



• U • C •

FEUC FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Francisco José Cunha Fachada

# Sistema de Controlo Interno na Administração Central do Estado: o caso dos organismos do Ministério das Finanças

Dissertação de Mestrado em Gestão, apresentada à Faculdade de Economia da  
Universidade de Coimbra para obtenção do grau de Mestre

Orientadores:

Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge

e

Professor Doutor Ilídio Tomás Lopes

Coimbra, 2014



## **Dedicatória**

A todos aqueles que nos momentos mais difíceis da minha vida tiveram a coragem e hombridade de me continuar a dizer a verdade, revelando-se os meus verdadeiros amigos. Obrigado.



## Agradecimentos

Na caminhada efetuada para a elaboração da presente dissertação, várias foram as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram para que eu pudesse concretizar os meus objetivos. Agradecendo a todos de uma forma generalizada, não posso deixar de agradecer de forma particular a alguns.

À minha família e amigos, em especial à Luísa e ao Diogo, que durante largos dias e muitas horas se viu privado do pai.

Aos meus colegas na Direção-Geral do Orçamento (DGO), em especial aos da Divisão de Serviços de Gestão de Recursos Financeiros, ao Luís, à Helena, ao Simões, à Carla, ao Joaquim, à Andresa, ao Ricardo, à Vanda, à Aurora e ao Jaime; com todos vós aprendi a compreender melhor a contabilidade pública e as suas exigências, bem como o funcionamento da Administração Pública (AP).

Ao meu colega Joaquim Muxagata pela preciosa colaboração na utilização das ferramentas informáticas e, à Carla, que teve a paciência e disponibilidade de rever a formatação desta dissertação.

Por fim, mas obviamente não em último, aos meus orientadores: à Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge e ao Professor Doutor Ilídio Tomás Lopes, que me orientaram, auxiliaram e transmitiram o seu saber.



## ÍNDICE

<b>DEDICATÓRIA .....</b>	<b>III</b>
<b>AGRADECIMENTOS .....</b>	<b>V</b>
<b>RESUMO .....</b>	<b>IX</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>XI</b>
<b>LISTA DE SIGLAS .....</b>	<b>XIII</b>
<b>LISTA DE QUADROS E FIGURAS .....</b>	<b>XV</b>
LISTA DE QUADROS.....	XV
LISTA DE FIGURAS .....	XV
<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>1    CONTROLO INTERNO .....</b>	<b>5</b>
1.1 OBJETIVOS E IMPORTÂNCIA DO CONTROLO INTERNO.....	7
1.2 TIPOS E ÁREAS DE CONTROLO .....	8
1.3 COMPONENTES DO CONTROLO .....	10
1.3.1 <i>Ambiente de controlo</i> .....	11
1.3.2 <i>Avaliação de riscos</i> .....	13
1.3.3 <i>Atividades de controlo</i> .....	14
1.3.4 <i>Sistemas de informação</i> .....	18
1.3.5 <i>Monitorização</i> .....	20
1.4 CONTROLO INTERNO VS AUDITORIA INTERNA.....	20
<b>2    SISTEMA DE CONTROLO INTERNO.....</b>	<b>23</b>
2.1 CARACTERÍSTICAS E REQUISITOS DE UM SISTEMA DE CONTROLO INTERNO .....	24
2.2 CONCEÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTROLO INTERNO .....	26
2.3 LIMITAÇÕES DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO .....	28
2.4 AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO .....	29
2.5 ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO .....	30
<b>3    ENQUADRAMENTO LEGAL DO SISTEMA DE CONTROLO</b>	
<b>INTERNO .....</b>	<b>35</b>
3.1 O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO NAS LEIS INTERNACIONAIS .....	35
3.2 O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM PORTUGAL ..	36

<b>4</b>	<b>A GESTÃO FINANCEIRA PÚBLICA ENQUANTO AMBIENTE DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO E DO CONTROLO INTERNO.....</b>	<b>43</b>
4.1	FINANÇAS PÚBLICAS E PRINCÍPIOS ORÇAMENTAIS .....	43
4.1.1	<i>Finanças Públicas.....</i>	43
4.1.2	<i>Princípios orçamentais .....</i>	47
4.2	CONTABILIDADE PÚBLICA.....	54
4.2.1	<i>Contabilidade orçamental.....</i>	56
4.2.2	<i>Contabilidade patrimonial .....</i>	59
4.2.3	<i>Contabilidade analítica.....</i>	60
4.3	ANÁLISE DO ENQUADRAMENTO LEGISLATIVO .....	61
<b>5</b>	<b>BASES PARA O ESTUDO EMPÍRICO .....</b>	<b>79</b>
5.1	79	
5.1	METODOLOGIAS.....	79
5.2	OBJETIVOS E QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO .....	80
5.3	RECOLHA DE DADOS .....	81
5.3.1	<i>Métodos.....</i>	81
5.3.2	<i>Estrutura do questionário .....</i>	82
5.4	TRATAMENTO DE DADOS .....	84
5.5	CARACTERIZAÇÃO DA POPULAÇÃO AJUSTADA .....	85
<b>6</b>	<b>APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS .....</b>	<b>87</b>
6.1	CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES.....	87
6.2	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS .....	89
<b>7</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>107</b>
7.1	CONCLUSÕES .....	107
7.2	LIMITAÇÕES .....	109
7.3	PROPOSTAS FUTURAS .....	110
	<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>112</b>
	LEGISLAÇÃO .....	114
	<b>ANEXOS.....</b>	<b>116</b>



## Resumo

Portugal, em virtude de acontecimentos internacionais, viu agravados os seus desequilíbrios financeiros, necessitando o país de recorrer ao Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF), que impôs um conjunto de constrangimentos na gestão dos dinheiros públicos, tendo-se justificado que a maioria desses desequilíbrios era provocada pelo Setor Público Administrativo (SPA). Neste âmbito, dado que o Sistema de Controlo Interno (SCI) é uma ferramenta obrigatória no enquadramento legislativo português, que exerce ações de controlo sobre a execução orçamental dos organismos que compõem o SPA, interessa portanto analisar e avaliar a sua implementação e utilização.

Com o presente trabalho de investigação pretendeu-se estudar e avaliar o SCI dos organismos do Ministério das Finanças, os seus possíveis contributos para a execução orçamental de cada organismo *per si*, bem como o contributo que poderia ser transposto para a execução do orçamento do próprio Ministério das Finanças.

Pela análise às respostas obtidas num inquérito por questionário, verificou-se que apesar de obrigatória a implementação de um SCI (autocontrolo), 47% dos organismos referiu não possuir SCI.

Não obstante, foi reconhecido por todos os respondentes as mