adoptam o SCI da SAA e os que não adoptam, assim como, analisar se a aplicação do POCAL auxilia com eficácia o controlo interno de armazém.

Assim, clarifica-se os objectivos e tipo de estudo, seguido da formulação do problema, questões e hipóteses de investigação. Em seguida definem-se as variáveis utilizadas no estudo e a sua operacionalização. Finalmente neste capítulo descrevem-se o método de recolha e tratamento de dados bem como os métodos a utilizar na análise dos resultados obtidos.

2.1. Objectivos e tipos de estudo

O presente trabalho visa apresentar uma proposta de implementação de procedimentos de controlo interno na SAA do município de Macedo de Cavaleiros, seguindo as normas do sistema de controlo interno, de modo a que se possam cumprir e respeitar todos os procedimentos adequados para uma gestão eficaz, eficiente e responsável dos bens públicos e meios financeiros postos à disposição desta autarquia, tendo por base a revisão de literatura e a identificação de lacunas na aplicação dos procedimentos no SCI na SAA do município de Macedo de Cavaleiros. Para cumprir com este objectivo principal deste trabalho, optou-se por fazer o levantamento dos SCI implementados numa amostra de municípios, amostra por conveniência, mas comparáveis com o nosso objecto de estudo – o município de Macedo de Cavaleiros. Para esta amostra sugere-se um estudo descritivo e correlacional transversal nos municípios de Bragança, Miranda do Douro, Mirandela, Moncorvo, Chaves, Montalegre, Boticas, Vila Pouca de Aguiar e Santa Marta de Penaguião, pelo facto das suas características serem semelhantes em dimensão, serviços prestados e outras características socioeconómicas às do município em estudo. Este é um estudo

transversal, já que os dados foram recolhidos através de inquérito por questionário nos meses de Fevereiro e Março de 2011.

2.2. População e amostra do estudo

A população-alvo desta investigação consiste nos responsáveis da SAA dos Municípios de Trás-os-Montes e Alto Douro, correspondendo a 14 municípios no distrito de Vila Real e 12 municípios no distrito de Bragança. Optou-se pelo método de amostragem por conveniência, usando como critério a existência de uma rede de contactos para facilitar a rapidez da recolha de dados. A amostra da investigação é constituída por 10 municípios de Trás-os-Montes e Alto Douro, correspondendo a 38,4% do total de municípios daquela região. Do distrito de Vila Real, seleccionaram-se os municípios de Boticas, Chaves, Montalegre, Santa Marta de Penaguião e Vila Pouca de Aguiar; correspondendo a 35,7% dos municípios deste distrito. Em relação ao distrito de Bragança, escolheu-se obrigatoriamente o município de Macedo de Cavaleiros e os municípios de Bragança, Miranda do Douro, Mirandela e Moncorvo, correspondendo a 41,7% dos municípios deste distrito.

A figura 8 (apresentada na página seguinte) permite localizar geograficamente os distritos e municípios seleccionados para o estudo. O distrito de Bragança, cuja capital é a cidade de Bragança localiza-se no nordeste de Portugal limitado a norte e a leste por Espanha (províncias de Ourense, Zamora e Salamanca), a sul pelos distritos da Guarda e Viseu e a oeste pelo distrito de Vila Real. Este é composto por 12 municípios possuindo uma área total de 6608 km², sendo assim o quinto maior distrito português, habitado por 148 808 habitantes (INE, 2001). Este divide-se em duas regiões distintas, que correspondem grosso modo à divisão que foi feita no agrupamento dos municípios por NUTS III: a norte, as regiões de maior altitude que constituem a Terra Fria Transmontana, ou o Alto Trás-os-Montes, onde a paisagem é dominada pelos baixos declives do planalto trasmontano; a sul, fica a Terra Quente Trasmontana, de clima mais suave, marcada pelo vale do rio Douro e pelos vales dos seus afluentes.

O Distrito de Vila Real, tal como o de Bragança, encontram-se integrados na Região de Trás-os-Montes e Alto Douro, ocupando uma área territorial de 4.309,6 Km² e dividido por 14 concelhos.

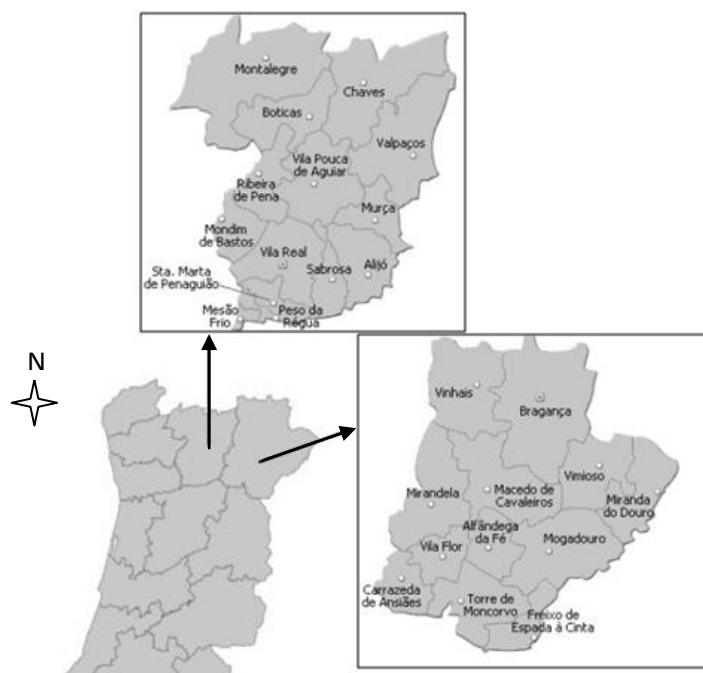


Figura 8 – Localização geográfica dos distritos e municípios da amostra
(Fonte: <http://www.lastcallgolf.com/mapas/portugal.jpg>)

2.3. Formulação do problema, questões e hipóteses de investigação

Tendo em conta que o nosso objectivo é propor um modelo de SCI para a SAA do município de Macedo de Cavaleiros, o problema do presente estudo pode ser definido pela seguinte pergunta de partida: “Quais os procedimentos de controlo interno que são adequados na SAA de uma autarquia local para uma gestão eficiente, eficaz e responsável?”. Neste contexto foram formuladas as seguintes questões de investigação:

- Quais as tramitações a serem tomadas durante a fase da compra das necessidades nos vários departamentos do município?
- Quais os procedimentos a adoptar durante aquisição dos bens de acordo com a legislação?
- Quais os procedimentos e documentos de aprovisionamento e armazém para que seja aplicado e posto em funcionamento o SCI?
- Quais os métodos a serem aplicados no SCI de aprovisionamento e armazém?
- Em que aspectos os procedimentos observados são diferentes dos procedimentos esperados tendo em conta o modelo de SCI ideal?
- Que relações existem entre as dimensões do controlo interno?
- Qual o nível de aplicação dos procedimentos de controlo interno nos municípios?

O que se pretende é abordar procedimentos de comparação que serão relevantes para a implementação do SCI e que devam ser considerados na nossa proposta. Desta forma, formula-se as seguintes hipóteses tendo por base a pesquisa bibliográfica efectuada:

Hipótese 1:

H1_o: O nível de utilização dos procedimentos de controlo interno é igual nas 12 dimensões;

H1_a: O nível de utilização dos procedimentos de controlo interno, não é igual nas 12 dimensões;

Hipótese 2:

H2_o: O nível de utilização global dos procedimentos de controlo interno é muito bom, na opinião dos responsáveis;

H2_a: O nível de utilização global dos procedimentos de controlo interno não é muito bom, na opinião dos responsáveis;

Hipótese 3:

H3_o: Não existe correlação entre o nível de utilização das dimensões dos procedimentos de controlo interno;

H3_a: Existe correlação entre o nível de utilização das dimensões dos procedimentos de controlo interno;

Hipótese 4:

H4_o: O nível de utilização dos procedimentos de controlo interno observado é igual ao nível de utilização dos procedimentos de controlo interno esperado de acordo com os procedimentos do POCAL.

H4_a: O nível de utilização dos procedimentos de controlo interno observado não é igual ao nível de utilização dos procedimentos de controlo interno esperado de acordo com os procedimentos do POCAL.

De seguida descrevem-se as variáveis em estudo e sua operacionalização.

2.4. Variáveis em estudo e sua operacionalização

Neste trabalho, que se debruça sobre os procedimentos de controlo interno adequado para a SAA de uma autarquia local, como já referido por diversas vezes, consideram-se as seguintes variáveis dependentes:

- Nível de utilização dos procedimentos relacionados com as necessidades de compra;
- Nível de utilização dos procedimentos relacionados com o documento/informação de requisição;
- Nível de utilização dos procedimentos relacionados com a cabimentação;
- Nível de utilização dos procedimentos relacionados com os procedimentos de aprovisionamento e armazém;
- Nível de utilização dos procedimentos relacionados com a contabilização do cabimento;
- Nível de utilização dos procedimentos relacionados com a formalização da compra;
- Nível de utilização dos procedimentos relacionados com a alteração das condições acordadas na nota de encomenda;
- Nível de utilização dos procedimentos relacionados com o recebimento da nota de encomenda;

- Nível de utilização dos procedimentos relacionados com a devolução da nota de encomenda;
- Nível de utilização dos procedimentos relacionados com os procedimentos de armazém
- Nível de utilização dos procedimentos relacionados com o controlo de existências;
- Nível de utilização dos procedimentos relacionados com os procedimentos de registo de existências.

As variáveis independentes neste estudo são de dois tipos: (A) as associadas à caracterização da SAA tais como: o género (sexo), a idade, responsabilidade principal, tempo de exercício na entidade e na secção actual, habilitações académicas e formação em gestão; (B) as associadas às características funcionais da SAA e do departamento de controlo interno, nomeadamente:

- Número de funcionários da SAA;
- Disponibilidade do serviço/departamento de controlo interno no município;
- Razão para a não disponibilidade do serviço/departamento de controlo interno no município;
- Momento da implementação do controlo interno;
- Responsável máximo do serviço/ departamento de controlo interno.

De modo a operacionalizar estas variáveis, algumas das quais são abstractas foi necessário substituí-las e representá-las por uma variável mais concreta ou indicadores que favoreçam a observação dos factos (Rodrigues, 1998), somou-se o resultado das questões relacionadas com cada dimensão de controlo interno. Desta forma, os indicadores quantitativos das variáveis dependentes são o resultado da soma de várias questões (ver Tabela1). Por exemplo, para operacionalizar o nível de utilização dos procedimentos relacionados com as necessidades de compra, somou-se as respostas formalizadas das questões 1 a 4. De salientar que a dimensão de controlo interno refere-se aos procedimentos de controlo interno relativos a essa variável.

Tabela1 - Questões que compõem as variáveis dependentes

DIMENSÕES	DESIGNAÇÃO	QUESTÕES
D1	Necessidades de Compra	Q1 – Q4
D2	Documento / Informação de Requisição	Q5 – Q9
D3	Cabimentação	Q10 – Q13
D4	Procedimentos de aprovisionamento e armazém	Q14 – Q19
D5	Contabilização do Cabimento	Q20 – Q 23
D6	Formalização da Compra	Q24 – Q34
D7	Procedimentos relacionados com a alteração das condições acordadas na nota de encomenda	Q35 – Q36
D8	Procedimentos relacionados com o recebimento / nota de encomenda	Q37
D9	Procedimentos relacionados com a devolução / nota de encomenda	Q38
D10	Procedimentos de armazém	Q39 – Q40
D11	Controlo de existências	Q40 – Q43
D12	Procedimentos de Registo de existências	Q45 – Q56

O score ou pontuação de cada variável dependente, ao qual chamamos de dimensões de controlo interno, foi calculado de forma diferente dependendo do número de questões que compõem as mesmas; havendo em algumas situações a necessidade de inverter as cotações originais da variável (INV). De modo a tornar comparáveis as dimensões, transformou-se todas numa escala que varia de 0 a 100% de nível de utilização. Uma secção que obteve o valor de 0%, significa que não utiliza qualquer procedimento associado à dimensão em estudo; mas a que obteve 100%, utiliza todos os procedimentos. Desta forma, as fórmulas para o cálculo dos scores de cada dimensão estão presentes na Tabela 2, tendo em consideração a definição apresentada na Tabela 1, já referida.

Tabela 2 - Fórmulas de cálculo dos scores para cada dimensão de controlo interno

SCORES	FÓRMULA
Score (D1)	$[(Q1+Q2+Q3+Q4)-4]/(12)*100$
Score (D2)	$[(Q5+Q6+Q7+Q8+Q9)-5]/(15)*100$
Score (D3)	$[(Q10+Q11+Q12+Q13.1REC)-4]/(14)*100$
Score (D4)	$[(Q14+Q15+Q15.1INV+Q16+Q17A+Q17B+Q17CINV+Q17D+Q18+Q19)-10]/(30)*100$
Score (D5)	$[(Q20+Q21+Q22INV+Q23INV)-4]/(12)*100$
Score (D6)	$[(Q24+Q25+Q26+Q27+Q28+Q29+Q30INV+Q31+Q32+Q33+Q34)-11]/(33)*100.$
Score (D7)	$[(Q35+Q36)-2]/(6)*100$
Score (D8)	$[(Q37A+Q37B+Q37CINV+Q37D)-4]/(12)*100$
Score (D9)	$[(Q38+Q38.1REC+Q38.2REC)-3]/(6)*100$
Score (D10)	$[(Q39A+Q39B+Q39C+Q39D+Q39E+Q39F+Q40A+Q40B+Q40C+Q40D+Q40E)-1]/(44)*100$
Score (D11)	$[(Q40.1REC+Q40.2REC+Q40.3+Q40.4+Q41+Q42+Q43)-2]/(9)*100$
Score (D12)	$[(Q45QREC+Q46+Q47+Q48+Q49+Q51+Q52+Q53+Q54+Q55+Q56A+Q56B+Q56C+Q56D+Q56E+Q56F+Q56G+Q56H+Q56I+Q57+Q58)-5]/31*100$

Rec - Recodificada; INV – Invertida.

No ponto que se segue descreve-se a metodologia de recolha dos dados e os métodos de análise a aplicar na prossecução do estudo.

2.5. Descrição do método de recolha de dados e dos métodos a aplicar na análise

Considerando os objectivos do estudo descritos no ponto 2.1. deste capítulo e inserindo-se o estudo numa abordagem quantitativa, sendo um estudo descritivo e analítico bem como correlacional, entendeu-se que o instrumento de recolha de dados mais apropriado seria o inquérito por questionário, de modo a recolher informações relativas às variáveis definidas no ponto anterior.

O questionário é constituído por três partes com perguntas de caracterização socioprofissional do responsável da SAA (Parte I), caracterização funcional da SAA e do departamento de controlo interno (Parte II) e a descrição da utilização dos procedimentos de controlo interno no âmbito do aprovisionamento e armazém (Parte III) - ver o questionário apresentado em anexo. Na parte I

recolheram-se informações sobre o género (sexo), a idade, o cargo desempenhado na SAA, o tempo de exercício na entidade e na secção actual, as habilitações académicas e formação em gestão. Com estas questões pretende-se caracterizar o indivíduo inquirido e aferir da capacidade e conhecimento da função e relevância do controlo interno na SAA. Na parte II, pretende-se fazer a caracterização funcional da SAA e do departamento de controlo interno, como relatado anteriormente, questionando-se sobre o número de funcionários no aprovisionamento e armazém, a existência do departamento de controlo interno no município, se o controlo interno foi implementado antes do POCAL e que órgão reporta o departamento de controlo interno. Por último, na parte III, pretende-se indagar sobre os procedimentos de controlo interno adoptados no SAA em cada município em estudo, nomeadamente sobre as doze dimensões já descritas no ponto anterior e mencionadas na Tabela 1 desse ponto.

A recolha dos dados foi realizada entre os dias 7 de Fevereiro de 2011 e 14 de Março de 2011, tendo sido recolhidos por interposta pessoa nos municípios de Bragança, Moncorvo, Chaves, Macedo de Cavaleiros, Mirandela e Vila Pouca de Aguiar. Nos municípios de Boticas, Santa Marta de Penaguião, Miranda do Douro e Montalegre, a recolha das opiniões manifestas no questionário foram enviadas por correio electrónico aos investigadores. Foi realizado um contacto telefónico prévio com os responsáveis da SAA, de forma a agendar uma deslocação para preenchimento do questionário; e um pedido de autorização aos Presidentes dos Municípios cuja solicitação assim o exigia. O questionário foi entregue ao chefe da SAA após esclarecimento prévio dos objectivos do estudo e suas condicionantes, tendo sido solicitada a sua colaboração no preenchimento do respectivo questionário, no próprio dia, garantindo o anonimato dos participantes; assim como das instituições envolvidas.

Os dados obtidos foram tratados através do programa *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) versão 18.0 para Windows. A análise foi realizada a três níveis: univariada, bivariada e multivariada. Na análise univariada das variáveis nominais e ordinais, calculou-se as frequências absolutas e relativas. No que diz respeito às variáveis quantitativas, determinou-se as frequências absolutas e relativas e as medidas de dispersão (mínimo, máximo, moda, mediana, média e desvio-padrão). No estudo inferencial das hipóteses definidas previamente aplicou-se o teste *t-Student* (para a amostra), para as variáveis quantitativas ou ordinais; e o teste Binomial para as variáveis nominais dicotómicas – sendo estes testes utilizados quando o objectivo consistia em comparar valores esperados com os valores observados. Aplicou-se o teste de *Shapiro-Wilk* para o estudo da normalidade, já que o tamanho da amostra estudada é inferior a trinta municípios (Maroco, 2007). Na análise bivariada, utilizou-se o teste de correlação de *Spearman* para estudar a correlação entre os *scores* do nível de disponibilidade. Quanto à análise multivariada, aplicamos uma análise de *clusters* sobre as dimensões do controlo interno recorrendo à distância euclidiana ao quadrado com método de agregação *Ward*.

De seguida apresentam-se e analisam-se os resultados obtidos do instrumento de recolha de dados aqui referido, começando por caracterizar sumária e sucintamente os Municípios - objecto do estudo, do ponto de vista socioeconómico e populacional.

CAPÍTULO 3 – APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo apresentam-se os resultados da análise dos inquéritos por questionário aos responsáveis da SAA dos municípios da amostra. Caracterizou-se os municípios do ponto de vista territorial, populacional e socioeconómico, e, de seguida, prossegue-se com a caracterização dos responsáveis da SAA, a medição da relação funcional da SAA e do departamento de controlo interno e a análise descritiva dos procedimentos de controlo interno na SAA utilizados pelos municípios para cada dimensão definida no ponto 2.4. anterior. Compararam-se os *scores* das dimensões dos procedimentos, realizando testes de hipóteses, recorrendo ao teste de *Friedman*. Posteriormente, estudaram-se as correlações dos *scores* das dimensões dos procedimentos de controlo interno, usando a correlação de *Spearman* e o teste *t-Student* (quando as variáveis são ordinais), e o teste binomial (quando as variáveis são binomiais) para comparar o nível de utilização dos procedimentos de controlo interno observado com o esperado de acordo com o emanado pelo POCAL. Para finalizar, procede-se à análise de *Clusters* a fim de testar se existem grupos homogéneos entre os municípios quando à utilização dos procedimentos de controlo interno.

3.1. Caracterização territorial, populacional e socioeconómica, dos municípios da amostra

Neste ponto apresentam-se os indicadores territoriais, populacionais e socioeconómicos dos municípios seleccionados para a amostra e referenciados no capítulo 2, no ponto 2.2.

Iniciando a caracterização pelos indicadores territoriais, resumidos na Tabela 3, exhibe-se as áreas totais dos municípios, a área urbana destes e a área dedicada a equipamentos e parque urbanos, a zonas industriais e a zonas turísticas. Constata-se que o município de Bragança é o de maior dimensão em todos estes indicadores, salientando-se que, com excepção de Chaves e Santa Marta de Penaguião, os restantes municípios têm uma ocupação proporcional média em zona urbana na ordem dos 2% do seu território. Destaca-se ainda que apenas o município de Macedo de Cavaleiros tem registado área ocupada para zona turística, em resultado da classificação da praia fluvial da Barragem do Azibo.

Tabela 3 - Indicadores de caracterização – Área e ordenamento do território por município

Indicadores Municípios	Área município (Km ²)	Urbano (ha)	Equip. e parques urbanos (ha)	Industrial (ha)	Turismo (ha)
S. Marta Penaguião	69,3	466,6	0,0	3,9	0,0
Torre de Moncorvo	531,6	946,2	32,9	53,3	0,0
Boticas	322,0	955,9	28,1	69,7	0,0
Bragança	1173,6	2309,7	138,9	123,1	0,0
Chaves	519,2	3695,7	0,0	236,2	0,0
M. Cavaleiros	699,2	1471,1	67,8	100,0	14,6
Mirandela	659,0	1348,7	0,0	233,9	0,0
V. Pouca de Aguiar	437,1	1706,1	0,0	67,9	0,0
Miranda do Douro	487,2	1128,3	0,0	27,7	0,0
Montalegre	805,5	1596,5	0,0	77,0	0,0

(Fonte: INE / AERNorte, 2009)

Em termos de indicadores populacionais, apresentados na Tabela 4, observa-se que a população está tendencialmente a diminuir em todos estes municípios, salientando-se em especial a desertificação observada nos concelhos de Moncorvo e Montalegre. Confirmando a observação feita anteriormente em termos de ocupação urbana, constata-se que os municípios de S. Marta de Penaguião e Chaves são os mais densamente povoados.

Tabela 4 - Indicadores de caracterização – População por município

Indicadores Municípios	Pop. Residente (2001)	Densidade populacional (Hab/Km ²)			Tx crescimento efectivo (%)			Tx crescimento natural (%)		
		2009	2008	2007	2009	2008	2007	2009	2008	2007
S. Marta Penaguião	8250	115,4	116,5	117,8	-0,97	-1,15	-1,02	-0,65	-0,75	-0,70
Torre de Moncorvo	9454	16,3	16,6	16,9	-1,64	-1,71	-1,69	-1,16	-1,16	-1,26
Boticas	6311	17,6	17,8	18,1	-1,23	-1,61	-1,80	-0,72	-1,05	-1,33
Bragança	33595	29,2	29,3	29,4	-0,34	-0,33	-0,40	-0,34	-0,28	-0,46
Chaves	42774	74,2	74,5	74,7	-0,32	-0,35	-0,19	-0,55	-0,51	-0,52
M. Cavaleiros	17291	23,8	24,0	24,2	-0,85	-0,78	-0,71	-0,68	-0,54	-0,58
Mirandela	25344	38,5	38,6	38,8	-0,43	-0,40	-0,45	-0,46	-0,37	-0,53
V. Pouca de Aguiar	14391	33,7	33,9	34,2	-0,69	-0,62	-0,75	-0,73	-0,57	-0,96
Miranda do Douro	7847	14,7	15,0	15,2	-1,88	-1,39	-1,28	-1,29	-0,71	-0,73
Montalegre	12303	13,9	14,2	14,4	-1,64	-1,81	-1,56	-1,17	-1,27	-1,19

(Fonte: INE / AERNorte de 2007 a 2009)

Na tabela que se segue verifica-se que estes municípios se podem também caracterizar, para além da sua desertificação, pelo progressivo envelhecimento ao se observar o aumento da população na faixa etária com mais de 65 anos, apesar do decréscimo da população residente – (Tabela 5).

Tabela 5 - Evolução da população residente nos municípios estudados, por grupos etários, em %

Indicadores Municípios	Pop.Res.Total (N.º)		0 aos 14 anos		15 aos 24 anos		25 aos 64 anos		Com 65 e mais anos	
	2009	2007	2009	2007	2009	2007	2009	2007	2009	2007
S. Marta Penaguião	7997	8168	12,3	12,5	10,5	11,7	56,2	54,7	21,0	21,0
Torre de Moncorvo	8685	8981	9,0	9,7	10,5	11,5	49,8	48,7	30,8	30,1
Boticas	5666	5829	9,5	9,7	10,8	12,5	52,7	51,3	27,0	26,4
Bragança	34259	34489	12,6	12,7	10,6	11,5	55,7	55,2	21,1	20,6
Chaves	43897	44192	11,6	12,1	11,4	12,2	55,1	54,2	21,8	21,4
M. Cavaleiros	16624	16897	11,1	11,7	11,2	12,3	53,2	52,1	24,5	24,0
Mirandela	25350	25559	11,9	12,3	11,5	12,5	54,1	53,5	22,5	21,7
V. Pouca de Aguiar	14735	14930	11,2	12,0	12,3	13,2	54,2	53,0	22,3	21,8
Miranda do Douro	7159	7397	9,8	10,0	8,6	9,6	51,4	50,7	30,2	29,6
Montalegre	11216	11610	9,7	10,1	11,2	12,5	51,4	49,9	27,8	27,5

(Fonte: INE / AERNorte de 2007 e 2009)

Passando agora à caracterização socioeconómica, e relativamente ao peso dos sectores de actividade nos municípios, através do indicador número de trabalhadores por conta de outrem, constata-se que o sector terciário é o que emprega maior população activa por conta de outrem em todos os municípios - ver Tabela 6.

Tabela 6 - Evolução do N.º de Trabalhadores por conta de outrem, por sector de actividade (CAE – Rev. 3)

Indicadores Municípios	Primário (CAE: A)			Secundário (CAE: B a F)			Terciário (CAE: G a U)		
	2008	2007	2006	2008	2007	2006	2008	2007	2006
S. M. Penaguião	131	86	119	195	264	206	292	293	260
Torre de Moncorvo	24	25	29	235	185	163	577	555	592
Boticas	12	12	10	277	471	437	289	294	356
Bragança	43	54	16	1387	1350	1261	3649	3740	3742
Chaves	33	32	41	1651	1760	1721	3949	3914	3743
M. Cavaleiros	44	44	54	417	411	409	1036	1115	1139
Mirandela	58	83	55	842	876	785	2089	2143	2151
V. Pouca de Aguiar	18	23	18	629	633	501	670	718	933
Miranda do Douro	22	24	24	349	318	278	607	636	626
Montalegre	24	...	47	286	...	398	507	483	408

(Fonte: INE / AERNorte de 2007 a 2009)

O tecido empresarial nestes municípios é constituído maioritariamente por micro e pequenas e médias empresas (ver Tabela 7), sendo os municípios de Bragança e Chaves os que apresentam maior percentagem de PME. Registe-se que a proporção de micro-empresas diminuiu em todos os municípios, de 2007 para 2009, mas em termos de volume de negócios, em milhares de Euros, por empresa aumentou na maior parte dos municípios, destacando-se os concelhos de Vila Pouca de Aguiar e de Bragança (com um crescimento aproximado de 35% e 17% em 2009 face a 2007, respectivamente).

Tabela 7- Evolução dos indicadores das empresas por município

Indicadores Municípios	Micro-Empresas (%)			PME (%)			Volume de negócios, por empresa (milhares de €)		
	2008	2007	2006	2008	2007	2006	2008	2007	2006
S. M. Penaguião	78,64	80,61	97,7	1,4	2,6	2,3	107,9	100,0	97,4
Torre de Moncorvo	79,64	81,71	97,7	1,8	2,1	2,3	90,6	92,5	88,5
Boticas	78,22	78,68	97,3	2,6	2,7	2,7	122,1	128,6	122,6
Bragança	70,72	72,36	97,1	2,9	2,8	2,8	177,6	170,1	146,8
Chaves	75,9	76,59	96,9	3,0	2,8	3,1	128,6	129,3	122,7
M. Cavaleiros	76,86	77,59	98,2	1,7	2,8	1,8	97,8	97,6	97,6
Mirandela	78,08	79,68	97,4	2,8	2,6	2,6	112,9	103,5	105,5
V. Pouca de Aguiar	79,76	80,65	97,2	2,8	2,6	2,8	208,7	161,0	134,8
Miranda do Douro	79,59	80,27	97,6	2,3	2,6	2,4	90,5	90,4	94,2
Montalegre	76,64	78,41	97,2	3,0	2,5	2,8	98,3	90,0	91,4

(Fonte: INE / AERNorte de 2007 a 2009)

Embora não se apresente os dados relativos à taxa de desemprego por município, na Tabela 8, exibe-se o número de beneficiários de subsídio de desemprego por município, constatando-se que o n.º de beneficiários está a aumentar em todos excepto em Mirandela e Torre de Moncorvo, indiciando que o desemprego está a aumentar na maioria dos municípios.

Tabela 8 - Evolução dos beneficiários de subsídio de desemprego

Indicadores Municípios	Unidade: N.º de beneficiários		
	2009	2008	2007
S. Marta Penaguião	346	289	288
Torre de Moncorvo	217	231	241
Boticas	128	101	111
Bragança	1221	1202	1227
Chaves	1631	1462	1510
M. Cavaleiros	508	507	537
Mirandela	876	887	901
V. Pouca de Aguiar	519	517	563
Miranda do Douro	115	125	119
Montalegre	282	270	283

(Fonte: INE / AERNorte de 2007 a 2009)

Para finalizar este ponto, vai-se apresentar alguns indicadores relativos à Administração Local que nos parecem relevantes. Nos últimos três anos verifica-se a diminuição nas despesas e receitas correntes em todos os municípios (ver Tabela 9), registando-se uma diminuição nas receitas superior a 35%, entre 2007 e 2009, nos municípios de Torre de Moncorvo, Miranda do Douro (com um decréscimo de 48%) e Montalegre; nas despesas correntes, os municípios de Torre de Moncorvo, Macedo de Cavaleiros, Vila Pouca de Aguiar e Montalegre foram os apresentaram um decréscimo superior a 40%, sendo que este último município assinalou o

decréscimo mais acentuado (47%), neste período. Denota-se que, neste período de 2007 a 2009, se verificaram receitas por habitante (reportadas na Tabela 10) superiores a 1 000 € nos Municípios de T. de Moncorvo, Boticas, Miranda do Douro e Montalegre. Em termos de variação, entre 2007 e 2009, neste indicador, observou-se que este aumentou com exceção dos municípios de T. de Moncorvo, Macedo de Cavaleiros e Miranda do Douro. No que concerne à relação entre receitas e despesas (totais).

Tabela 9 - Evolução das Receitas / Despesas dos municípios

Indicadores Municípios	Receitas Correntes			Despesas Correntes		
	2008	2007	2006	2008	2007	2006
S. Marta Penaguião	4364	4300	6225	4057	6756	5608
Torre de Moncorvo	7072	6780	10996	7131	11813	12265
Boticas	5536	5674	7810	5167	9078	7797
Bragança	22881	21847	27713	19855	29564	25415
Chaves	20737	18869	27599	18902	29382	28936
M. Cavaleiros	11186	10145	16617	10490	18561	17636
Mirandela	12723	11924	17709	13197	18478	19188
V. Pouca de Aguiar	8948	8886	12172	8500	14478	14824
Miranda do Douro	6262	5678	12136	6468	11481	8686
Montalegre	10133	10139	15798	9123	17274	17294

(Fonte: INE / AERNorte de 2007 a 2009)

No que respeita ao endividamento anual por habitante³, observa-se que os municípios de Santa Marta de Penaguião e Torre de Moncorvo aumentaram significativamente o endividamento municipal, em 2009 face aos anos anteriores. De salientar que os Municípios de Boticas, Macedo de Cavaleiros e Miranda do Douro e V. Pouca de Aguiar, em 2009, assinalaram valores negativos, o que indicia que estes municípios estarão a reduzir a sua dívida uma vez que o valor amortizado da dívida foi superior ao dos Empréstimos obtidos (ver Tabela 10). No período de 2007 a 2009 este indicador diminui em todos com exceção de Boticas, Macedo de Cavaleiros e Miranda do Douro. No entanto, Boticas e Miranda mantiveram uma relação entre receitas e despesas superior a 100%, o que indicia que as receitas são superiores às despesas. Relativamente a Macedo de Cavaleiros, este município passou a ter uma relação superior a 100% em 2009, passando de uma situação deficitária para excedentária (ver Tabela 10).

³ Este indicador é calculado, de acordo com o INE (AERNorte, 2009), pela expressão:

$$\frac{\text{Empréstimos - Amortização}}{\text{população residente}} \times 1000$$

Tabela 10 – Indicadores de Administração Local

Indicadores Municípios	Relação entre receitas e despesas totais (%)			Receitas por habitante (€)			Endividamento anual por habitante (€)		
	2009	2008	2007	2009	2008	2007	2009	2008	2007
S. Marta Penaguião	91	92,18	111	854	771	754	107,8	3	-
Torre de Moncorvo	83	100,53	89,66	1164	1345	1204	238,2	1	14
Boticas	102,4	105,7	100,17	1564	1673	1316	-81,4	-6	-1
Bragança	97,4	105,2	109,04	919	905	800	25,7	0	-5
Chaves	93,6	103,75	95,38	748	692	623	61,6	-2	3
M. Cavaleiros	102,0	99,04	94,22	952	1096	976	-19,1	1	5
Mirandela	94,1	96,37	92,29	747	699	690	56,6	2	9
V. Pouca de Aguiar	99,1	101,56	82,11	898	991	809	-1,2	-1	7
Miranda do Douro	105,1	96,03	139,72	1337	1511	1620	-70,1	0	9
Montalegre	94,6	92,32	91,35	1361	1399	1340	84,8	7	16

(Fonte: INE / AERNorte de 2007 a 2009)

Nos pontos que se seguem vai-se apresentar e comentar os resultados obtidos no inquérito por questionário, aos responsáveis da SAA dos municípios da amostra, de modo a identificar os procedimentos de controlo interno apropriados para a secção, sendo este o objectivo principal deste trabalho, mostrando de seguida a caracterização do responsável da secção.

3.2. Caracterização do responsável da SAA

Dos indivíduos inquiridos, 90% eram responsáveis da SAA (ver Gráfico 1). Pela observação do Gráfico 2, vemos que a maioria dos funcionários tinham idades inferiores à média, já que o gráfico apresenta uma configuração assimétrica positiva. Da análise das estatísticas descritivas (Tabela 11), vemos que a idade dos responsáveis variou entre 32 e 48 anos, sendo a média de idades de 37,5 anos; mas havendo 50% dos indivíduos com idades entre 32 e 35 anos. No Gráfico 3, em relação ao género (sexo), 90% dos inquiridos eram do sexo masculino.

Tabela 11 – Estatísticas descritivas da idade dos inquiridos

Min-Máx	Moda	Média ± D.Padrão	Mediana
32-48	32 e 35	37,5±5,8	35,0

Gráfico 1 – Cargo desempenhado na SAA

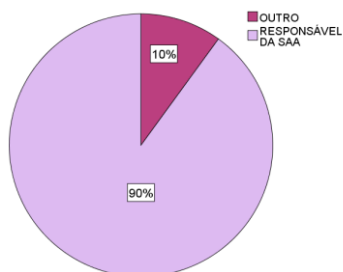


Gráfico 2 – Histograma da idade dos funcionários inquiridos

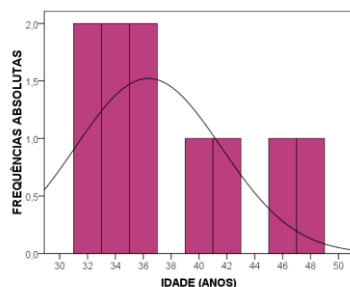
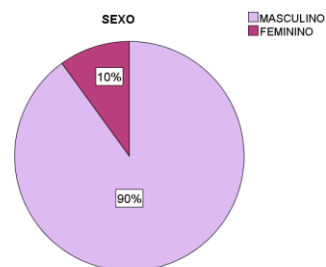


Gráfico 3 – Género (sexo) dos funcionários inquiridos



De forma semelhante à idade, observamos que o tempo de exercício profissional dos responsáveis era assimétrico positivo (ver Gráfico 4), tendo a sua maior parte uma reduzida experiência na instituição. O tempo de exercício profissional médio era de 9,9 anos, estando 50% dos responsáveis entre 2 a 8 anos na instituição (como se pode comprovar na Tabela 12). Em relação ao tempo de exercício no serviço actual (ver Gráfico 5), constatou-se que esta apresentou uma configuração normal, tendo uma média de 5 anos e com 50% dos responsáveis à trabalhar entre 2 e 5 anos no serviço actual (ver Tabela 12).

Gráfico 4 – Histograma do tempo de exercício profissional na instituição

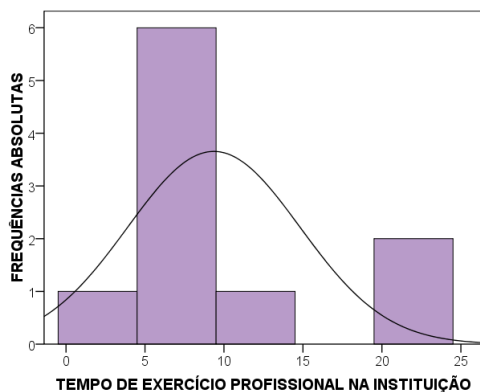


Gráfico 5 – Histograma do tempo de exercício profissional no serviço actual

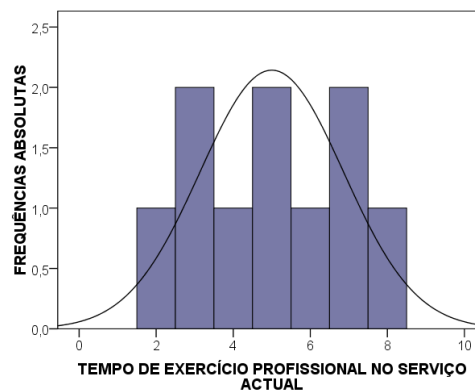


Tabela 12 – Estatísticas descritivas do tempo de exercício Profissional na instituição e no serviço actual

Tempo	Min-Máx	Moda	Média ± D.Padrão	Mediana
Instituição	2-22	7 e 9	9,9±6,4	8
Serviço Actual	2-8	3,5 e 7	5,0±2,0	5

Quanto às habilitações académicas dos responsáveis, foi notório a esmagadora predominância de licenciados (80%), sendo que a maioria dos responsáveis possuía formação em gestão (80%), como se pode constatar pela análise dos Gráficos 6 e 7.

Gráfico 6 – Habilitações académicas dos indivíduos inquiridos

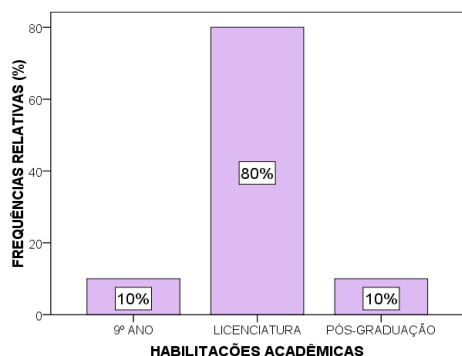
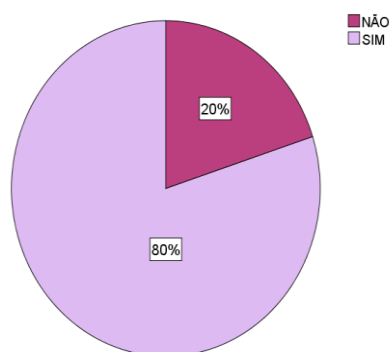


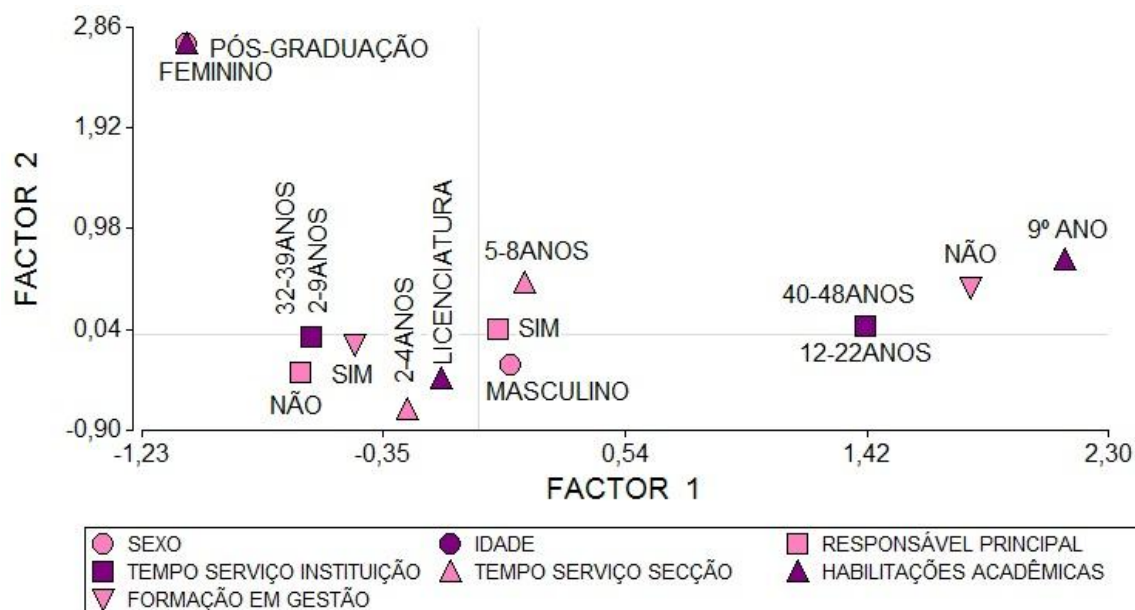
Gráfico 7 – Formação específica em gestão



Realizando uma análise de correspondências múltiplas (evidenciada no Gráfico 8) sobre as variáveis sócio-demográficas e profissionais dos inquiridos da SAA podemos visualizar três grupos distintos:

- Um grupo minoritário de “responsáveis” com idades compreendidas entre 40 e 48 anos, com um tempo de serviço na instituição entre 12 e 22 anos, possuindo o 9.º ano de escolaridade e não sendo o responsável principal da secção;
- Um grupo de responsáveis do sexo feminino com idade compreendida entre 32 e 39 anos e com pós-graduação;
- Por fim, um grupo maioritário de responsáveis do sexo masculino com 32-39 anos, possuindo licenciatura, sendo esta em gestão, com um tempo de serviço na instituição de 2-9 anos e na secção de 2-8 anos.

Gráfico 8 – Análise de correspondências múltiplas das características sócio-demográficas do responsável da SAA



3.3. Características funcionais da SAA e do departamento de controlo interno

Neste ponto observou-se a relação funcional da SAA e do departamento de controlo interno, nomeadamente o número de funcionários, a existência de serviço ou departamento de controlo interno nos municípios estudados.

Da análise dos Gráficos 9 a 11, verificou-se que o número de funcionários da SAA variou entre os 2 a 9 funcionários, sendo a média de 5,4 e a mediana de 5 (ver Tabela 13). Cerca de 50% dos municípios possuíam departamento de controlo interno. Os que não possuíam indicaram que o motivo para não possuir, deve-se à falta de recursos humanos (10%) e outros motivos - falta de meios técnicos ou inexistência de necessidade (40%). Estes resultados estão evidenciados no Gráfico 10.

Gráfico 9 – Histograma do número de funcionários na SAA

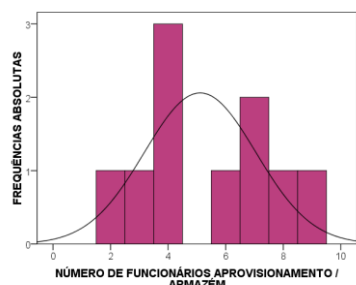


Gráfico 10 – Existência de serviço ou departamento de controlo interno

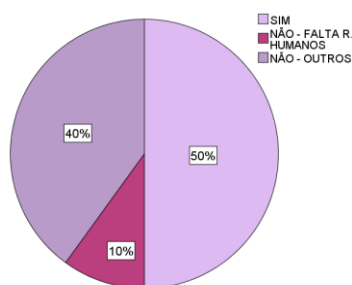


Gráfico 11 - Implementação do controlo interno antes do POCAL

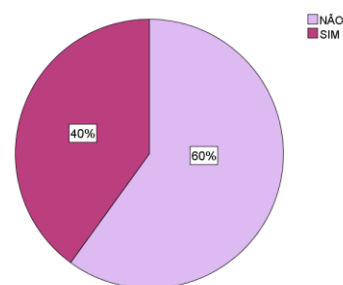


Tabela 13 – Estatísticas descritivas do número de funcionários na SAA

Min-Máx	Moda	Média ± D.Padrão	Mediana
2-9	4	5,4±2,3	5,0

Verificou-se que a maior parte dos municípios (60%) somente implementaram o controlo interno depois do POCAL, significando que a utilização de procedimentos de controlo interno foi realizada devido a uma directriz legal (POCAL) e não por necessidade ou política de gestão; enquanto 40% dos municípios já o tinham antes do POCAL (ver Gráfico 11).

Na Tabela 14, apresenta-se a relação funcional do serviço ou departamento de controlo interno na estrutura organizacional do município, onde se evidencia a quem reporta o responsável do serviço ou departamento de controlo interno dentro da estrutura organizacional do município, constatando-se que em 60% dos municípios reportava directamente ao presidente, 20% ao departamento financeiro e 20% não responderam.

Tabela 14 – Tabela de frequências do profissional a quem reporta o serviço / departamento de controlo interno

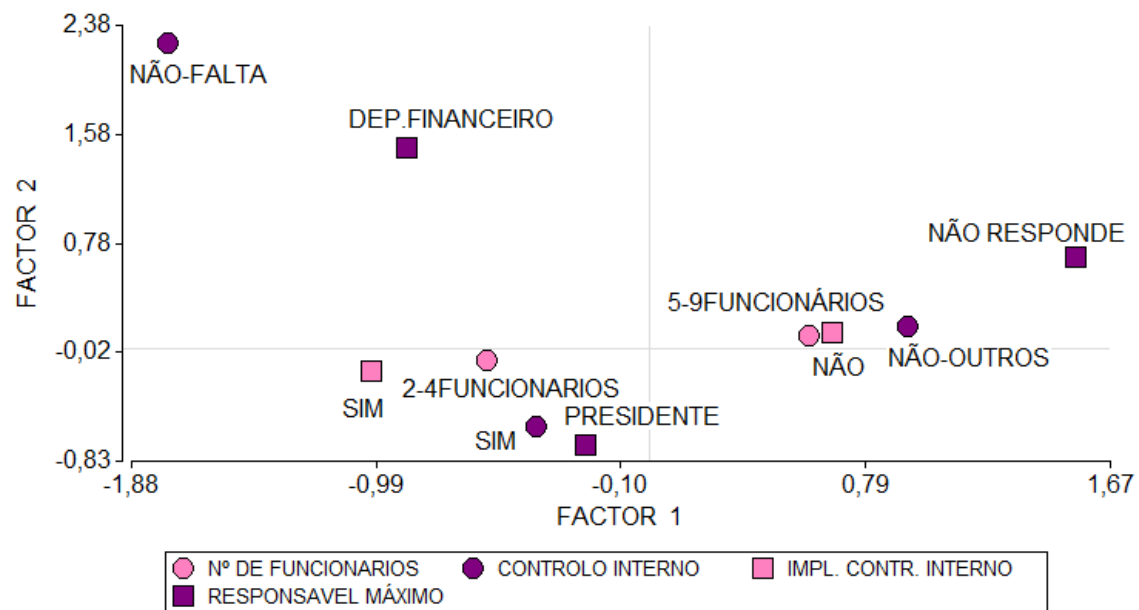
Órgão na estrutura organizacional	Freq. Absolutas (N)	Freq. Relativas (%)
Presidente	6	60,0%
Depart. Financeiro	2	20,0%
Outro	0	0,0%
Não Responde	2	20,0%
TOTAL	10	100%

Realizando uma análise de correspondências múltiplas (ver Gráfico 12) sobre as características funcionais da SAA e do departamento de controlo interno podemos visualizar dois grupos distintos:

- Um grupo de municípios que não tinha implementado um SCI, apesar de ter entre 5 a 9 funcionários associados à SAA, e fundamentando a sua inexistência a outros factos

- diferentes da falta de recursos humanos, tais como a falta de meios técnicos ou por não haver necessidade;
- Outro, que apesar de ter somente 2 a 4 funcionários associados à SAA, tinha um SCI, com responsabilidade máxima no presidente.

Gráfico 12 – Análise de correspondências múltiplas das características funcionais da SAA e do departamento de controlo interno



3.4. Análise descritiva da utilização de procedimentos de controlo interno no âmbito da SAA

Descreve-se os procedimentos de controlo interno relacionados com a SAA, mais concretamente, a identificação das necessidades de compra, a descrição dos documentos de informação, requisição e cabimentação, procedimentos de aprovisionamento e armazém, contabilização do cabimento, aspectos relacionados com a formalização da compra, procedimentos relacionados com a alteração das condições acordadas na nota de encomenda, recebimento e devolução da nota de encomenda, e os procedimentos de armazém.

Em relação aos procedimentos relacionados com as necessidades de compras (ver Tabela 15), constatou-se que metade dos inquiridos (50%) identificava sempre as necessidades de compras através dos sectores requisitantes, sendo que estas, em 80% dos municípios, eram sempre formalizadas através de informação pelos sectores requisitantes; e em 70% destas eram sempre validadas pelo director/chefe de departamento ou pelo responsável designado para o efeito. A maior parte dos municípios (70%) referiu que o documento/ informação continha quase sempre o fundamento da necessidade de compra.

Tabela 15 – Intensidade da utilização de procedimentos relacionados com as necessidades de compra

Questão	Nunca	Raramente	Q.Sempre	Sempre	NR
Q1	0%	10%	40%	50%	0%
Q2	0%	0%	20%	80%	0%
Q3	0%	0%	20%	70%	10%
Q4	0%	0%	70%	30%	0%

Q1 - As necessidades de compra são identificadas pelos Sectores Requisitantes? Q2 - As necessidades de compra são formalizadas através de um documento/informação para a aquisição? Q3 - As necessidades de compra são validadas pelo directo/chefe de departamento ou pelo responsável designado para o efeito? Q4 - O documento/informação de requisição contém o fundamento da necessidade da compra?

Analisando os procedimentos relativos aos documentos de informação de requisição (Tabela 16), constatou-se que 50% dos responsáveis inquiridos diziam que o documento de informação de requisição continha sempre o montante a despender. De forma antagónica, metade dos inquiridos referiram que raramente o mencionavam; mas em 40% continha sempre os procedimentos legais a serem aplicados; havendo contudo 30% que nunca ou raramente os incorporavam. A maior parte dos municípios (70%) mencionou que o documento de informação de requisição era sempre dirigido à SAA após cabimento na contabilidade. Quando o procedimento implicava o ajuste directo, era habitual em 40% dos municípios quase sempre ser acompanhado de uma proposta de caderno de encargos; havendo 30% que sempre o faziam e 30% que raramente ou nunca o acompanhavam.

Tabela 16 – Intensidade da utilização de procedimentos associados ao documento/informação de requisição

Questão	Nunca	Raramente	Q. Sempre	Sempre	NR
Q5	0%	10%	40%	50%	0%
Q6	10%	50%	40%	0%	0%
Q7	10%	20%	30%	40%	0%
Q8	0%	0%	30%	70%	0%
Q9	10%	20%	40%	30%	0%

Q5 - O documento/informação de requisição contém a estimativa do montante a despender? Q6 - O documento/informação de requisição contém os requisitos técnicos subjacentes à selecção do fornecedor? Q7 - O documento/informação de requisição contém as sugestões do procedimento legal a ser aplicado? Q8 - O documento/informação de requisição é dirigido à secção de Aprovisionamento e Armazém? Q9 - Quando o documento/ informação de requisição implica o ajuste directo, este faz-se acompanhar de uma proposta de caderno de encargos?

Relativamente aos procedimentos associados à cabimentação, a maior parte dos inquiridos (70%) referiu que o cabimento era sempre feito aquando do pedido de aquisição dos produtos/serviços, sendo 90% feita pelo funcionário da contabilidade. Todos os municípios (100%) responderam que a formalização das compras estava sempre condicionada à autorização da entidade competente. Após a cabimentação e autorização das despesas previstas (ver Tabela 17), 80% dos responsáveis da SAA aplicavam sempre os procedimentos legais definidos no Decreto-lei n.º 18/2008 de 29 de Janeiro - Código dos Contratos Públicos (CCP).

Tabela 17 – Intensidade da utilização de procedimentos associados à cabimentação

Questão	Nunca	Raramente	Q. Sempre	Sempre	NR
Q10	0%	0%	30%	70%	0%
Q11	0%	10%	0%	90%	0%
Q12	0%	0%	0%	100%	0%
Q13	0%	0%	20%	80%	0%

Q10 - É feito o cabimento aquando do pedido da aquisição dos produtos/serviços? Q11 - A cabimentação é feita pelo funcionário da contabilidade? Q12 - A formalização das compras está condicionada a autorização da entidade competente? Q13 - Após a cabimentação e autorização das despesas previstas, o responsável da secção de aprovisionamento aplica os procedimentos legais?

No que se refere aos procedimentos da SAA, a grande maioria dos responsáveis (80%) responderam que sempre ou quase sempre na SAA seleccionavam os fornecedores após proceder à consulta ao mercado (ver Tabela 18). No caso de ajuste directo, a consulta ao mercado era, para 70% dos municípios, quase sempre feita com base numa lista de fornecedores existentes na secção. Tal como era esperado, observou-se que 80% dos inquiridos apontavam que numa situação de concurso público nunca recorriam à consulta ao mercado com base numa lista de fornecedores existentes no aprovisionamento e armazém. Esta realidade está de acordo com o pressuposto no CCP, em que a entidade adjudicante desconhece os potenciais fornecedores, uma vez que a proposta é lançada via anúncio público, não carecendo de uma lista prévia de fornecedores. No caso de ajuste directo, 50% dos inquiridos afirmou que, existia sempre uma lista de fornecedores onde constava pelo menos dois fornecedores para cada tipologia de produto.

Em relação aos critérios habituais utilizados pelos municípios eram sempre o preço (60%), quase sempre a qualidade e o prazo de entrega (50%) e nunca ou quase nunca a marca (100%). Após a selecção do fornecedor, 70% dos inquiridos declarou ser elaborado um relatório pelo responsável da execução do processo, justificando as razões inerentes à escolha do fornecedor. Depois da sua verificação, somente metade dos responsáveis enviavam o relatório ao responsável do departamento financeiro, significando que somente 35% dos municípios realizavam um relatório do processo de escolha da compra e o enviava ao responsável máximo financeiro.

Tabela 18 – Intensidade da utilização de procedimentos associados ao aprovisionamento e armazém

Questão	Nunca	Raramente	Q. Sempre	Sempre	NR
Q14	0%	20%	40%	40%	0%
Q15	0%	20%	70%	10%	0%
Q15.1	80%	0%	10%	0%	10%
Q16	10%	0%	40%	50%	0%
Q17A	0%	0%	40%	60%	0%
Q17B	0%	30%	50%	20%	0%
Q17C	50%	50%	0%	0%	0%
Q17D	0%	20%	50%	30%	0%
Q18	10%	10%	10%	70%	0%
Q19	20%	20%	10%	50%	0%

Q14 - A secção de Aprovisionamento e Armazém selecciona os fornecedores após proceder à consulta ao mercado? Q15 - Numa situação de ajuste directo, a consulta ao mercado é feita com base numa lista de fornecedores existente na secção de Aprovisionamento e Armazém? Q15.1 - Numa situação de concurso público, a consulta ao mercado é feita com base numa lista de fornecedores existente na secção de Aprovisionamento e Armazém? Q16 - A lista de fornecedores tem pelo menos 2 fornecedores para cada tipologia de produto? Q17 - Quais são os critérios utilizados para a escolha dos fornecedores? Q17 - A Preço? Q17 - B Qualidade? Q17 - C Marca? Q17 - D Prazo de entrega? Q17 - E Outro: Qual? Q18 - Após a selecção do fornecedor, é elaborado um relatório pelo responsável da execução do processo, a justificar as razões da escolha? Q19 - Após a sua verificação, este é enviado ao responsável do departamento financeiro?

Quanto aos procedimentos de contabilização do cabimento (Tabela 19), verificou-se que a quase totalidade dos municípios (90%) lançava sempre o montante do compromisso na contabilidade em contrapartida do montante cabimentado, efectuando sempre um reforço ou estorno do compromisso quando existiam diferenças entre o montante da factura e o compromisso (70%). No entanto, situações de reforço (90%) e/ou estorno (70%) de cabimento, raramente ocorriam, sendo assim quase sempre mais frequente o estorno de cabimento em detrimento do reforço do cabimento (30% contra 10%).

Tabela 19 – Intensidade da utilização de procedimentos associados à contabilização do cabimento

Questão	Nunca	Raramente	Q. Sempre	Sempre	NR
Q20	0%	10%	0%	90%	0%
Q21	0%	10%	20%	70%	0%
Q22	0%	90%	10%	0%	0%
Q23	0%	70%	30%	0%	0%

Q20 - O montante do compromisso é lançado na contabilidade em contrapartida do cabimento efectuado? Q21 - Caso o valor do montante da factura seja diferente do compromisso é possível realizar reforço ou estorno de cabimento? Q22 - O reforço de cabimento, é situação que ocorre? Q23 - O estorno de cabimento, é situação que ocorre?

A Tabela 20 apresenta os resultados relativos às questões relacionadas com a formalização da compra, observando-se que esta era, para 50% dos inquiridos, sempre da competência exclusiva da SAA e fazia-se sempre acompanhar pela nota de encomenda ou contrato para a quase totalidade dos municípios (90%). Esta era sempre autorizada pelo presidente ou delegado para o efeito (80%); sendo 50% autorizada pelo chefe de divisão. Na sua elaboração, constavam sempre a identificação da entidade fornecedora (90%), a quantidade a comprar (90%), o produto a

comprar (90%), o preço final a pagar com IVA (80%) e o local de entrega do bem (60%), mas apenas em 40% dos casos referiam que na nota de encomenda constava o prazo de entrega do bem (40%). A nota de encomenda era sempre (60%) validada pelo responsável da SAA.

Tabela 20 – Intensidade da utilização de procedimentos relacionados com a formalização da compra

Questão	Nunca	Raramente	Q. Sempre	Sempre	NR
Q24	10%	10%	30%	50%	0%
Q25	0%	0%	10%	90%	0%
Q26	0%	10%	10%	80%	0%
Q27	0%	0%	10%	90%	0%
Q28	0%	0%	10%	90%	0%
Q29	0%	0%	10%	90%	0%
Q30	20%	30%	30%	20%	0%
Q31	0%	10%	10%	80%	0%
Q32	0%	30%	40%	30%	0%
Q33	0%	20%	20%	60%	0%
Q34	10%	0%	30%	60%	0%

Q24 - A formalização da compra é da competência exclusiva da SAA? Q25 - A formalização da compra é acompanhada com uma nota de encomenda ou contrato? Q26 - A nota de encomenda ou contrato é autorizado pelo Presidente ou pelo seu delegado para o efeito? Q27 - Na elaboração da nota de encomenda vem identificado a entidade fornecedora? Q28 - Na elaboração da nota de encomenda vem identificado a quantidade a comprar? Q29- Na elaboração da nota de encomenda vem identificado o produto a comprar? Q30 - Na elaboração da nota de encomenda vem identificado a marca a comprar? Q31- Na elaboração da nota de encomenda vem identificado o preço final a pagar? Q32 - Na elaboração da nota de encomenda vem identificado o prazo de entrega do bem? Q33 - Na elaboração da nota de encomenda vem identificado o local de entrega do bem? Q34 - A nota de encomenda é validada pelo responsável da SAA?

Os dados que constam da Tabela 21, dizem respeito a todos os procedimentos associados ao documento da nota de encomenda. Relativamente às condições acordadas com os fornecedores, estas eram quase sempre validadas e autorizadas pelo responsável da compra (50%), sendo que quando eram de teor monetário, estas eram sempre comunicadas à secção de contabilidade (90%). Aquando do recebimento da encomenda, era sempre ou quase sempre feita a confrontação desta com a guia de remessa ou documento equivalente; verificando o preço (80%), qualidade / produtos deteriorados (70%) e a quantidade (90%), não se atribuindo nunca ou raramente importância à marca (50%). Por fim, observou-se que a situação mais frequente, em 60% dos municípios, era utilizar-se sempre procedimentos relacionados com a devolução da nota da encomenda; havendo 30% que nunca ou raramente o faziam.

Tabela 21 – Intensidade da utilização de procedimentos: a alteração das condições acordadas na nota de encomenda, recebimento e devolução desta

Questão	Nunca	Raramente	Q. Sempre	Sempre	NR
Q35	20%	30%	50%	0%	0%
Q36	0%	0%	10%	90%	0%
Q37A	10%	10%	80%	0%	0%
Q37B	0%	0%	30%	70%	0%
Q37C	0%	20%	40%	40%	0%
Q37D	0%	0%	10%	90%	0%
Q38	10%	20%	10%	60%	0%

Q35 - A alteração das condições acordadas com os fornecedores é validada e autorizada pelo responsável da compra? Q36 - Quando as alterações são de teor monetário, estas são comunicadas a secção de contabilidade? Q37 - Aquando do recebimento da encomenda, é feita a confrontação desta com a guia de remessa ou documento equivalente verificando: Q37A - Preço? Q37B - Qualidade/Produtos Deteriorados? Q37C - Marca? Q37D - Quantidade? Q38 - Quando há devolução, é emitida uma nota de devolução?

No âmbito dos procedimentos de armazém (ver Tabela 22), constatou-se que na requisição interna apareciam sempre os seguintes elementos informativos: designação do bem (70%), quantidade pretendida (80%), quantidade entregue (80%), data do pedido (90%), número do pedido (90%) e campo da assinatura do responsável (100%) (segregação de funções de acordo com o POCAL). No que respeita à ficha de existências estavam sempre presentes os seguintes elementos informativos: data (80%), custo médio (80%), quantidade (90%), código do artigo (90%) e designação do artigo (90%).

Tabela 22 – Intensidade da utilização de procedimentos de armazém

Questão	Nunca	Raramente	Q. Sempre	Sempre	NR
Q39A	0%	0%	30%	70%	0%
Q39B	0%	0%	20%	80%	0%
Q39C	10%	0%	10%	80%	0%
Q39D	0%	0%	10%	90%	0%
Q39E	0%	0%	10%	90%	0%
Q39F	0%	0%	0%	100%	0%
Q40A	0%	0%	10%	80%	10%
Q40B	0%	0%	10%	80%	10%
Q40C	0%	0%	0%	90%	10%
Q40D	0%	0%	0%	90%	10%
Q40E	0%	0%	0%	90%	10%

Q39 - Quais os elementos informativos presentes na requisição interna: Q39 A - Designação do bem? Q39 B - Quantidade Pretendida? Q39 C - Quantidade Entregue? Q39 D - Data do pedido? Q39 E - Número do pedido? Q39 F - Campo da assinatura do responsável? Q40 - Quais os elementos informativos presentes na ficha de existências: Q40A - Data? Q40B - Custo Médio? Q40C - Quantidade? Q40D - Código do artigo? Q40E - Designação do artigo?

Relativamente aos procedimentos de controlo de existências, de acordo com o Gráfico 13, constatou-se que 60% dos responsáveis afirmaram utilizavam o sistema de inventário permanente e quando este não era utilizado, 75% destes municípios não utilizavam qualquer tipo de controlo sobre as quantidades, como evidenciado na Tabela 23. Em 70% dos municípios, o sistema de controlo era informatizado, sendo que cerca de 86% utilizavam o *software* Medidata (ver Gráfico

14). Salienda-se ainda que a quase totalidade dos municípios ao aplicarem o *software*, realizavam os lançamentos segundo as orientações do POCAL (80%), e salvaguardavam a segregação de funções durante o procedimento de compra (90%).

De referir ainda que, em 80% dos municípios, o responsável pelo ficheiro das quantidades não era simultaneamente o fiel de armazém e que em 90% existia uma revisão periódica com o objectivo de se detectarem artigos com pouco movimento ou obsoletos. No caso de depreciação das existências, somente 50% dos municípios recorria ao ficheiro das quantidades revisto periodicamente para o seu cálculo.

Tabela 23 – Procedimentos de controlo das existências

Questão	Sim	Não	NR
Q40.1.1	25,0%	0,0%	75,0%
Q40.2	70,0%	20,0%	10,0%
Q40.3	80,0%	20,0%	0,0%
Q40.4	90,0%	10,0%	0,0%
Q41	10,0%	80,0%	10,0%
Q42	10,0%	90,0%	0,0%
Q43	50,0%	50,0%	0,0%

Q40.1.1 - Se o inventário não é permanente, há qualquer tipo de controlo sobre as quantidades? Q40.2 - O sistema de controlo é informatizado? Q40.3 - Na aplicação do software, os lançamentos são realizados tomando em consideração as orientações do POCAL? Q40.4 - Está salvaguardada a segregação de funções durante o procedimento de compra? Q41 - O responsável pelo ficheiro das quantidades é simultaneamente o fiel de armazém? Q42 - O ficheiro de quantidades é revisto periodicamente com o objectivo de se detectarem artigos excessivos, com pouco movimento ou obsoletos? Q43 - A provisão para depreciação de existências é calculada de acordo com o referido no procedimento anterior?

Gráfico 13 – Periodicidade do inventário

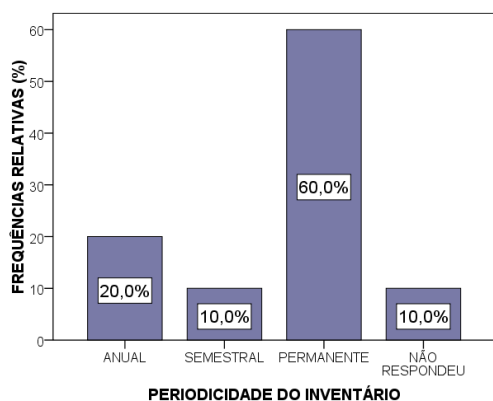
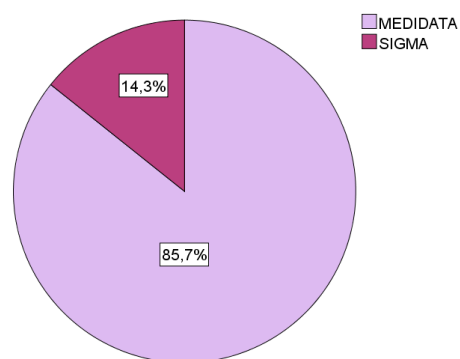


Gráfico 14 – Aplicações informáticas utilizadas no controlo de existências



No que respeita aos procedimentos de registo das existências, e tendo em consideração a informação constante na Tabela 24, verificou-se que a maioria dos inquiridos utilizava o stock de segurança no armazém (70%) e aplicavam os critérios de valorimetria, sendo mais utilizado o custo médio. Observou-se que a quase totalidade dos municípios não possuía um sistema de etiquetagem ou código de barras para as existências (90%). Em 60% dos municípios não existia registo relativo ao controlo das existências enviadas à consignação, ou por qualquer motivo em

poder de terceiros. Era situação frequente as existências estarem seguras contra roubo, incêndio, inundações (70%), haver um controlo individualizado sobre os produtos e trabalhos em curso (70%), as contagens físicas eram efectuadas no final do ano (90%) e eram elaboradas instruções escritas apropriadas para a realização das contagens físicas (90%).

Das instruções escritas destacavam-se as datas e locais de contagem (90%), a inventariação dos itens (80%), a constituição da equipa (90%), a forma de realizar o inventário (80%), a anotação das contagens (80%), os procedimentos pós inventários (70%) e as conferências das listas valorizadas (80%); não se mencionando o corte das operações (60%). Quando existiam diferenças entre as contagens e os registos, os seus ajustamentos eram em todos os municípios aprovados por um responsável.

Tabela 24 – Procedimentos de registo de existências

Questão	Sim	Não	NR
Q44	70,0%	20,0%	10,0%
Q45	70,0%	20,0%	10,0%
Q46	10,0%	90,0%	0,0%
Q49	40,0%	60,0%	0,0%
Q50	70,0%	30,0%	0,0%
Q51	70,0%	30,0%	0,0%
Q54	90,0%	10,0%	0,0%
Q55	90,0%	10,0%	0,0%
Q56a	90%	0%	10%
Q56b	80%	10%	10%
Q56c	60%	30%	10%
Q56d	90%	0%	10%
Q56e	80%	10%	10%
Q56f	80%	10%	10%
Q56g	30%	60%	10%
Q56h	70%	20%	10%
Q56i	80%	10%	10%
Q58	100%	0,0%	0,0%

Q44 - Em armazém é utilizado o stock de segurança? Q45 - São aplicados os critérios de valorimetria? Se sim, quais? Q46 - Existe em armazém, etiquetagem/código de barras? Q49 - Há algum registo relativo ao controlo das existências enviadas à consignação ou, por qualquer motivo, em poder de terceiros? Q50 - As existências estão seguras contra roubo, incêndio, inundações, etc. por um valor adequado e periodicamente revisto. Q51 - Existe controlo individualizado sobre os produtos e trabalhos em curso? Q54 - As contagens físicas são efectuadas no final do ano? Q55 - Elaboram-se instruções escritas apropriadas para a realização das contagens físicas? Q56a - As instruções escritas focam: datas e locais de contagem? Q56b - Itens a serem inventariados? Q56c - Procedimentos inventariados? Q56d - Constituição de equipas? Q56e - Forma de realizar o inventário? Q56f - Anotação das contagens? Q56g - Corte das operações? Q56h - Procedimentos pós-inventários? Q56i - Conferências das listas valorizadas? Q58 - Os eventuais ajustamentos aos registos provenientes da situação descrita no ponto anterior, são aprovados por um responsável?

De acordo com a Tabela 25, observou-se que somente 20% dos responsáveis mencionavam que os registos das existências eram feitos por pessoas que não procediam ao manuseamento físico das existências em armazém; que só em 50% dos casos as existências estavam quase sempre apropriadamente ordenadas, de forma a facilitar o manuseamento, contagem e localização dos diversos itens. Era frequente haver sempre a emissão de guias de entrada e guias

de saída (60%) sendo assinadas pelo chefe da divisão. Não o sendo, somente 40% davam conhecimento ao chefe da SAA. Também se constatou que somente 50% das autarquias investigavam sempre as diferenças detectadas entre as contagens e os registos.

Tabela 25 – Procedimentos de registo de existências

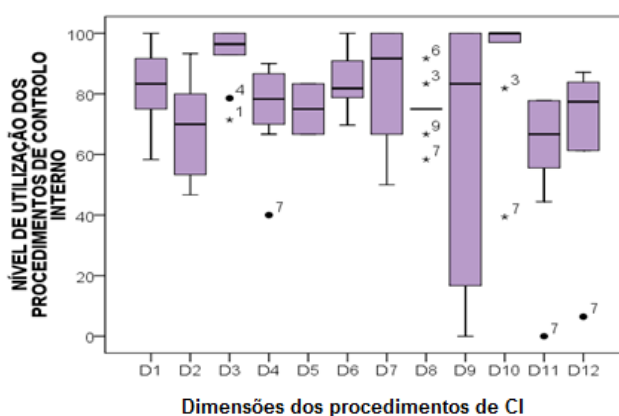
Questão	Nunca	Raramente	Q.Sempre	Sempre	NR
Q47	20,0%	20,0%	40,0%	20,0%	0,0%
Q48	10,0%	0,0%	50,0%	40,0%	0,0%
Q52	10,0%	0,0%	30,0%	60,0%	0,0%
Q53	10,0%	20,0%	30,0%	40,0%	0,0%
Q57	10,0%	0,0%	40,0%	50,0%	0,0%

Q47 - Os registos nas fichas de existências são feitos por pessoas que, sempre que possível, não procedam ao manuseamento físico das existências em armazém? Q48 - As existências estão apropriadamente ordenadas, de forma a facilitar o manuseamento, contagem e localização dos diversos itens? Q52 - Conforme os casos, emitem-se guias de entrada e guias de saída relativamente à movimentação das existências e assinadas pela chefia da divisão respectiva. Q53 - Quando há delegação, é dado conhecimento ao chefe da SAA? Q57 - As diferenças detectadas entre os resultados provenientes das contagens e os respectivos registos são adequadamente investigadas?

3.5. Comparação dos scores das dimensões dos procedimentos

De seguida, realiza-se a comparação do nível médio de utilização dos procedimentos de controlo interno entre as doze dimensões definidas no capítulo da metodologia, no ponto 2.4. (na Tabela 1). Para a validação das hipóteses, aplicou-se o teste de *Friedman*, já que a distribuição dos scores não apresentou uma configuração normal em pelo menos uma das dimensões. Por fim, através da soma de todas as médias das doze dimensões, tal como definido no ponto 2.4., já referido (na Tabela 2) construiu-se um nível de utilização global dos procedimentos de controlo interno, classificando-o de razoável, bom e muito bom.

Gráfico 15 – Nível de utilização dos procedimentos de controlo interno segundo as dimensões



D1 – Necessidades de compra; D2 – Documento/Informação de Requisição; D3 – Cabimentação; D4 – Procedimentos de aprovisionamento e armazém; D5 – Contabilização do cabimento; D6 – Formalização da compra; D7 – Alteração das condições acordadas na nota de encomenda; D8 – Recebimento da nota de encomenda; D9 – Devolução da nota de encomenda; D10 – Procedimentos de armazém; D11 – Controlo de existências; D12 – Procedimentos de registo de existências.

Pela observação do Gráfico 15, deduz-se que as dimensões “cabimentação” (D3), “procedimentos de armazém” (D10) eram as dimensões com maior nível de utilização, tendo uma

taxa média de 92,9% e 91,5%, respectivamente, como evidenciado Tabela 26. A dimensão “procedimentos relacionados com a devolução da nota de encomenda” (D9) apresentava maior amplitude de variação (100%), tendo um desvio-padrão de 40,1. As dimensões com menor taxa de utilização eram a “documento/informação de requisição” (D2), “procedimentos relacionados com a devolução da nota de encomenda” (D9) e “controlo de existências (D10), com taxas médias de utilização de 68,7%; 66,7% e 58,9%, respectivamente (ver Tabela 26).

De salientar que a instituição n.º 7 - Instituição G – apresentava níveis de utilização menores em relação às outras instituições em 5 das 12 dimensões associadas ao aprovisionamento e armazém: D4, D8, D10, D11 e D12, como evidenciado o Gráfico 15, significando que esta instituição era um *outlier*.

Tabela 26 – Estatísticas descritivas do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno segundo as dimensões

Dimensões	Min-Max	X±S	Ordem
D1	58,3-100,0	83,3±13,0	3.º
D2	46,7-93,3	68,7±17,2	10.º
D3	71,4-100,0	92,9±10,1	1.º
D4	40,0-90,0	75,3±14,6	6.º
D5	66,7-83,3	75,0±6,8	8.º
D6	69,7-100,0	83,3±9,2	4.º
D7	50,0-100,0	83,3±20,8	5.º
D8	58,3-91,7	75,0±8,8	7.º
D9	0,0-100,0	66,7±40,1	11.º
D10	39,4-100,0	91,5±19,2	2.º
D11	0,0-77,8	58,9±23,5	12.º
D12	6,5-87,1	69,4±24,0	9.º

D1 – Necessidades de compra; D2 – Documento/Informação de Requisição; D3 – Cabimentação; D4 – Procedimentos de aprovisionamento e armazém; D5 – Contabilização do cabimento; D6 – Formalização da compra; D7 – Alteração das condições acordadas na nota de encomenda; D8 – Recebimento da nota de encomenda; D9 – Devolução da nota de encomenda; D10 – Procedimentos de armazém; D11 – Controlo de existências; D12 – Procedimentos de registo de existências.

Obs: X±S – Média ± Desvio Padrão

Aplicando o teste de *Shapiro-Wilk*, uma vez que o número de observações é inferior a 30, concluiu-se que a distribuição do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno não era significativamente normal, em todas as dimensões com excepção das dimensões 1, 2, 6 e 8, devendo-se utilizar o teste de *Friedman* para comparar as 12 dimensões (Tabela 27). O objectivo desta comparação consistiu em saber se o nível de utilização dos procedimentos de controlo interno era igual em todas as dimensões; e, em caso contrário, quais eram as dimensões significativamente mais e menos utilizadas. De acordo com o resultado obtido no teste de *Friedman* ($\chi^2=35,317$; g.l.=11; $p<0,001$) constatou-se que o nível de utilização dos procedimentos de controlo interno não era significativamente igual nas 12 dimensões (Tabela 27). Com base na média das ordens, observou-se que os procedimentos de controlo de existências (D11), contabilização do cabimento (D5) e do documento/informação de requisição (D2) eram significativamente as três dimensões com menor nível de utilização nos municípios de Trás-os-Montes e Alto Douro. Inversamente, os procedimentos de armazém (D10), de cabimentação (D3) eram os mais utilizados no controlo interno. Desta forma, comprovou-se a hipóteses H1_a,

concluindo-se que o nível de utilização dos procedimentos de controlo interno não era igual nas 12 dimensões.

Tabela 27 – Teste de *Friedman* para comparação do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno, segundo as dimensões

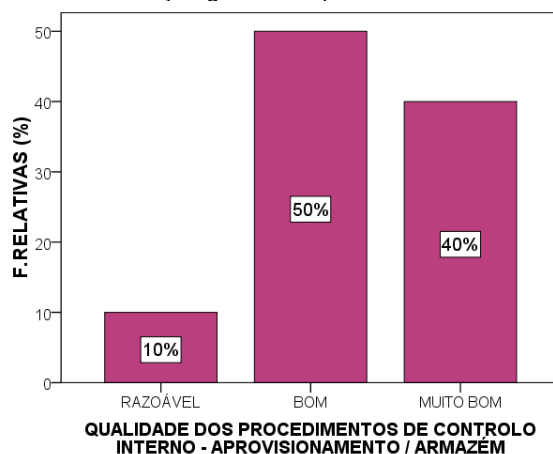
DIMENSÕES	NORMALIDADE	MÉDIA ORDENS	FRIEDMAN
D1	SW=0,933;g.l.=10;p=0,475	7,45	$\chi^2=35,317$ g.l.=11 p<0,001
D2	SW=0,895;g.l.=10;p=0,195	4,70	
D3	SW=0,744;g.l.=10;p=0,003 **	9,35	
D4	SW=0,844;g.l.=10;p=0,049 *	5,75	
D5	SW=0,832;g.l.=10;p=0,035 *	4,95	
D6	SW=0,968;g.l.=10;p=0,872	7,65	
D7	SW=0,778;g.l.=10;p=0,008 **	8,15	
D8	SW=0,872;g.l.=10;p=0,105	5,20	
D9	SW=0,789;g.l.=10;p=0,011 *	6,60	
D10	SW=0,528;g.l.=10;p<0,001 ***	9,85	
D11	SW=0,769;g.l.=10;p=0,006 **	3,15	
D12	SW=0,703;g.l.=10;p=0,001 **	5,20	

D1 – Necessidades de compra; D2 – Documento/Informação de Requisição; D3 – Cabimentação; D4 – Procedimentos de aprovisionamento e armazém; D5 – Contabilização do cabimento; D6 – Formalização da compra; D7 – Alteração das condições acordadas na nota de encomenda; D8 – Recebimento da nota de encomenda; D9 – Devolução da nota de encomenda; D10 – Procedimentos de armazém; D11 – Controlo de existências; D12 – Procedimentos de registo de existências.

obs: * - 5% de significância; ** - 1% de significância; ***- 0,1% de significância; SW – valor de prova do teste de Shapiro-Wilk; g.l. – graus de liberdade; p – *p-value* (representa a probabilidade de significância).

Por último, para se poder aferir a qualidade dos procedimentos de controlo interno na SAA, somaram-se os *scores* das 12 dimensões, obtendo-se um nível global da utilização dos procedimentos de controlo interno. Desta forma, 50% dos municípios foram classificados como tendo uma qualidade boa dos procedimentos de controlo interno na SAA, 40% muito boa e 10% somente razoável (Gráfico 16).

Gráfico 16 – Nível de utilização global dos procedimentos de controlo interno



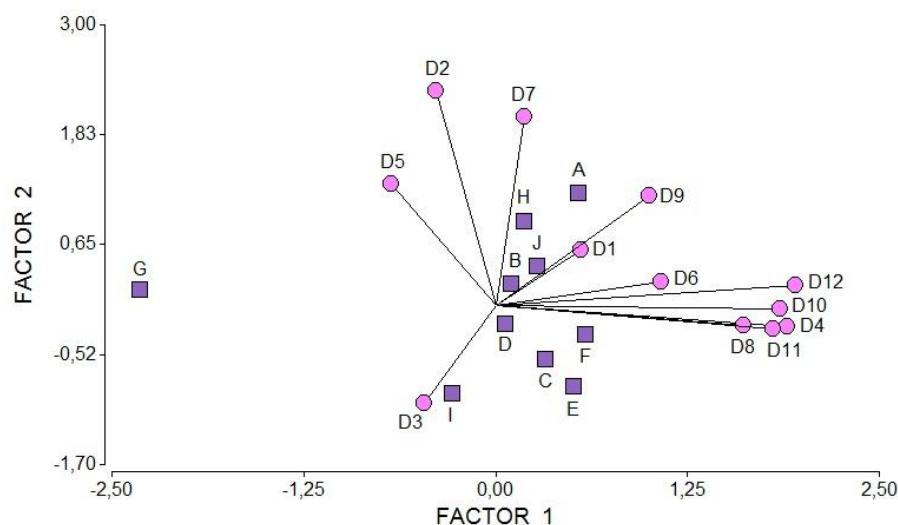
Aplicando o teste binomial ($p < 0,001$), encontrou-se evidencia estatística de que o nível de utilização global dos procedimentos de controlo interno não era significativamente muito bom, na opinião dos responsáveis (corroborando a hipótese H2a - O nível de utilização global dos procedimentos de controlo interno não é muito bom, na opinião dos responsáveis).

3.6. Estudo da correlação dos scores das dimensões dos procedimentos de controlo interno

Para identificar semelhanças ou dissemelhanças entre os municípios, analisou-se o gráfico que correlaciona os scores das 12 dimensões. Quando duas dimensões estão próximas, significa que existe um nível de utilização elevado numa das dimensões e também existe um nível de utilização elevado na outra dimensão. De forma idêntica, se duas instituições estão próximas, significa que são parecidas em relação às variáveis em estudo.

Observando o gráfico 17, tendo em conta a projecção simultânea dos municípios sobre as 12 dimensões do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno, visualizou-se que a instituição G se destacou em relação às outras instituições apresentando valores destacadamente inferiores no que diz respeito as dimensões 4, 8, 10, 11 e 12.

Gráfico 17 – *Biplot* das dimensões do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno



Também se observou que parecia existir uma forte correlação entre as dimensões 4, 8, 10, 11 e 12, comprovada pela aplicação do teste de correlação de *Spearman* (Tabela 28), significando que os municípios que apresentavam um elevado nível de utilização dos procedimentos de aprovisionamento e armazém (D4) também tinham geralmente um elevado nível de utilização nos procedimentos relacionados com a devolução da nota de encomenda (D8), procedimentos de armazém (D10), controlo de existências (D11) e procedimentos de registo de existências (D12). Adicionalmente, constatou-se que existia uma correlação significativa ($\rho = 0,758$; $N=10$; $p=0,011$) entre a dimensão relacionada com o documento / informação de requisição (D2) e os procedimentos relacionados com a alteração das condições da nota de encomenda (D7). Desta forma, concluiu-se a hipótese alternativa H_{3a} , deduzindo-se que existe correlação entre o nível de utilização das dimensões dos procedimentos de controlo interno.

Tabela 28 – Teste de correlação entre as dimensões do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno

CORRELAÇÕES	SPEARMAN
D2 / D7	$\rho=0,758$; $N=10$; $p=0,011$ *
D4 / D8	$\rho=0,771$; $N=10$; $p=0,009$ **
D4 / D10	$\rho=0,770$; $N=10$; $p=0,007$ **
D4 / D11	$\rho=0,856$; $N=10$; $p=0,002$ **
D4 / D12	$\rho=0,849$; $N=10$; $p=0,002$ **
D8 / D12	$\rho=0,722$; $N=10$; $p=0,018$ *
D10 / D11	$\rho=0,811$; $N=10$; $p=0,004$ **
D10 / D12	$\rho=0,893$; $N=10$; $p=0,001$ **
D11 / D12	$\rho=0,767$; $N=10$; $p=0,010$ *

D1 – Necessidades de compra; D2 – Documento/Informação de Requisição; D3 – Cabimentação; D4 – Procedimentos de aprovisionamento e armazém; D5 – Contabilização do cabimento; D6 – Formalização da compra; D7 – Alteração das condições acordadas na nota de encomenda; D8 – Recebimento da nota de encomenda; D9 – Devolução da nota de encomenda; D10 – Procedimentos de armazém; D11 – Controlo de existências; D12 – Procedimentos de registo de existências;

obs: * - 5% de significância; ** - 1% de significância.

3.7. Comparação do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno observado com o nível de utilização esperado em função do POCAL

Com o intuito de comparar o nível de utilização dos procedimentos de controlo interno observado nos municípios com o nível de utilização esperado, caso os municípios cumpram os procedimentos legais emanados do POCAL; foi aplicado o teste *t-Student* com o valor teste = 4 que corresponde à categoria “sempre” na avaliação da frequência de aplicação dos diferentes procedimentos; tendo invertido as questões cuja resposta esperada seria a categoria “nunca”. Quando se prova que não existem diferenças significativas, significa na prática que os municípios cumprem os procedimentos legais do POCAL. Essa comparação foi feita nas 12 dimensões para cada um dos seus procedimentos constituintes, numa primeira fase, e globalmente em cada uma das dimensões, numa segunda fase.

Relativamente à comparação dos procedimentos relacionados com as necessidades de compra, recorrendo ao teste *t-Student* (ver Tabela 29), como os valores de significância são superiores a 0,05 (0,168 e 0,138), concluiu-se que o nível de utilização observado relativo à formalização das necessidades de compras através de um documento/ informação de requisição (Q2) e relativo à validação das necessidades de compras pelo director/chefe ou responsável designado para o efeito (Q3) são significativamente iguais aos esperados de acordo com o POCAL, cumprindo assim os procedimentos de controlo interno considerados ideais para uma gestão eficaz, podemos concluir que estas hipóteses são homogéneas. Inversamente, como os $p(s) < 0,05$, podemos dizer que os municípios apresentam níveis de utilização dos procedimentos de controlo interno deficitários no que diz respeito à identificação das necessidades de compra pelos sectores requisitantes (Q1) e à inclusão do fundamento de compra no documento / informação de requisição (Q4), como se pode verificar na Tabela 29.

Tabela 29 – Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação as necessidades de compra

Questão	Valores Observados		Valor Teste	Teste t-Student		
	N	X±S		t	g.l.	p
Q1	10	3,40 ± 0,70	4	-2,714	9	0,024 *
Q2	10	3,80 ± 0,42	4	-1,500	9	0,168
Q3	10	3,50 ± 0,97	4	-1,627	9	0,138
Q4	10	3,30 ± 0,48	4	-4,583	9	0,001 **

Q1 - As necessidades de compra são identificadas pelos Sectores Requisitantes? Q2 - As necessidades de compra são formalizadas através de um documento/informação para a aquisição? Q3 - As necessidades de compra são validadas pelo director/chefe de departamento ou pelo responsável designado para o efeito? Q4 - O documento/informação de requisição contém o fundamento da necessidade da compra? Obs: N – Tamanho da amostra; X±S – Média ± Desvio Padrão; t -Valor de prova observado; g. l. – Graus de liberdade; p -value (representa a probabilidade de significância); * - 5% de significância; ** - 1% de significância.

De seguida comparou-se o nível de utilização dos procedimentos relacionados com os documentos e informação da requisição. Aplicou-se o teste *t-Student* (ver Tabela 30), como os $p(s) < 0,05$ encontrou-se evidencia estatística de que os níveis de utilização relativos à inclusão da estimativa do montante a despender no documento ou informação de requisição (Q5), aos

requisitos técnicos subjacentes a selecção do fornecedor (Q6), às sugestões sobre o procedimento legal a aplicar (Q7) e ao acompanhamento de uma proposta de caderno de encargos em caso de ajuste directo (Q9) são significativamente inferior ao esperado de acordo com as directrizes do POCAL. Desta forma, constata-se que em 4/5 dos procedimentos associados com os documentos/informação da requisição, os municípios apresentam diferenças significativas em relação ao esperado de acordo com emanado do POCAL.

Tabela 30 – Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos documentos/informação de requisição

Questão	Valores Observados		Valor Teste	Teste t-Student		
	N	X±S		t	g.l.	p
Q5	10	3,40 ± 0,70	4	-2,714	9	0,024 *
Q6	10	2,30 ± 0,67	4	-7,965	9	<0,001***
Q7	10	3,00 ± 1,05	4	-3,000	9	0,015 *
Q8	10	3,70 ± 0,48	4	-1,964	9	0,081
Q9	10	2,90 ± 0,99	4	-3,498	9	0,007 **

Q5 - O documento/informação de requisição contém a estimativa do montante a despende? Q6 - O documento/informação de requisição contém os requisitos técnicos subjacentes à selecção do fornecedor? Q7 - O documento/informação de requisição contém as sugestões do procedimento legal a ser aplicado? Q8 - O documento/informação de requisição é dirigido à secção de Aprovisionamento e Armazém? Q9 - Quando o documento/informação de requisição implica o ajuste directo, este faz-se acompanhar de uma proposta de caderno de encargos? Obs: N – Tamanho da amostra; X±S – Média ± Desvio Padrão; t-Valor de prova observado; g.l. – Graus de liberdade; p – *p-value* (representa a probabilidade de significância); * 5% de significância; ** 1% de significância; *** 0,1% de significância.

Comparou-se também o nível de utilização dos procedimentos relacionados com a cabimentação, cujos resultados estão apresentados na Tabela 31. Usando um nível de significância de 5%, não rejeitamos a hipótese nula ($p > 0.05$), assim o nível de utilização observado é significativamente igual ao esperado de acordo com o POCAL para todos os itens desta dimensão.

Tabela 31 – Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação à cabimentação

Questão	Valores Observados		Valor Teste	Teste t-Student		
	N	X±S		t	N	X±S
Q10	10	3,70 ± 0,48	4	-1,964	9	0,081
Q11	10	3,80 ± 0,63	4	-1,000	9	0,343
Q12	10	4,00 ± 0,00	4	0,000	9	1,000
Q13	10	3,80 ± 0,42	4	-1,500	9	0,168

Q10 - É feito o cabimento aquando do pedido da aquisição dos produtos/serviços? Q11 - A cabimentação é feita pelo funcionário da contabilidade? Q12 - A formalização das compras está condicionada a autorização da entidade competente? Q13 - Após a cabimentação e autorização das despesas previstas, o responsável da secção de aprovisionamento aplica os procedimentos legais? Obs: N – Tamanho da amostra; X±S – Média ± Desvio Padrão; t-Valor de prova observado; g.l. – Graus de liberdade; p – Significância.

No passo seguinte pretendeu-se comparar o nível de utilização dos procedimentos de aprovisionamento e armazém, como se apresenta na tabela a seguir, usando o teste *t-Student*, como os $p(s) < 0,05$, verificou-se que existem diferenças significativas entre o nível de utilização observado e o nível de utilização esperado, em todos os itens desta dimensão com excepção da utilização de uma lista de fornecedores em caso de concurso público (Q15.1) e da elaboração de

um relatório pelo responsável da execução do processo justificando as razões da escolha do fornecedor (Q18). Desta forma, observou-se que em 80% (8/10) dos itens relacionados com os procedimentos de aprovisionamento e armazém (excepto Q15.1), os municípios não cumpriam significativamente os procedimentos emanados do POCAL.

Tabela 32 – Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos de aprovisionamento e armazém

Questão	Valores Observados		Valor Teste	Teste t-Student		
	N	X±S		t	g.l.	p
Q14	10	3,20 ± 0,79	4	-3,207	9	0,011 *
Q15	10	2,90 ± 0,57	4	-6,128	9	<0,001***
Q15.1 #	10	3,80 ± 0,63	4	-1,000	9	0,343
Q16	10	3,30 ± 0,95	4	-2,333	9	0,045 *
Q17a	10	3,60 ± 0,52	4	-2,449	9	0,037 *
Q17b	10	2,90 ± 0,74	4	-4,714	9	0,001 **
Q17c #	10	3,00 ± 0,53	4	-3,000	9	0,015 *
Q17d	10	3,10 ± 0,74	4	-3,857	9	0,004 *
Q18	10	3,40 ± 1,04	4	-1,765	9	0,111
Q19	10	2,90 ± 1,29	4	-2,703	9	0,024 *

Q14 - A SAA selecciona os fornecedores após proceder à consulta ao mercado? Q15 - Numa situação de ajuste directo, a consulta ao mercado é feita com base numa lista de fornecedores existente na SAA? Q15.1 - Numa situação de concurso público, a consulta ao mercado é feita com base numa lista de fornecedores existente na SAA? Q16 - A lista de fornecedores tem pelo menos 2 fornecedores para cada tipologia de produto? Q17 - Quais são os critérios utilizados para a escolha dos fornecedores? Q17 - A Preço? Q17-B Qualidade? Q17 - C Marca? Q17 - D Prazo de entrega? Q17 - E Outro: Qual? Q18 - Após a selecção do fornecedor, é elaborado um relatório pelo responsável da execução do processo, a justificar as razões da escolha? Q19 - Após a sua verificação, este é enviado ao responsável do departamento financeiro?

Obs: # - Invertidos; N – Tamanho da amostra; X±S – Média ± Desvio Padrão; t - Valor de prova observado; g.l. – Graus de liberdade; p – p-value (representa a probabilidade de significância); * 5% de significância; ** 1% de significância; *** 0,1% de significância.

Na Tabela 33, exibiu-se os resultados relativos aos procedimentos de contabilização da cabimentação utilizados face aos ideais, concluindo-se que, através da aplicação de *t-Student*, uma vez que $p(s) < 0,05$, o reforço/estorno de cabimento eram operações raramente verificadas. Já no que respeito ao lançamento do compromisso e à realização de reforço/estorno quando necessário, cumpria as directrizes do POCAL.

Tabela 33 – Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação a contabilização da cabimentação

Questão	Valores Observados		Valor Teste	Teste t-Student		
	N	X±S		t	g.l.	p
Q20	10	3,80 ± 0,63	4	-1,000	9	0,343
Q21	10	3,60 ± 0,70	4	-1,809	9	0,104
Q22#	10	2,90 ± 0,32	4	-11,000	9	<0,001***
Q23#	10	2,70 ± 0,48	4	-8,510	9	<0,001***

Q20 - O montante do compromisso é lançado na contabilidade em contrapartida do cabimento efectuado? Q21 - Caso o valor do montante da factura seja diferente do compromisso é possível realizar reforço ou estorno de cabimento? Q22 - O reforço de cabimento, é situação que ocorre? Q23-O estorno de cabimento, é situação que ocorre?

Obs: # - Invertidos; N – Tamanho da amostra; X±S – Média ± Desvio Padrão; t-Valor de prova observado; g.l. – Graus de liberdade; p – p-value (representa a probabilidade de significância); *** - 0,1% de significância.

Seguidamente aplicou-se o teste *t-Student* aos procedimentos associados à formalização da compra, constatando-se que na maior parte dos itens (8/11) o nível de utilização dos procedimentos observado era significativamente igual ao nível de utilização esperado face ao POCAL; com excepção da competência exclusiva da SAA pela formalização da compra (Q24), a identificação da marca na elaboração da nota de encomenda (Q30) e na identificação do prazo de entrega do bem (Q32).

Tabela 34 – Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos associados à formalização da compra

Questão	Valores Observados		Valor Teste	Teste t-Student		
	N	X±S		t	g.l.	p
Q24	10	3,20 ± 1,03	4	-2,449	9	0,037 *
Q25	10	3,90 ± 0,32	4	-1,000	9	0,343
Q26	10	3,70 ± 0,67	4	-1,406	9	0,193
Q27	10	3,90 ± 0,32	4	-1,000	9	0,343
Q28	10	3,90 ± 0,32	4	-1,000	9	0,343
Q29	10	3,90 ± 0,32	4	-1,000	9	0,343
Q30#	10	2,50 ± 1,08	4	-4,392	9	0,002 **
Q31	10	3,70 ± 0,67	4	-1,406	9	0,193
Q32	10	3,00 ± 0,82	4	-3,873	9	0,004 **
Q33	10	3,40 ± 0,84	4	-2,250	9	0,051
Q34	10	3,40 ± 0,97	4	-1,964	9	0,081

Q24 - A formalização da compra é da competência exclusiva da SAA? Q25 - A formalização da compra é acompanhada com uma nota de encomenda ou contrato? Q26 - A nota de encomenda ou contrato é autorizado pelo Presidente ou pelo seu delegado para o efeito? Q26.1 - Qual? Q27 - Na elaboração da nota de encomenda vem identificado a entidade fornecedora? Q28 - Na elaboração da nota de encomenda vem identificado a quantidade a comprar? Q29 - Na elaboração da nota de encomenda vem identificado o produto a comprar? Q30 - Na elaboração da nota de encomenda vem identificado a marca a comprar? Q31 - Na elaboração da nota de encomenda vem identificado o preço final a pagar? Q32 - Na elaboração da nota de encomenda vem identificado o prazo de entrega.

Obs: # - Invertidos; N – Tamanho da amostra; X±S – Média ± Desvio Padrão; t-Valor de prova observado; g.l. – Graus de liberdade; p – *p-value* (representa a probabilidade de significância); * - 5% de significância; ** - 1% de significância.

No que respeita aos procedimentos associados com a alteração das condições acordadas na nota de encomenda, recebimento da nota de encomenda e devolução da nota de encomenda (ver Tabela 35), observou-se o cumprimento das directrizes do POCAL nos procedimentos associados ao documento da nota de encomenda, uma vez que 5 dos 7 aspectos estudados apresentaram uma probabilidade de significância superior a 5% ($p > 0,05$) ao se aplicar o teste *t-Student*.

Tabela 35 – Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos associados com a alteração das condições acordadas na nota de encomenda, recebimento da nota de encomenda e devolução da nota de encomenda

Questão	Valores Observados		Valor Teste	Teste t-Student		
	N	X±S		t	g.l.	p
Q35	10	3,10 ± 1,20	4	-2,377	9	0,041 *
Q36	10	3,90 ± 0,32	4	-1,000	9	0,343
Q37a	10	3,60 ± 0,97	4	-1,309	9	0,223
Q37b	10	3,70 ± 0,48	4	-1,964	9	0,081
Q37c#	10	1,80 ± 0,79	4	-8,820	9	<0,001***
Q37d	10	3,90 ± 0,32	4	-1,000	9	0,343
Q38	10	3,20 ± 1,14	4	-2,228	9	0,053

Q35 - A alteração das condições acordadas com os fornecedores é validada e autorizada pelo responsável da compra? Q36 - Quando as alterações são de teor monetário, estas são comunicadas a secção de contabilidade? Q37 - Aquando do recebimento da encomenda, é feita a confrontação desta com a guia de remessa ou documento equivalente verificando: Q37A - Preço? Q37B - Qualidade/Produtos Deteriorados? Q37C - Marca? Q37D - Quantidade? Q38 - Quando há devolução, é emitida uma nota de devolução? # - Invertidos; N – Tamanho da amostra; X±S – Média ± Desvio Padrão; t-Valor de prova observado; g.l. – Graus de liberdade; p – *p-value* (representa a probabilidade de significância); * - 5% de significância; *** - 0,1% de significância.

Em relação à aplicação dos procedimentos relacionados com os movimentos de armazém, verificou-se que o nível de utilização observado não era estatisticamente diferente do idealizado no POCAL, uma vez que os $p(s) > 0,05$, como evidenciado na Tabela 36.

Tabela 36 – Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos associados ao armazém

Questão	Valores Observados		Valor Teste	Teste t-Student		
	N	X±S		t	g.l.	p
Q39a	10	3,70 ± 0,48	4	-1,964	9	0,081
Q39b	10	3,80 ± 0,42	4	-1,500	9	0,128
Q39c	10	3,60 ± 0,97	4	-1,309	9	0,223
Q39d	10	3,90 ± 0,32	4	-1,000	9	0,343
Q39e	10	3,90 ± 0,32	4	-1,000	9	0,343
Q39f	10	4,00 ± 0,00	4	-0,000	9	1,000
Q40a	10	3,60 ± 0,97	4	-0,400	9	0,223
Q40b	10	3,60 ± 0,97	4	-0,400	9	0,223
Q40c	10	3,70 ± 0,95	4	-1,000	9	0,343
Q40d	10	3,70 ± 0,95	4	-1,000	9	0,343
Q40e	10	3,70 ± 0,95	4	-1,000	9	0,343

Q39 - Quais os elementos informativos presentes na requisição interna: Q39 A - Designação do bem? Q39 B - Quantidade Pretendida? Q39 C - Quantidade Entregue? Q39 D - Data do pedido? Q39E - Número do pedido? Q39 F - Campo da assinatura do responsável? Q40 - Quais os elementos informativos presentes na ficha de existências: Q40A - Data? Q40B - Custo Médio? Q40C - Quantidade? Q40D - Código do artigo? Q40E - Designação do artigo? N – Tamanho da amostra; X±S – Média ± Desvio Padrão; t-Valor de prova observado; g.l. – Graus de liberdade; p – *p-value* (representa a probabilidade de significância).

Estudando o nível de utilização dos procedimentos de controlo das existências (ver Tabela 37), dado que os $p(s) > 0,05$, usando o teste *t-Student*, concluiu-se que não se rejeitava a hipótese de que o nível de utilização observado era igual ao esperado ou ideal o em 4 dos 7 itens desta dimensão, com excepção da existência de qualquer controlo sobre as quantidades em caso da não utilização de inventário permanente (Q40.1), da informatização do sistema de controlo de existências (Q40.2) e do calculo da provisão para depreciação de existência com base no ficheiro de quantidades revisto periodicamente (Q43).

Tabela 37 – Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos associados ao controlo de existências

Questão	Valores Observados		% Testar	Teste Binomial
	N	M(P(A))		p
Q40.1#	10	6(0,60)	0,95	0,001**
Q40.2#	10	7(0,70)	0,95	0,012*
Q40.3	10	8(0,80)	0,95	0,086
Q40.4	10	9(0,90)	0,95	0,401
Q41#	10	8(0,80)	0,95	0,086
Q42	10	9(0,90)	0,95	0,401
Q43	10	5(0,50)	0,95	<0,001***

Q40.1 - A periodicidade do inventário é: Anual? Semestral? Permanente? Q40.2 - O sistema de controlo é informatizado: Se sim, quais as aplicações? Q40.3 - Na aplicação do software, os lançamentos são realizados tomando em consideração as orientações do POCAL? Q40.4 - Está salvaguardada a segregação de funções durante o procedimento de compra? Q41 - O responsável pelo ficheiro das quantidades é simultaneamente o fiel de armazém? Q42 - O ficheiro de quantidades é revisto periodicamente com o objectivo de se detectarem artigos excessivos, com pouco movimento ou obsoletos? Q43 - A provisão para depreciação de existências é calculada de acordo com o referido no procedimento anterior? Obs: N – Tamanho da amostra; M – Frequência Absoluta Observada; P(A) – Proporção a testar; p – *p-value* (representa a probabilidade de significância); * - 5% de significância; ** - 1% de significância; *** - 0,1% de significância.

De modo ao estudar o cumprimento do POCAL quanto aos procedimentos associados ao registo de existências, houve necessidade de recorrer ao teste *t-Student* e ao teste binomial, já que as questões relacionadas com a dimensão do registo das existências eram ordinais e binomiais. Estes resultados estão representados na Tabela 38, verificando-se que os municípios cumpriam as directrizes emanadas do POCAL em 9 dos 16 itens desta dimensão, indiciando lacunas nomeadamente em relação à aplicação dos critérios de valorimetria (Q45q); etiquetagem/código de barras no armazém (Q46); registo do controlo de existências enviadas à consignação ou em poder de terceiros (Q49); controlo individualizado sobre os produtos e trabalhos em curso (Q51); inclusão do “corte” de operações nas instruções escritas para a realização de contagens (Q56g); e os procedimentos pré e pós-inventário (Q56c e Q56h).

Tabela 38 – Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos associados ao registo de existências

Questão	Valores Observados		% Testar	Teste Binomial
	N	M(P(A))		p
Q45q#	10	4(0,40)	0,95	<0,001 ***
Q46	10	1(0,10)	0,95	<0,001 ***
Q49	10	4(0,40)	0,95	<0,001 ***
Q51	10	7(0,70)	0,95	0,012 *
Q54	10	9(0,90)	0,95	0,401
Q55	10	9(0,90)	0,95	0,401
Q56a	10	9(0,90)	0,95	0,401
Q56b	10	8(0,80)	0,95	0,086
Q56c	10	6(0,60)	0,95	0,001**
Q56d	10	9(0,90)	0,95	0,401
Q56e	10	8(0,80)	0,95	0,086
Q56f	10	8(0,80)	0,95	0,086
Q56g	10	3(0,30)	0,95	<0,001**
Q56h	10	7(0,70)	0,95	0,012*
Q56i	10	8(0,80)	0,95	0,086
Q58	10	10(1,00)	0,95	0,599

Q45 - São aplicados os critérios de valorimetria? Se sim, quais? Q46 - Existe em armazém, etiquetagem/código de barras? Q49 - Há algum registo relativo ao controlo das existências enviadas à consignação ou, por qualquer motivo, em poder de terceiros? Q51 - Existe controlo individualizado sobre os produtos e trabalhos em curso? Q54 - As contagens físicas são efectuadas no final do ano? Q55 - Elaboram-se instruções escritas apropriadas para a realização das contagens físicas? Q56 - As instruções escritas focam, entre outros, os seguintes aspectos: Q56A - datas e locais de contagem? Q56B - itens a serem inventariados? Q56C - procedimentos pré-inventário? Q56D - constituição de equipas? Q56E - forma de realizar o inventário? Q56F - anotação das contagens? Q56G - “corte” das operações? Q56H - procedimentos pós-inventários? Q56I - conferências das listas valorizadas? Q58 - Os eventuais ajustamentos aos registos provenientes da situação descrita no ponto anterior, são aprovados por um responsável? Obs: N – Tamanho da amostra; M – Frequência Absoluta Observada; P(A) – Proporção a testar ; p – *p-value* (representa a probabilidade de significância); * - 5% de significância; ** - 1% de significância; *** - 0,1% de significância.

No que concerne aos procedimentos associados ao registo de existências, utilizando o teste *t-Student*, observou-se que nos itens avaliados (Q47-48; 53 e 57) existiam diferenças significativas entre o nível de utilização observado e o nível de utilização esperado, dado que os $p(s) < (0,05)$. Estes resultados estão expostos na Tabela 39, que se segue.

Tabela 39 – Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos associados ao registo de existências (variáveis ordinais)

Questão	Valores Observados		Valor Teste	Teste t-Student		
	N	X±S		t	g.l.	p
Q47	10	2,60 ± 1,07	4	-4,118	9	0,003 **
Q48	10	3,20 ± 0,91	4	-2,753	9	0,022 *
Q52	10	3,40 ± 0,97	4	-1,964	9	0,081
Q53	10	3,00 ± 1,05	4	-3,000	9	0,015 *
Q57	10	3,30 ± 0,95	4	-2,333	9	0,045 *

Q47 - Os registos nas fichas de existências são feitos por pessoas que, sempre que possível, não procedam ao manuseamento físico das existências em armazém? Q48 - As existências estão apropriadamente ordenadas, de forma a facilitar o manuseamento, contagem e localização dos diversos itens? Q52 - Conforme os casos, emitem-se guias de entrada e guias de saída relativamente à movimentação das existências e assinadas pela chefia da divisão respectiva. Q53 - Quando há delegação, é dado conhecimento ao chefe de Aprovisionamento? Q57 - As diferenças detectadas entre os resultados provenientes das contagens e os respectivos registos são adequadamente investigadas? Obs: N – Tamanho da amostra; X±S – Média ± Desvio Padrão; t-Valor de prova observado; g.l. – Graus de liberdade; p – *p-value* (representa a probabilidade de significância); * - 5% de significância; ** - 1% de significância.

Por último, e no intuito de comparar o *score* observado em cada dimensão e o *score* esperado na respectiva dimensão, aplicou-se o teste *t-Student*, de modo a diagnosticar quais as grandes áreas (dimensões) onde os municípios aplicam ou não as linhas do POCAL, exibindo-se os resultados obtidos na Tabela 40. Usando um nível de significância de 0,05 para o teste *t-Student*, constatou-se que o nível de utilização observado era significativamente diferente e inferior ao nível de utilização esperado, em todas as dimensões exceptuando nas dimensões “cabimentação” (D3), “procedimentos relacionados com a alteração das condições acordadas na nota” (D7), “procedimentos relacionados com a devolução da nota de encomenda” (D9) e “procedimentos de armazém”; cumprindo somente para estas as directrizes emanadas do POCAL. Assim, comprovou-se que o nível de utilização observado era significativamente inferior ao esperado se os municípios cumprissem os tramites emanados do POCAL em 66,7% das dimensões dos procedimentos de controlo interno da SAA.

Tabela 40 – Comparação do nível de utilização observado com o nível esperado em relação aos procedimentos nas 12 dimensões

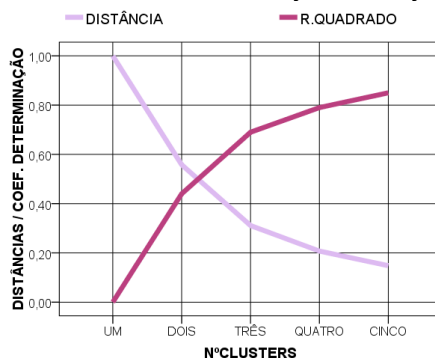
Questão	Valores Observados		Valor Teste	Teste t-Student		
	N	X±S		t	g.l.	p
D1	10	83,33 ± 13,03	95	-2,832	9	0,020 *
D2	10	68,67 ± 17,23	95	-4,834	9	0,001 **
D3	10	92,86 ± 10,10	95	-0,671	9	0,519
D4	10	75,33 ± 14,58	95	-4,263	9	0,002 **
D5	10	75,00 ± 6,80	95	-9,295	9	<0,001 ***
D6	10	83,33 ± 9,17	95	-4,021	9	0,003 **
D7	10	83,33 ± 20,77	95	-1,775	9	0,110
D8	10	75,00 ± 8,78	95	-7,200	9	<0,001 ***
D9	10	66,67 ± 40,06	95	-2,236	9	0,052
D10	10	91,52 ± 19,15	95	-0,575	9	0,579
D11	10	58,89 ± 23,45	95	-4,869	9	0,001 **
D12	10	69,35 ± 24,01	95	-3,378	9	0,008 **

D1- Necessidades de Compra; D2- Documento/Informação de Requisição; D3- Cabimentação; D4- Procedimentos de Aprovisionamento e Armazém; D5- Contabilização do Cabimento; D6- Formalização da Compra; D7- Procedimentos relacionados com a alteração das condições acordadas na nota de encomenda; D8- Procedimentos relacionados com o recebimento da nota de encomenda; D9- Procedimentos relacionados com a devolução da nota de encomenda; D10- Procedimentos de Armazém; D11- Controlo de Existências; D12- Procedimentos de Registo de Existências N – Tamanho da amostra; X±S – Média ± Desvio Padrão; t-Valor de prova observado; g.l. – Graus de liberdade; p – *p-value* (representa a probabilidade de significância); * - 5% de significância; ** - 1% de significância; *** - 0,1% de significância.

3.8. Análise de *Clusters*

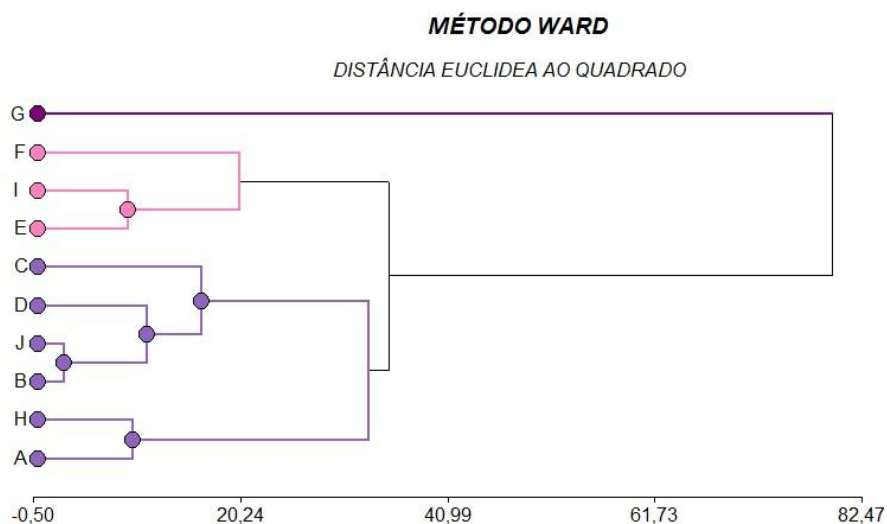
Relacionado com o último objectivo da investigação, pretendeu-se testar se os municípios eram semelhantes entre si, ou se existia algum município que, pela utilização dos procedimentos de controlo interno na SAA tinha um comportamento diferente dos outros. Para tal, agrupou-se ou classificou-se os sujeitos (municípios) fazendo uso da análise de *clusters* hierárquica com o método *Ward*, usando a distância Euclidiana ao Quadrado, já que as variáveis para a agrupação eram de índole quantitativa (Maroco, 2007). Para escolher o número de clusters a reter, utilizou-se o coeficiente de determinação (aplicável a variáveis quantitativas) e as distâncias para cada nível de agrupação. Os resultados obtidos estão evidenciados no Gráfico 18, constatando-se que a solução óptima do número de *clusters* a reter concentra-se entre 2 e 3 *clusters*, optando-se por considerar 3 *clusters*, uma vez que explicam cerca de 64% da variância total.

Gráfico 18 – Distância e coeficiente de determinação em função do número de clusters



Em sequência, a análise do dendograma (ilustrado no Gráfico 19) agrupou os municípios em três grupos mais homogêneos (*clusters*), sendo o *cluster* n.º 3 constituído por um município (Instituição G), o *cluster* n.º 2 por três municípios (Instituições E, F e I); e o *cluster* n.º 1 por seis municípios (Instituições A, B, C, D, J e H), destacando-se que no *cluster* n.º 1 agrupa 60% dos município e o *cluster* n.º 2 30% destes.

Gráfico 19 – Dendograma da análise de *clusters* sobre as dimensões do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno



No sentido de se averiguar qual dos três *clusters* apresentava menor nível de utilização em todas as dimensões dos procedimentos de controlo interno, observou-se utilizando o teste de *Kruskal-Wallis* (ver Tabela 41 e Gráfico 20), que o *cluster* n.º 3 era o que apresentava menor nível de utilização em todas as dimensões dos procedimentos de controlo interno, excepto na dimensão “Cabimentação” (D3) e “Contabilização do cabimento” onde obteve maiores níveis de utilização que os outros dois *clusters*.

Tabela 41 – Comparação do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno em função dos *clusters*

Dimensão	Cluster	Valores Observados		Teste Kruskal-Wallis
		N	Média Ordens	
D1	N.º 1	6	5,58	$\chi^2=0,869$
	N.º 2	3	6,17	g.l.=2
	N.º 3	1	3,00	p=0,648
D2	N.º 1	6	7,00	$\chi^2=5,943$
	N.º 2	3	2,00	g.l.=2
	N.º 3	1	7,00	p=0,051#
D3	N.º 1	6	4,50	$\chi^2=2,085$
	N.º 2	3	6,67	g.l.=2
	N.º 3	1	8,00	p=0,353
D4	N.º 1	6	5,83	$\chi^2=2,524$
	N.º 2	3	6,33	g.l.=2
	N.º 3	1	1,00	p=0,283
D5	N.º 1	6	4,92	$\chi^2=1,750$
	N.º 2	3	5,50	g.l.=2
	N.º 3	1	9,00	p=0,417
D6	N.º 1	6	4,83	$\chi^2=3,741$
	N.º 2	3	8,00	g.l.=2
	N.º 3	1	2,00	p=0,154
D7	N.º 1	6	6,58	$\chi^2=2,281$
	N.º 2	3	3,67	g.l.=2
	N.º 3	1	4,50	p=0,320
D8	N.º 1	6	6,08	$\chi^2=3,133$
	N.º 2	3	5,83	g.l.=2
	N.º 3	1	1,00	p=0,209
D9	N.º 1	6	7,50	$\chi^2=7,059$
	N.º 2	3	2,50	g.l.=2
	N.º 3	1	2,50	p=0,029
D10	N.º 1	6	5,25	$\chi^2=4,552$
	N.º 2	3	7,50	g.l.=2
	N.º 3	1	1,00	p=0,103
D11	N.º 1	6	5,92	$\chi^2=2,611$
	N.º 2	3	6,17	g.l.=2
	N.º 3	1	1,00	p=0,271
D12	N.º 1	6	6,25	$\chi^2=2,658$
	N.º 2	3	5,50	g.l.=2
	N.º 3	1	1,00	p=0,265

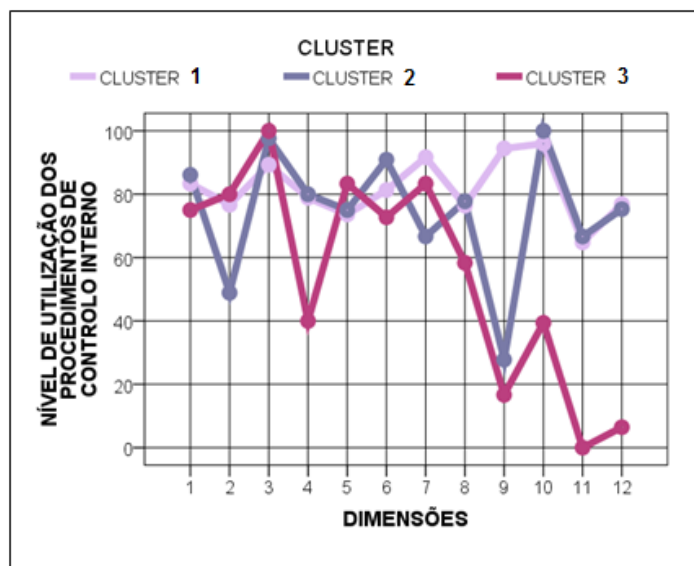
D1- Necessidades de Compra; D2- Documento/Informação de Requisição; D3- Cabimentação; D4- Procedimentos de Aprovisionamento e Armazém; D5- Contabilização do Cabimento; D6- Formalização da Compra; D7- Procedimentos relacionados com a alteração das condições acordadas na nota de encomenda; D8- Procedimentos relacionados com o recebimento da nota de encomenda; D9- Procedimentos relacionados com a devolução da nota de encomenda; D10- Procedimentos de Armazém; D11- Controlo de Existências; D12- Procedimentos de Registo de Existências; # - Invertidos.

Ainda tendo em conta estes resultados concluiu-se que o *cluster* n.º 2 era relativamente semelhante ao *cluster* n.º 1, apresentando níveis de utilização de procedimentos de controlo interno inferiores nas dimensões: D2 – documento/informação de Requisição, D7 - procedimentos relacionados com a alteração das condições acordadas na nota de encomenda e D9 - Procedimentos relacionados com a devolução da nota de encomenda (ver Gráfico 20).

Desta forma, denominou-se o *cluster* n.º 3 como o conjunto de municípios que apresentavam menores níveis de utilização dos procedimentos de controlo interno nas áreas relacionadas com a

SAA. O cluster n.º 2 foi designado por municípios que cumpriam os procedimentos de controlo interno, mas com lacunas a nível dos documentos/informação de requisição e procedimentos associados a nota de encomenda. Por fim, o *cluster* n.º 1 classificou-se como o conjunto de municípios que cumpriam os procedimentos de controlo interno.

Gráfico 20 – Gráfico de linhas do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno em função dos clusters



D1- Necessidades de Compra; D2- Documento/Informação de Requisição; D3- Cabimentação; D4- Procedimentos de Aprovisionamento e Armazém; D5- Contabilização do Cabimento; D6- Formalização da Compra; D7- Procedimentos relacionados com a alteração das condições acordadas na nota de encomenda; D8- Procedimentos relacionados com o recebimento da nota de encomenda; D9- Procedimentos relacionados com a devolução da nota de encomenda; D10- Procedimentos de Armazém; D11- Controlo de Existências; D12- Procedimentos de Registo de Existências

Desta forma verificou-se a hipótese alternativa H4_a, significando que o nível de utilização dos procedimentos de controlo interno observado não era igual ao nível de utilização dos procedimentos de controlo interno esperado de acordo com os procedimentos do POCAL. Face a estes resultados, e atendendo aos objectivos a que nos propusemos para este trabalho, ou seja, a apresentação de um SCI para a SAA do município de Macedo de Cavaleiros, constatou-se que neste município existem lacunas nos procedimentos de controlo interno em 10 das 12 dimensões consideradas na SAA, cumprindo-se somente os procedimentos da cabimentação e da contabilização do cabimento. Assim, no capítulo que se segue apresenta-se uma proposta de SCI e respectivos procedimentos, procurando a melhoria dos procedimentos na SAA.

CAPÍTULO 4 - PROPOSTA DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO NA SECÇÃO DE APROVISIONAMENTO E ARMAZÉM

Neste ponto, pretendeu-se apresentar uma proposta de SCI e respectivos procedimentos a adoptar pela Câmara Municipal de Macedo de Cavaleiros na SAA, enquadrado no SCI geral já adoptado e usando a informação obtida no ponto anterior. Como já foi referido no capítulo I, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, impõe uma reforma ao nível da organização e procedimentos de trabalho directa ou indirectamente geradores de informação contabilística e financeira, obrigando a implementação de SCI, de modo a potenciar as alterações necessárias na organização das autarquias locais, preconizadas pelo POCAL.

A proposta que se segue engloba o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das actividades de forma adequada e eficiente, de modo a permitir a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exactidão e a integridade dos registos contabilístico e a preparação oportuna de informação financeira viável.

O objectivo pretendido é criar as condições para garantir o funcionamento do sistema de controlo interno, o seu acompanhamento e a sua permanente avaliação. Visa-se ainda estabelecer as bases para a implementação de um conjunto de regras indispensáveis ao bom funcionamento do sistema contabilístico, bem como necessárias para o rigoroso cumprimento das normas legais constantes no Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, com as alterações subsequentes e da demais legislação que vigora em matéria de administração autárquica e finanças locais.

Compete ao órgão executivo, aprovar e manter em funcionamento o SCI adequado e que assegure o desenvolvimento das actividades de forma ordenada e eficiente. No que se refere ao processo de compras inicia-se na SAA, com base nos pedidos dos serviços utilizadores efectuados através de requisição interna ou nota de encomenda emitida pelo armazém e, sempre que possível, com a estimativa do seu custo. De acordo com POCAL, as compras são feitas pelos responsáveis do sector designado para a realização de compras, com base em requisição externa ou contrato, após verificação do cumprimento das normas legais aplicáveis, nomeadamente, em matéria de assunção de compromissos, de concurso e de contratos. Regra geral todas as

aquisições devem primeiro ser cabimentadas pela secção de contabilidade, de acordo com a repartição de encargos definida e após estas estarem autorizadas por quem tiver competência para autorizar a realização da despesa. Após a adjudicação do fornecimento, a secção de aprovisionamento procede ao compromisso do encargo.

A entrega dos bens é feita no armazém para que se proceda à conferência física e qualitativa, confrontando as respectivas guias de remessa/factura com a requisição externa, na qual é posto um carimbo de “recebido conferido” e a data e rubrica de quem recebeu e conferiu, de acordo com o ponto.

No que respeita a saídas de existências de armazém, se o material solicitado pelos serviços requisitantes existir em armazém, a respectiva requisição interna é enviada ao armazém. As saídas de armazém, deverão ser efectuadas com base em documentos internos (requisição interna), emitidas pelos serviços requisitantes e são assinadas pelo dirigente respectivo, pelo chefe de aprovisionamento e armazém e pela pessoa que subscreve a requisição. Após esta estar devidamente preenchida e autorizada (nos termos do n.º 2 do ponto 2.9.10.3.2), o interessado ou alguém por ele indicado poderá dirigir-se ao armazém para levantar o material requisitado, devendo o fiel de armazém arquivar a requisição interna, e competindo-lhe entregar o material solicitado, juntamente com o original da guia de saída devidamente assinada por quem levantou o material. O duplicado da guia de saída será entregue na SAA pelo fiel de armazém, de modo a que este serviço proceda às constantes actualizações dos bens nas fichas de existências, para que o seu saldo corresponda permanentemente aos bens existentes em armazém (2.9.10.3.3). O registo nas fichas de existências deve ser feito por pessoas que, sempre que possível não procedam ao manuseamento físico das existências, assegurando assim, a segregação de funções (2.9.10.3.4).

No que respeita ao controlo de existências deve-se ter em atenção os procedimentos, como refere o ponto (2.9.10.3.1), que (i) para cada armazém deverá estar nomeado um responsável com as respectivas atribuições, autoridade e responsabilidade; (ii) as existências devem estar adequadamente ordenadas de forma a facilitar o seu manuseamento, contagem e localização; (iii) Só devem ter acesso às existências as pessoas devidamente autorizadas, para que sejam tomadas todas as precauções contra roubos, bem como devem estar protegidas contra a deterioração física; (iv) as existências devem ser periodicamente sujeitas a inventariação, por amostragem, para que se procedam às regularizações necessárias (informaticamente) quando se verificarem desvios e ao apuramento de responsabilidades, quando for o caso, utilizando as fichas de verificação de stocks, as quais devem conter os seguintes elementos (2.9.10.3.5):

- Número e data da ficha de verificação do stock;
- Código informático, designação e unidade de movimentação do material inventariado;
- Quantidade em stock;
- Quantidade a regularizar;
- Justificação dos desvios;
- Assinaturas do chefe de armazém, secção de aprovisionamento e funcionário que proceda à inventariação física.

No âmbito dos procedimentos da SAA, pretende-se propor a seguir através da forma de fluxograma o percurso que melhor se adequa ao município de Macedo de Cavaleiros e apresenta-se as fases de todo o processo de acordo com as normas de controlo interno impostas pelo POCAL, como já foi referenciado anteriormente.

4.1. Controlo interno de compras

1. Objectivo

A secção de compras permite estabelecer métodos de controlo e responsabilidades associadas ao processo de Compras.

2. Campo de aplicação

Aplica-se na aquisição de bens ou serviços e ao estabelecimento de contratos de fornecimento.

3. Referências

DL 54-A/99 de 22 de Fevereiro (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais)

DL 18/2008 de 29 de Janeiro (Código dos Contratos Públicos)

4. Procedimentos

4.1. Identificação da Necessidade da Compra ou do Contrato

As necessidades de compra ou de contrato devem ser identificadas pelos Sectores Requisitantes. As necessidades devem ser formalizadas pelos responsáveis competentes de cada departamento e validadas pelo responsável designado para o efeito, através de requisição interna ou de informação para aquisição. A informação para aquisição, para além de fundamentar a necessidade da compra ou contrato, deve apresentar uma estimativa do montante a despender, os requisitos técnicos subjacentes à selecção do fornecedor e sugestão do procedimento legal a ser aplicado. Estes documentos são dirigidos à SAA que, no caso de se tratar de existências, os envia para o armazém. Só quando se justifique, a informação para aquisição deve fazer-se acompanhar de uma proposta de Caderno de Encargos.

4.2. Cabimentação e Autorização

A proposta de cabimento é enviada para a contabilidade, acompanhada do pedido de aquisição, bem como da requisição/informação para efeitos da respectiva cabimentação. Posteriormente serão enviados para autorização da entidade competente nos termos legais. A cabimentação deverá ser sempre feita pelo funcionário da contabilidade. Nenhuma compra poderá ser efectuada sem a autorização da entidade competente nos termos legais.

4.3. Procedimentos Legais

A existência de segregação de funções entre o armazém e a contabilidade vai de encontro com o ponto 2.9.5 do POCAL no que respeita ao cumprimento dos princípios de gestão,

nomeadamente para salvaguardar a separação entre o controlo físico e o processamento dos correspondentes registos, de forma a poder evitar situações de irregularidade. Cabe à SAA proceder à consulta ao mercado (oferta/procura) e à selecção do fornecedor mais indicado para cada fornecimento, tendo em conta os requisitos técnicos ou outros a definir pelo sector requisitante.

Uma vez cabimentadas e autorizadas as despesas previstas, as requisições/informações devem ser encaminhados ao responsável da SAA para aplicação dos procedimentos legais. Ao serem concluídos os procedimentos legais, o resultado deve ser objecto de relatório emitido pelo funcionário que executou o processo e verificado pelo responsável da SAA. O relatório deve apresentar as razões que levaram a propor a selecção de determinado fornecedor, acompanhado dos elementos que deram origem à análise. O relatório deve ser enviado ao responsável do Departamento Administrativo e Financeiro, para comprovar o cumprimento das normas legais aplicáveis.

Esta comprovação tem sempre que ser feita antes da formalização da compra junto do fornecedor e compreende as seguintes fases:

- a) Verificação da aplicação dos procedimentos legais adequados;
- b) Verificação se a proposta de cabimento se encontra devidamente cabimentada e autorizada, para os montantes e rubricas em questão;
- c) Validação técnica e jurídica da proposta apresentada.

4.4. Formalização do Compromisso

O montante do compromisso é lançado na Contabilidade pelo funcionário, em contrapartida do cabimento. Quando necessário, procede-se ao reforço ou estorno de cabimentos. A formalização das compras junto de fornecedores é da competência da SAA, com base na Nota de Encomenda, devidamente autorizado pelo Presidente ou por quem tem competência delegada nos termos legais.

4.4.1. Contratos (Código dos Contratos Públicos)

Foi aprovado através do Decreto-Lei n.º 18/2008 de 29 de Janeiro, o Código dos Contratos Públicos (CCP), que estabelece a disciplina aplicável à contratação pública e ao regime substantivo dos Contratos Públicos que revistam a natureza de Contratos Administrativos. Este Código veio introduzir mudanças nas regras a aplicar aos procedimentos pré-contratuais que alteram os elementos que, até aqui, têm vindo a ser utilizados, nomeadamente, anúncios, cadernos de encargos, programas do procedimento, ofícios - convite, notificações, etc.

Um dos aspectos inovadores do CCP destacam-se na aposta nas novas tecnologias de informação, passando as formalidades inerentes à contratação a ser feitas, na sua maioria, através de meios electrónicos e os documentos apresentados em formato digital. Também as notificações previstas no Código passam a ser efectuadas através de correio electrónico ou de outro meio de transmissão escrita e electrónica de dados. Os requisitos e condições a que deve obedecer a utilização das plataformas electrónicas estão regulados na Portaria n.º 701-G/2008 de

29 de Julho. Relativamente aos procedimentos pré-contratuais previstos no CCP destacam-se os seguintes:

- Ajuste Directo:

Ajuste directo – regime geral (com consulta a um ou mais fornecedores/prestadores);

Ajuste directo - regime simplificado.

- Concurso público

Concurso público normal (com ou sem publicação no Jornal Oficial da União Europeia - JOUE);

Concurso público urgente.

- Concurso limitado por prévia qualificação (com ou sem publicação no JOUE)

- Procedimento de negociação

- Diálogo concorrencial

A entidade adjudicante, pode definir no caderno de encargos limites mínimos e/ou máximos dos atributos da proposta, que constituem parâmetros base que os concorrentes devem respeitar. O não cumprimento dos parâmetros base implica a exclusão da proposta.

A adjudicação das propostas pode ser efectuada segundo um dos seguintes critérios: (i) do mais baixo preço ou (ii) da proposta economicamente mais vantajosa. No critério de avaliação da proposta economicamente mais vantajosa os factores que densificam o critério de adjudicação, devem abranger a totalidade dos aspectos da execução do contrato submetidos à concorrência pelo caderno de encargos, ou seja, os atributos das propostas, não podem dizer respeito, directa ou indirectamente, a situações, qualidades, características ou outros elementos de facto relativos aos concorrentes.

O CCP sendo complexo, permite maior transparência nos mercados pela desagregação da oferta, redução significativa dos custos administrativos, melhoria da monitorização e cumprimento dos acordos contratuais. Permitirá adquirir para os serviços do Município de Macedo de Cavaleiros as existências necessárias ao seu bom funcionamento em tempo oportuno, na qualidade e quantidade desejada e ao menor custo. Cabe à SAA, proceder à elaboração do contrato conjuntamente com o Chefe Financeiro e, sempre que se justifique, com o Sector Requisitante.

Na SAA deve estar centralizada todo o processo de aquisição de bens e serviços, com base na elaboração atempada de um plano de aprovisionamento, de acordo com as previsões das opções do plano, estes processos devem ser desencadeados à medida que os serviços detectam as respectivas necessidades, procedendo o responsável da secção à consulta de fornecedores. Os contratos são assinados pelo Presidente ou por quem tem competência delegada nos termos legais e pela entidade fornecedora, após o que se efectua o processamento do compromisso pela Contabilidade.

Quando não for possível contabilizar o montante do compromisso no momento do contrato, as suas prestações devem ser objecto de Requisição Externa por solicitação do Responsável do Sector Requisitante junto da SAA, seguindo o descrito no ponto seguinte.

4.4.2. Requisição Externa

Cabe à SAA proceder à emissão da Requisição Externa/Nota de Encomenda, identificando a entidade fornecedora, as condições de entrega do bem, assim como a sua designação, quantidade e preço. A emissão da Nota de Encomenda implica a sua validação pelo Responsável da SAA. Antes do envio da Nota de Encomenda ao fornecedor, o montante da Requisição Externa é sujeito simultaneamente ao processamento do compromisso pela Contabilidade e à autorização do Presidente ou por quem tem competência delegada nos termos legais.

4.4.3. Alterações a Requisições Externas ou Contratos

Qualquer alteração às condições acordadas com fornecedores, deve ser validada e autorizada pelas mesmas funções que elaboraram, validaram e autorizaram a Requisição Externa ou o Contrato inicialmente formalizado. Sempre que as alterações impliquem variação nos montantes processados contabilisticamente, as mesmas têm que ser comunicadas à Contabilidade para que se proceda às rectificações devidas.

5. Documentos para registos de controlo interno de compras

Toda a documentação da secção de compras deve ser devidamente documentada e assinada pelo respectivo responsável delegado para o efeito (ver tabela 42).

Tabela 42 – Impressos / Registos de controlo interno de compras

Designação	Responsável pelo Arquivo	
	Original	Cópia / Duplicado
Requisição Interna - Original/Duplicado	SAA	Serviço Requiritante
Informação para aquisição	SAA	Serviço Requiritante
Processo de Selecção	SAA	
Relatório de análise de selecção de fornecedor	SAA	
Pedido de Aquisição	SAA	
Proposta de Cabimento - Requisição externa (compromisso)	Contabilidade	SAA
Nota de Encomenda	Fornecedor	SAA
Contrato	Contabilidade / Fornecedor	SAA

6. Fases do controlo interno de compras

O processo de compras obedece a diversas fases de acordo as normas de controlo interno, cujo fluxograma se apresenta na figura 9.

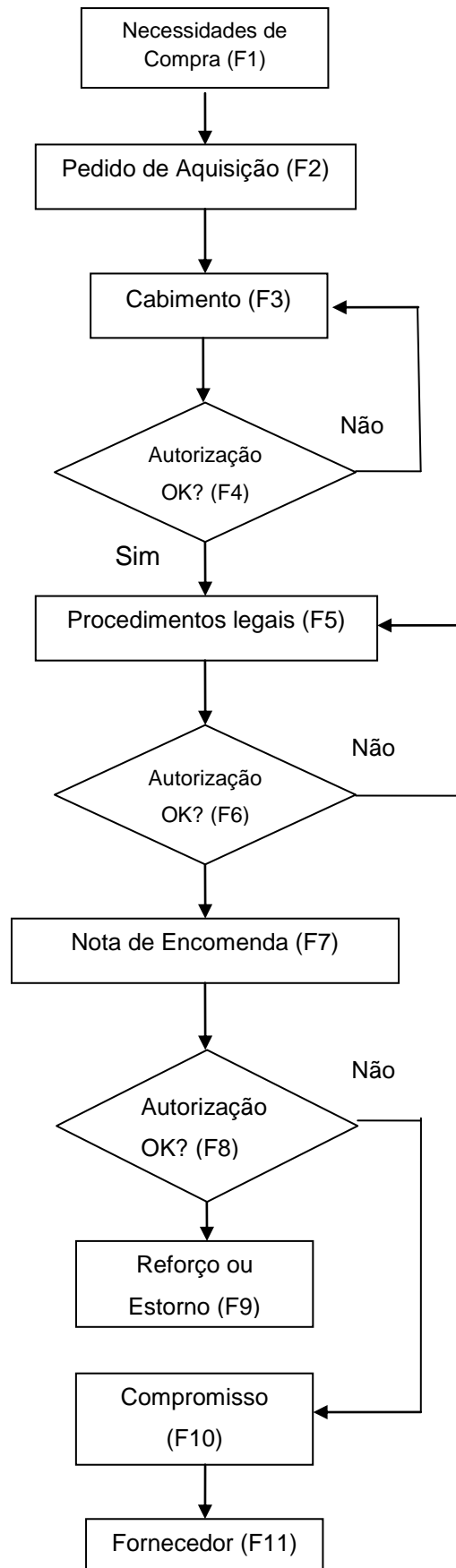


Figura 9 - Fases do controlo interno de compras
 (Fonte: elaboração própria)

(F1) A identificação da necessidade da compra é feita pelos sectores requisitantes através de informação para aquisição ou requisição interna.

(F2) O pedido de aquisição é feito pelos serviços requisitantes – proposta de cabimento (cabimentação e autorização).

(F3) A proposta de aquisição é cabimentada na contabilidade e autorizada por quem tem competência delegada nos termos legais (F4).

(F5) O processo de selecção e proposta é feito na SAA armazém aplicando os procedimentos legais.

(F6) O director financeiro verifica os procedimentos legais da proposta.

(F7) A seguir procede-se à emissão da nota de encomenda na SAA.

(F8) Na formalização da compra caso se verifiquem alterações a contabilidade procede à rectificação com proposta de cabimento adicional ou estorno (F9).

(F10) O compromisso da compra dá origem à requisição externa, sendo da competência da SAA o envio da nota de encomenda ao Fornecedor (F11).

4.2 Controlo interno de existências

1. Objectivo

O objectivo do presente regulamento é estabelecer as responsabilidades e os métodos de controlo e contabilização de existências e de outros bens não duradouros em armazém.

2. Campo de aplicação

Este regulamento aplica-se ao armazém de existências e/ou de outros bens, incluindo:

- a) Matérias-primas e bens aprovisionáveis destinados a consumo ou venda;
- b) Bens não duradouros.

3. Definições

No presente regulamento utiliza-se os conceitos de acordo com o POCAL, no que diz respeito a existências e bens não duradouros, que se passa a definir:

Existências - Matérias-primas e bens aprovisionáveis destinados a consumo ou venda

Bens não duradouros - bens cuja duração útil não vai, em regra, além de um ano, período durante o qual se extinguem ou em que praticamente deixam de ter valor real em consequência do seu uso.

4. Procedimentos

4.1. Bens em armazém

Anualmente a SAA define e/ou actualiza a lista de bens em armazém, a qual é divulgada pelos restantes sectores da Autarquia. Estes bens estão sujeitos a inventariação e gestão de stocks ficando igualmente definido o correspondente armazém, para que possam ser devidamente requisitados e controlados.

4.1.1. Armazém

Para o único armazém existente na Câmara Municipal em Macedo de Cavaleiros é nomeado um responsável, ao qual cabe o controlo dos produtos armazenados e a sua movimentação, designado pelo fiel de armazém. Os bens em armazém apenas poderão ser entregues, recepcionados, requisitados e disponibilizados no correspondente armazém.

4.1.2. Controlo e Inventariação

O registo dos bens em armazém é feito em cada local através de fichas de existências: "Ficha de Registo / Movimentação das Existências". Estas fichas devem ser movimentadas para que o seu saldo corresponda permanentemente aos bens existentes nesse mesmo local. Os registos nas fichas de armazém devem ser efectuados ou verificados pelo responsável, o qual nunca procede ao manuseamento físico das existências. A função contabilística deve estar separada da função operativa (segregação de funções), de modo a que a mesma pessoa não tenha a responsabilidade pelo controlo físico dos activos e pelo registo contabilístico, com o objectivo de dificultar a prática de erros e irregularidades ou evitar o conluio.

a) Entradas

O registo de "entradas em armazém" só deve efectuar-se após a inspecção de recepção dos produtos entregues. O código de classificação do bem a indicar em cada ficha de existência é atribuído pela SAA. Este código corresponde ao campo destinado para a inscrição do número sequencial a que aludem as Notas explicativas ao Sistema contabilístico - Documentos e registos (2 -Código de Classificação do bem) do DL 54-A/99 (p. 84).

b) Saídas

Os funcionários de armazém apenas poderão efectuar entregas mediante a apresentação de requisições internas devidamente autorizadas pelos responsáveis dos sectores requisitantes. As entregas são formalizadas através do duplicado da Requisição Interna, no qual assinam o fiel de armazém e o funcionário que recebe o bem, após este procedimento deve ser registada a saída na ficha de existências correspondente.

c) Inventários e Regularizações

A inventariação física das existências obedece ao estipulado no procedimento de controlo interno da autarquia, devendo a mesma ser efectuada pelo menos uma vez por ano. A inventariação física das existências é sempre efectuada na presença do fiel de armazém. Quando for o caso, procede-se às regularizações necessárias e ao apuramento de responsabilidades.

4.2. Critérios de Valorimetria

Os critérios de valorimetria das existências são os decorrentes do ponto 4.2 do POCAL. O fiel de armazém deve informar à contabilidade das existências em armazém no final de cada ano económico e, sempre que tal lhes for solicitado.

5. Documentos para registos de controlo interno de existências

As existências em armazém devem ser documentadas e devidamente assinadas pelo respectivo responsável delegado para o efeito. A tabela 43 contém os documentos que devem ser utilizados e o respectivo responsável pelo arquivo (do documento original e cópia/duplicado).

Tabela 43 - Impressos/ Registos para controlo interno de Existências

Designação	Responsável pelo Arquivo	
	Original	Cópia / Duplicado
Requisição Interna	SAA	Sector Requisitante
Ficha de registo das existências	Armazém	---

6. Fases do controlo interno de existências

O controlo de existências deve obedecer a diversas fases de acordo com as normas do SCI, de forma eficiente e eficaz. A figura 10, que se segue, apresenta o fluxograma com estas fases e sequência dos procedimentos de controlo interno relacionados com as existências.

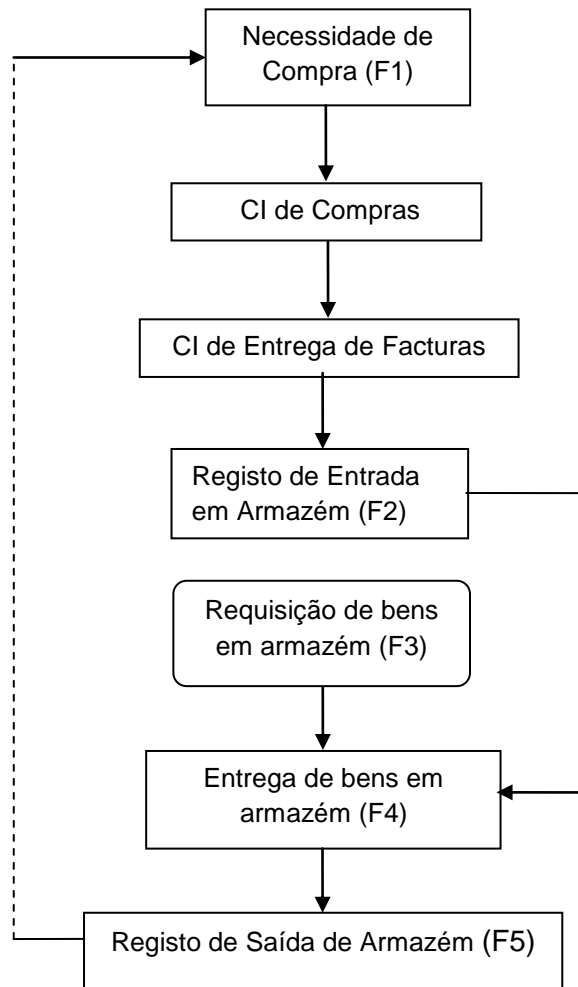


Figura 10 - Fases do controlo interno de existências

(Fonte: elaboração própria)

(F1) A necessidade de compra é identificada para reposição de stock, através de requisição interna ou de informação para aquisição, sendo da responsabilidade do fiel de armazém.

(F2) É necessário fazer o registo de entrada em armazém - registo de movimentação de existências e será da competência do fiel de armazém.

(F3) A necessidade de bens em armazém, terá de ser identificada através de uma requisição interna (original), pelo fiel de armazém.

(F4) A entrega dos bens requisitados ao sector requisitante é feita na presença do funcionário que recebe o bem e do fiel de armazém, fazendo sempre acompanhar o documento – requisição interna (duplicado).

(F5) Deverá ser feita a actualização da ficha de valorização e registo de movimentação de existências através do registo de saída pelo fiel de armazém.

4.3. Controlo interno da entrega dos bens/existências e facturas

1.Objectivo

Estabelecer as responsabilidades e os métodos de controlo de entregas de bens ou serviços. Deve ser criada uma base de dados interna com a actualização permanente de fornecedores de Macedo de Cavaleiros e/ou outras localidades, com a indicação do tipo de bens ou serviços que fornecem.

2. Campo de aplicação

Aplica-se na recepção de bens ou serviços e na conferência de facturas de fornecedores.

3. Procedimento

3.1. Inspeção de Recepção

A entrega é feita no sector designado para o efeito (Ex.: Local de Entrega indicado em Nota de Encomenda). É da responsabilidade deste Sector (i) a conferência física, qualitativa e quantitativa da entrega e (ii) a sua confrontação com a Guia de Remessa.

Em caso de conformidade, é aposto um carimbo de "Conferido" e "Recebido" na Guia de Remessa, sendo então o mesmo enviado à SAA, conforme o tipo de bens, e posteriormente à Contabilidade.

3.1.1. Bens em armazém

Anualmente a SAA actualiza a lista de bens em armazém. A recepção deste tipo de bens cabe exclusivamente aos funcionários de armazém ou, na sua ausência, a elementos designados seus substitutos. Antes do envio para o Aprovisionamento a Guia de Remessa tem de passar pelo funcionário do Armazém, responsável pelo registo de entrada em Ficha de Armazém.

3.1.2. Outros Bens

A recepção destes bens pode ser feita nos Sectores Requisitantes.

3.2. Conferência de Facturas

Todas as facturas têm que dar entrada na secção de expediente, que procede ao seu registo e encaminhamento para a Contabilidade. O Chefe da Secção de contabilidade procede ao seu reencaminhamento para a SAA.

A conferência de Facturas é feita em duas fases. A primeira fase é da responsabilidade do funcionário identificado da SAA, com base no confronto entre a Requisição externa (nota de encomenda) e a factura (quantidades, preços unitários e descontos de quantidade). A segunda fase é da responsabilidade do funcionário da Contabilidade que procede a conferência dos aspectos legais do documento (n.º contribuinte, numeração, IVA, cálculos, descontos financeiros, etc.) e verifica se o documento está suportado pela Requisição Externa e a correspondente Guia de Remessa. Caso existam Facturas recebidas com mais de uma via, na Contabilidade é aposto nas cópias um carimbo de "Duplicado".

4. Documentos para registos de controlo interno de entrega de existências e facturas

Toda a documentação respeitante à recepção de existências/bens em armazém deverá ser devidamente conferida e confrontada com a respectiva factura pelos responsáveis delegados para o efeito (ver tabela 44).

Tabela 44 - Impressos / Registos de controlo interno de entregas de existências e facturas

Designação	Responsável pelo Arquivo	
	Original	Cópia / Duplicado
Nota de Encomenda	Fornecedor	SAA
Requisição Externa	Fornecedor e Contabilidade	SAA
Guia de Remessa	Contabilidade	Sector de recepção e SAA
Factura	Contabilidade	SAA

5. Fases do controlo interno de existências/bens e facturas

Todo o processo de controlo de entrega de existências em armazém deverá ser feito em conformidade com a conferência de facturas de fornecedores. O fluxograma dos procedimentos relativos ao controlo de entrega de existências em armazém e das facturas está exposto na figura 11 que se segue.

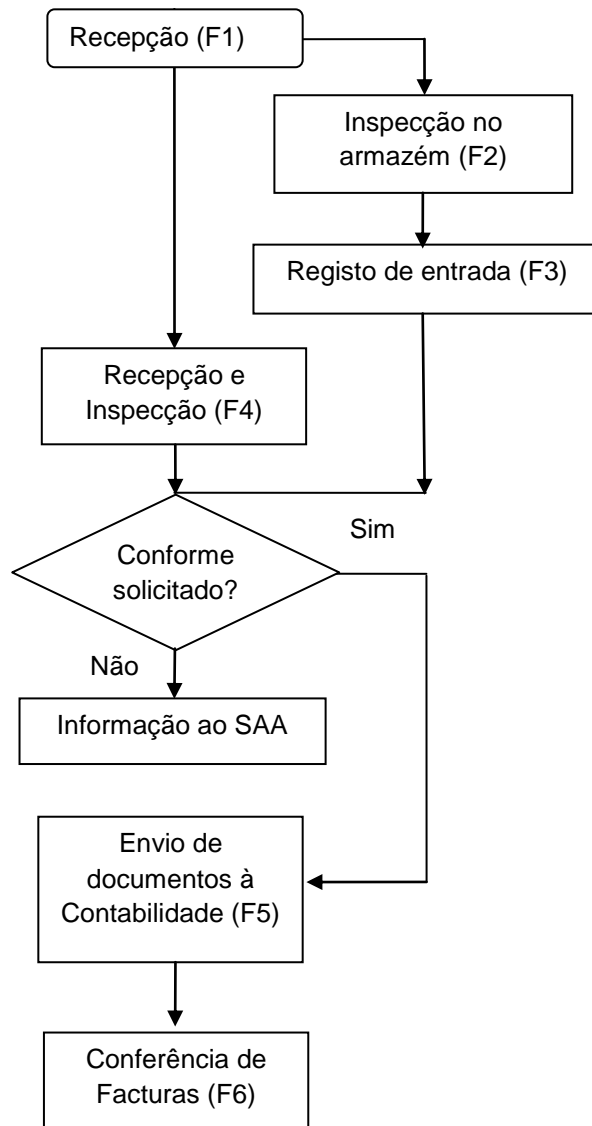


Figura 11 - Fases do controlo interno de entrega de existências/bens e facturas
(Fonte: elaboração própria)

(F1) A recepção da factura deverá ser sempre inspeccionada, pelo fiel de armazém, nomeadamente confrontar se a guia de remessa e factura estão em conformidade (F2).

(F3) O registo de entrada é feito pelo fiel de armazém na ficha de armazém.

(F4) Outros bens não susceptíveis de armazenamento, serão da responsabilidade de outros sectores designados para a recepção, mas terão sempre que verificar a guia de remessa e factura.

(F5) As guias de remessa deverão ser entregues na contabilidade.

(F6) A conferência de facturas de fornecedores / guias de remessa / requisições externas é feita na SAA.

4.4. Resumo dos procedimentos de SCI da SAA

A figura 12 apresenta o fluxograma síntese de todos os procedimentos a serem efectuados na SAA.

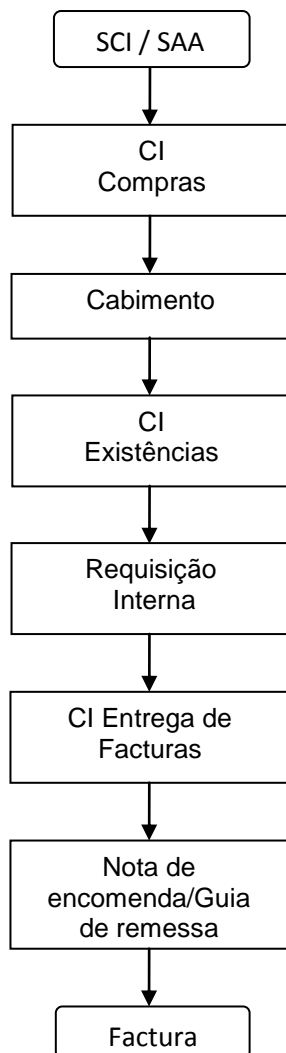


Figura 12 – Resumo dos procedimentos do SCI na SAA
(Fonte: elaboração própria)

O município deve adoptar como complemento um sistema informático de controlo de existências eficaz e eficiente, integrado com o aplicado no serviço de contabilidade que facilite a implementação do sistema de inventário permanente e revisão periódica bem como dificulte irregularidades, fraudes e falhas nos respectivos procedimentos de aprovisionamento e armazém. Sugere-se ainda a implementação e organização de um espaço físico (armazém) adequado para o armazenamento de existências com as devidas condições de segurança que permita o efectivo controlo permanente destas.

CONCLUSÃO, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA

A gestão dos bens públicos e recursos financeiros colocados à disposição da administração local deve pautar-se pela eficiência e eficácia, sendo fundamental que estes organismos implementem sistemas de controlo de gestão e particularmente sistemas de controlo interno adequados. Assim, o principal objectivo do presente trabalho foi apresentar uma proposta de sistema de controlo interno para a Secção de Aprovisionamento e Armazém do município de Macedo de Cavaleiros.

Após uma breve e sucinta revisão de literatura sobre esta temática, desenvolveu-se a metodologia adoptada para a prossecução do objectivo que assentou na elaboração de um inquérito por questionário que foi aplicado a uma amostra seleccionada por conveniência entre os municípios da região de Trás-os-Montes e Alto Douro, no período de Fevereiro a Março de 2011, com o intuito de identificar, entre estes, os procedimentos de controlo interno mais apropriados para uma gestão mais eficiente, eficaz e responsável na Secção de Aprovisionamento e Armazém.

Como principais resultados da análise do instrumento de recolha de dados, salienta-se que se verificou que existe diferenças estatisticamente significativas no nível de utilização pelos municípios dos procedimentos de controlo interno em 8 das 12 dimensões consideradas, havendo défices substanciais nos procedimentos de controlo de existências, contabilização do cabimento e no documento/informação de requisição. De evidenciar que 60% dos municípios da amostra adoptaram o sistema de controlo permanente sobre as quantidades de existências em armazém e que 30% dos municípios da amostra não possuíam controlo informático das existências. De uma forma geral, verificou-se a existência de correlações significativas entre todos os procedimentos relacionados com o movimento de existências em armazém. Através da análise de *clusters*, confirmou-se que o município de Macedo de Cavaleiros apresenta um perfil diferente dos outros municípios em estudo, revelando défices na aplicação dos procedimentos de controlo interno em 10 das 12 dimensões, cumprindo-se somente os procedimentos da cabimentação e da contabilização do cabimento.

Em consequência destes resultados, elaborou-se uma proposta de sistema de controlo interno para a Secção de Aprovisionamento e Armazém do município de Macedo de Cavaleiros, recomendando que, para a sua implementação com eficácia e eficiência, o município adopte um sistema informático de gestão de stocks integrado com o sistema de contabilidade pública (POCAL), bem como um espaço físico apropriado para que haja um manuseamento facilitado e organizado das existências (em termos físicos) e que contribua para a melhoria da situação financeira do município (com redução de custos). Esta recomendação poderá ser estendida aos municípios que não tenham controlo informático de existências. Sugere-se também o cumprimento da segregação de funções, de forma a prevenir e detectar situações de conluio e fraudes, bem como a clarificação da atribuição de responsabilidades aquando da detecção das situações anteriormente referidas. A implementação/melhoria do sistema de controlo interno de Aprovisionamento e Armazém poderá implicar custos financeiros e algum investimento mas cujos

benefícios futuros poderão ser significativos e superiores, nomeadamente na melhoria dos serviços prestados, na racionalização/controlo de existências, no cumprimento da lei e regulamentos e na fiabilidade da informação financeira pelo que, mesmo em períodos de restrição financeira e racionalização de capitais, sugerimos aos municípios que procedam à implementação/melhoria dos seus sistemas de controlo interno.

No que se refere às limitações deste trabalho, salienta-se o facto de o estudo do nível de utilização dos procedimentos de controlo interno ter sido avaliado através da opinião dos responsáveis da Secção de Aprovisionamento e Armazém e não da análise documental de todo o processo de controlo interno na secção, a qual poderia dar, eventualmente, indícios mais fiáveis de informação sobre a questão em estudo. Outra limitação do estudo foi a dimensão da amostra (10 municípios), que não nos permitiu generalizar as conclusões ao contexto nacional ou mesmo regional.

Como linhas de investigação futuras sugerimos a replicação deste trabalho alargado a nível nacional, analisando o nível de utilização dos procedimentos de controlo interno face aos emanados pelo POCAL. Adicionalmente, poder-se-á estudar a relação entre os níveis de aplicação dos procedimentos internos referidos pelos seus responsáveis e os resultados das auditorias externas anuais realizadas pelos órgãos que lhe competem. Uma outra linha seria determinar quais os factores pessoais e institucionais que influenciam o nível de utilização dos procedimentos do controlo interno.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alves, A. R. (2009). *A Evolução da Auditoria Interna após a Lei SOX - Impactos indirectos no caso português*. Dissertação de Mestrado da Universidade de Aveiro – Instituto Superior de Contabilidade e Administração.
- Amaral, D.F. (1989). *Curso de Direito Administrativo*. Coimbra, 2.^a ed., Vol.I, Livraria Almedina, pp.414-415.
- Andrade, G. A. (2006). *Perspectiva da IFAC na implantação das IFRS*, acessido a 16 de Novembro de 2010, em www.cpc.org.br/palestras/guy_andrade
- Anerud, K. (2004). *Developing International Auditing Standards: Cooperation between INTOSAI and The International Federation of Accountants*. International Journal of Auditing – October 2004, acessido a 21 de Janeiro de 2011 em, www.intosaijournal.org/technicalarticles/technicaloct04a.html.
- Araújo, J.F.F.E. (2004). *A reforma da Gestão Pública: do mito à realidade*, acessido a 14 de Dezembro de 2010, em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/3312/1/ConeferencialGAP2004.pdf>.
- Barberis, P. (1998). *The new public management and a new accountability*. *Public Administration* 76, p. 45-170.
- Barbier, E. (1992). *Auditoria Interna*, Edições Cetop, p.13.
- Barros, L. (1993). *Strategor: estratégia, estrutura, decisão, identidade, política global da empresa*. Gestão & Inovação. Lisboa: Publicações Dom Quixote.
- Bernardes, A. F. (2001). *Contabilidade Pública e Autárquica (POCP e POCAL)*. Centro de Estudos e Formação Autárquica. Gráfica de Coimbra.
- Blegvad, K. (2007). *Developing International Standards and Guidelines for SAIs*. International Journal of Auditing – July 2007, acessido a 21 de Janeiro de 2011 em, www.intosaijournal.org/editorials/editorialsjul07.html.
- Bogt, H. (2008). *Management Accounting Change and New Public Management in Local Government: a reassessment of ambitions and results – an institutionalism approach to accounting change in the Dutch public sector*. *Financial Accountability & Management* 20 (3), pp. 209- 241.
- Boynton, W.C.; Johnson, R.N. & Kell, W.G (2002). *Auditoria*.7^a ed. São Paulo: Atlas

- Broadbent, J. & Guthrie, J. (1992). *Changes in the public sector: a review of “alternative” accounting research*. Accounting, Auditing & Accountability Journal 5, p.7-52.
- Caiado, A. C. P. (2010). *Contabilidade Pública novos desafios*, acedido a 14 de Junho de 2010, em <http://www.minfinancas.pt/cncap/Docs/IFAC.pdf>.
- Câmara Municipal de Macedo de Cavaleiros (2003). *Normativo de Controlo Interno – Sistema de Controlo Interno*.
- Carlos, G. (2008). *A Implementação do Sistema de Controlo Interno no âmbito do Plano Oficial de Contas para o sector Educação (POCE)*. Dissertação de Mestrado do Instituto Superior Bissaya Barreto.
- Carvalho, J.B.C.; Fernandes, M.J. & Teixeira, A. (2002). *POCAL Comentado*. Lisboa. Editora Rei dos Livros.
- Cavalluzo, K. & Ittner, C. (2004). *Implementing performance measurement innovations: evidence from government*. Accounting, Organization and Society 29 (3/4), pp. 67-243.
- Collier, P. (2001). *The power of Accounting: a field study of local financial management in a police force*. Management Accounting Research 12, pp. 86-465.
- Costa, A. C. (2008). *A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses*. Dissertação de Mestrado da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Costa, A. F.; Pereira, J. M. P. & Blanco, S. R.; (2006); *Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública*; Revista de Estudos Politécnicos, vol.III, n(os) 5/6, p.201-225.
- Costa, C. (2007). *Auditoria Financeira: Teoria e Prática*. 8ª Edição. Lisboa: Editora Rei dos Livros, pp. 214-216.
- Cunha, P. R. ; Correa, P. C. & Beuren, I. M. (2010). *Assuntos de Auditoria*. Publicados nos Periódicos Nacionais e Internacionais de Contabilidade Listados no Qualis Capes pp.57, 754, acedido a 8 de Janeiro de 2011, em www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/.../199/168.
- Denhardt, R. (2004). *Teoria geral das Organizações Públicas*. Thompson / Wadsworth.
- DGAA, (2011). Acedido a 2 de Fevereiro de 2011 em, www.dgaa.pt/oquesaoasautarquias.htm.
- DGO, (2009). Acedido a 2 de Fevereiro de 2011 em, breve história.mht, 2009.<http://www.sgmf.pt/Arquivo/AcervoDocumental/DGCP/Paginas/Dgcp.aspx>; DGO\Direcção Geral do Orçamento

- Galvis, O. J. M. & Marchena, L. G. H. (2006). *Deber ser de la Auditoría*. Estudios Gerenciales, acedido a 25 de Janeiro de 2011, em redalyc.uaemex.mx/pdf/212/21209804.pdf.
- Garmendia, B. A. (2002) *Auditoria de Gestión Pública - Una propuesta metodológica*. Onãti, pp.178-182.
- Gomes, P. S.; Carvalho, J. B. C. & Fernandes, M. J. (2009). *Determinantes da Adopção e Desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Custos nos Municípios Portugueses*. Contabilidade e Gestão - Revista Científica da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, N.º 8, Novembro de 2009.
- Hernández, C. M. (2001). *Control y auditoría en la Administración Local*, acedido em 7 de Fevereiro de 2011, em www.scielo.oces.mctes.pt/pdf/egg/v13n3/v13n3a05.pdf.
- Hood, C. (1991). *A Public Management for all seasons?* Public Administration. p. 3-19.
- Hood, C. (1995) *The "New public management" in the 1980: variations on a theme*. Accounting, Organizations and Society 20 p. 93-109
- Hood, C. (1998), *The Art of the State*, Oxford: Claredon. Press. P.174-177
- IIA (1999), *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors.
- IFAC (2004), ISA n.º 315, §41
- IFAC, (2004), ISA n.º 315, §54
- IIA (2004), *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors.
- INTOSAI (2001), *Código de Ética y Normas de Auditoría*, acedido a 12 de Dezembro de 2010, em www.intosai.org/uploads/1codethaudstands.pdf
- INTOSAI (2001). *Code of Ethics* and <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>.
- Jackson, A. & Lapsley, I. (2003). *The diffusion of accounting practices in the new "managerial" public sector*. Journal of Public Sector Management 16 (5), pp. 72-359.
- Johansson, T. & Siverbo, S. (2009). *Explaining the utilization of Relative Performance Evaluation in local government: a multi-theoretical study using data from Sweden*. Financial Accountability & Management. 25(2), pp. 197-224.
- Lapsley, I. & Wright, E. (2004). *The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda*. Management Accounting Research 15, pp. 74-355.

- Luís, J. G. (2002). *Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL)*. Lisboa. Áreas Editora.
- Miñon, J.I. & Dominguez, B. M. (2003). *Auditoría Interna: Situación actual y perspectivas de futuro*. Partida Doble, ISSN 1133-7869, n.º 146, pp.66 a 75.
- Marçal, N.& Marques, F. L. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público*. Lisboa. Edições Sílabo.
- Maroco, J. (2007). *Análise Estatística – com utilização do SPSS (3ª Edição)*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Marques, M. (1997). *Auditoria e Gestão*. Editorial Presença, p. 53-91.
- Meirelles, H. L. (2007). *Direito administrativo brasileiro*, ed. São Paulo: Malheiros, p.33.
- Morais, G. & Martins, I.(2007), *Auditoria Interna*. Lisboa: Áreas Editora, pp.19-120
- Organização das Instituições Supremas de Controlo da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (2001). *V Encontro das ISC da CPLP - Tribunal de Contas*, acessado a 10 de Fevereiro de 2011 em www.tcontas.pt/pt/publicacoes/outras/enc_cplp/5enc.pdf
- OROC, (2009). Acessado a 15 de Outubro de 2010, em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JanMar2009/Foco.Pdf> ver p.2.
- Osborne, D. & Gaebler, T., (1993). *Reinventing Government*, Plume Book, New York.
- Pinheiro, J. (2005). *Auditoria Interna - Criar Sucesso*, *Revista de Auditoria Interna*, nº 22, Outubro / Dezembro.
- Pradas, I. t. & Salvador, I. C. (1995). *Auditoria de entidades locais*. Instituto de auditores Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, p.9-19.
- Reck, J. (2001). *The Usefulness of Financial and Nonfinancial Performance Information in Resource Allocation Decisions*. *Journal of Accounting and Public Policy* . 20(1), pp.45-71.
- Reginato, E. (2008). *Local Government Accountability in European Continental and Anglo-Saxon Counties: an international comparison*. In Susana Jorge (ed). *Implementing Reforms in Public Sector Accounting*, pp. 19-52. Coimbra: Coimbra University Press.
- Rodrigues, M. A. (1998). *Investigação Científica: Operacionalização de variáveis*. Edição nº1 - Escola Superior de Enfermagem de Coimbra, pp. 77-79.
- Santander, 2008. *Modelo de Controlo Interno (MCI)*. Grupo Santander em Portugal.

- Smith, K. (2004). *Voluntary Reporting Performance Measures to the Public a Test of Accounting Reports of US cities*. International Public Management Journal. 7 (1), pp.19-48.
- Teixeira, F. P. Z. C. & Correia, F. J. A. (2002). *POCAL: O Sistema de Controlo Interno*. Lisboa. Editora Rei dos Livros.
- Van Helden, J. & Tillema, S. (2005). *In search of a benchmarking theory for the public sector*. Financial Accountability & Management. 21 (3), pp.61-337.
- Vieira, S. A. (2007). *A auditoria e os sistemas de controlo internos no Brasil: antecedentes e evolução*. Acedido a 12 de Dezembro de 2010 em, 132.248.9.1:8991/hevila/Revistade economiaMackenzie/2007/vol5/.../7.pdf.

LEGISLAÇÃO

- Constituição da República Portuguesa de 2 de Abril de 1976
- Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro de 1990
- Lei n.º 52-C/96 de 27 de Dezembro de 1996
- Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro de 2007
- Decreto-Lei n.º 341/83 de 21 de Julho de 1983
- Decreto-Lei n.º 353/89 de 16 de Outubro de 1989
- Decreto-Lei n.º 155/92 de 28 de Julho de 1992
- Decreto-Lei n.º 158/96 de 3 de Setembro de 1996
- Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de Setembro de 1997
- Decreto-Lei n.º 166/98 de 25 de Junho de 1998
- Decreto-Lei n.º 54-A/99 de 22 de Fevereiro de 1999
- Decreto-Lei n.º 301/99 de 5 de Agosto de 1999
- Decreto-Lei n.º 18/2008 de 29 de Janeiro de 2008
- Portaria n.º 701-G/2008 de 29 de Julho

ANEXO
- Questionário -

O presente instrumento de colheita de dados, enquadra-se numa investigação a desenvolver no âmbito do Mestrado de Gestão das Organizações, Ramo - Gestão Pública do Instituto Politécnico de Bragança.

Pretende-se analisar os procedimentos adoptados Controlo Interno no âmbito do aprovisionamento / armazém nos municípios dos distritos de Bragança e Vila Real. O instrumento de colheita de dados é um questionário, anónimo, onde toda a informação recolhida será tratada de forma rigorosamente confidencial e destinar-se-á exclusivamente ao estudo da temática em apreço.

Consciente, de que para levar a bom porto este trabalho é indispensável a sua colaboração, a qual desde já agradecemos.

INTRUÇÕES PARA O PREENCHIMENTO DO QUESTIONÁRIO:

1. O formulário é anónimo e absolutamente confidencial, pelo que não carece de assinatura.
2. Responda a todas as questões com o máximo de sinceridade, não há respostas correctas ou incorrectas.
3. As informações recolhidas destinam-se exclusivamente a tratamento estatístico.
Grata pela sua colaboração

Câmara Municipal: _____

Caracterização do responsável pela secção de Aprovisionamento e Armazém

Género (sexo): Masculino Feminino

Idade: ___ anos

É o responsável principal: Sim , Não ;

Tempo de exercício na entidade: ___ anos;

Tempo de exercício na secção actual: ___ anos;

Habilitações Académicas: _____;

Possui formação na área de Gestão / Contabilidade:

Sim ; Não ;

Número de funcionários no Aprovisionamento e Armazém: _____

O Município dispõe do serviço / departamento de Controlo Interno?

Sim Não

Caso seja não, quais as razões que justificam a sua não existência:

Falta de meios técnicos

Falta de RH adequados

Não é necessário

Outra Qual: _____

A Implementação do Controlo Interno existe antes e depois do POCAL?

Sim Não

O modo de integração do serviço/departamento de Controlo Interno no Município reporta directamente ao:

Presidente Departamento Financeiro Outros

1) As necessidades de compra são identificadas pelos Sectores Requisitantes?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

2) As necessidades de compra são formalizadas através de um documento / informação para a aquisição?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

3) As necessidades de compra são validadas pelo director / chefe de departamento ou pelo responsável designado para o efeito?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

4) O documento / informação de requisição contém o fundamento da necessidade da compra?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

5) O documento / informação de requisição contém a estimativa do montante a despende?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

6) O documento / informação de requisição contém os requisitos técnicos subjacentes à selecção do fornecedor?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

7) O documento / informação de requisição contém as sugestões do procedimento legal a ser aplicado?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

8) O documento / informação de requisição é dirigido à secção de Aprovisionamento/Armazém?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

9) Quando o documento / informação de requisição implica o ajuste directo, este faz-se acompanhar de uma proposta de caderno de encargos?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

10) É feito o cabimento aquando do pedido da aquisição dos produtos/serviços?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

11) A cabimentação é feita pelo funcionário da contabilidade?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

12) A formalização das compras está condicionada a autorização da entidade competente?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

13) Após a cabimentação e autorização das despesas previstas, o responsável da secção de aprovisionamento e armazém aplica os procedimentos legais?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

13.1) Quais são os procedimentos:

14) A secção de Aprovisionamento e Armazém selecciona os fornecedores após proceder à consulta ao mercado?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

15) Numa situação de ajuste directo, a consulta ao mercado é feita com base numa lista de fornecedores existente na secção de Aprovisionamento e Armazém?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

15.1) Numa situação de concurso público, a consulta ao mercado é feita com base numa lista de fornecedores existente na secção de Aprovisionamento e Armazém?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

16) A lista de fornecedores tem pelo menos 2 fornecedores para cada tipologia de produto?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

17) Quais são os critérios utilizados para a escolha dos fornecedores?

a) Preço:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

b) Qualidade:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

c) Marca:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

d) Prazo de entrega:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

e)Outro: Qual: _____

18) Após a selecção do fornecedor, é elaborado um relatório pelo responsável da execução do processo, a justificar as razões da escolha?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

19) Após a sua verificação, este é enviado ao responsável do departamento financeiro?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

20) O montante do compromisso é lançado na contabilidade em contrapartida do cabimento efectuado?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

21) Caso o valor do montante da factura seja diferente do compromisso é possível realizar reforço ou estorno de cabimento?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

22) O reforço de cabimento, é situação que ocorre?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

23) O estorno de cabimento, é situação que ocorre?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

24) A formalização da compra é da competência exclusiva da secção de aprovisionamento/armazém?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

25) A formalização da compra é acompanhada com uma nota de encomenda ou contrato?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

26) A nota de encomenda ou contrato é autorizado pelo Presidente ou pelo seu delegado para o efeito?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

26.1) Qual?: _____

27) Na elaboração da nota de encomenda vem identificado a entidade fornecedora?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

28) Na elaboração da nota de encomenda vem identificado a quantidade a comprar?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

29) Na elaboração da nota de encomenda vem identificado o produto a comprar?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

30) Na elaboração da nota de encomenda vem identificado a marca a comprar?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

31) Na elaboração da nota de encomenda vem identificado o preço final a pagar?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

32) Na elaboração da nota de encomenda vem identificado o prazo de entrega do bem?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

33) Na elaboração da nota de encomenda vem identificado o local de entrega do bem?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

34) A nota de encomenda é validada pelo responsável da secção de aprovisionamento e armazém?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

35) A alteração das condições acordadas com os fornecedores é validada e autorizada pelo responsável da compra?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

36) Quando as alterações são de teor monetário, estas são comunicadas a secção de contabilidade?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

37) Aquando do recebimento da encomenda, é feita a confrontação desta com a guia de remessa ou documento equivalente verificando:

a) Preço:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

b) Qualidade/Produtos Deteriorados

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

c) Marca:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

d) Quantidade:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

38) Quando há devolução, é emitida uma nota de devolução?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

38.1) Quais são as informações que constam na nota de devolução?

38.2) Quem assina / autoriza a nota de devolução?

39) Quais os elementos informativos presentes na requisição interna:

a) Designação do bem:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

b) Quantidade Pretendida:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

c) Quantidade Entregue:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

d) Data do pedido:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

e) Número do pedido:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

f) Campo da assinatura do responsável:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

40) Quais os elementos informativos presentes na ficha de existências:

a) Data:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

b) Custo Médio:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

c) Quantidade:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

d) Código do artigo:

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

e) Designação do artigo:

Nunca

Raramente

Quase Sempre

Sempre

40.1) A periodicidade do inventário é:

Anual

Semestral

Permanente

Se não é permanente, há qualquer tipo de controlo sobre as quantidades?

Sim

Não

40.2) O sistema de controlo é informatizado:

Sim

Não

Se sim, quais as aplicações? _____

40.3) Na aplicação do software, os lançamentos são realizados tomando em consideração as orientações do POCAL?

Sim

Não

40.4) Está salvaguardada a segregação de funções durante o procedimento de compra?

Sim

Não

41) O responsável pelo ficheiro das quantidades é simultaneamente o fiel de armazém?

Sim

Não

42) O ficheiro de quantidades é revisto periodicamente com o objectivo de se detectarem artigos excessivos, com pouco movimento ou obsoletos?

Sim

Não

43) A provisão para depreciação de existências é calculada de acordo com o referido no procedimento anterior?

Sim

Não

44) Em armazém é utilizado o stock de segurança?

Sim

Não

45) São aplicados os critérios de valorimetria?

Sim

Não

Se sim, quais? _____

46) Existe em armazém, etiquetagem / código de barras?

Sim Não

47) Os registos nas fichas de existências são feitos por pessoas que, sempre que possível, não procedam ao manuseamento físico das existências em armazém?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

48) As existências estão apropriadamente ordenadas, de forma a facilitar o manuseamento, contagem e localização dos diversos itens?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

49) Há algum registo relativo ao controlo das existências enviadas à consignação ou, por qualquer motivo, em poder de terceiros?

Sim Não

50) As existências estão seguras contra roubo, incêndio, inundações, etc. por um valor adequado e periodicamente revisto.

Sim Não

51) Existe controlo individualizado sobre os produtos e trabalhos em curso?

Sim Não

52) Conforme os casos, emitem-se guias de entrada e guias de saída relativamente à movimentação das existências e assinadas pela chefia da divisão respectiva.

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

53) Quando há delegação, é dado conhecimento ao chefe de Aprovisionamento?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

54) As contagens físicas são efectuadas no final do ano?

Sim Não

55) Elaboram-se instruções escritas apropriadas para a realização das contagens físicas?

Sim Não

56) As instruções escritas focam, entre outros, os seguintes aspectos:

- datas e locais de contagem?	Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/>
- itens a serem inventariados?	Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/>
- procedimentos pré-inventário?	Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/>
- constituição de equipas?	Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/>
- forma de realizar o inventário?	Sim <input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/>

- anotação das contagens? Sim Não
- “corte” das operações? Sim Não
- procedimentos pós-inventários? Sim Não
- conferências das listas valorizadas? Sim Não

57) As diferenças detectadas entre os resultados provenientes das contagens e os respectivos registos são adequadamente investigadas?

Nunca Raramente Quase Sempre Sempre

58) Os eventuais ajustamentos aos registos provenientes da situação descrita no ponto anterior, são aprovados por um responsável?

Sim Não

Se sim, qual: _____

59) Quais as vantagens da utilização de um armazém no município:
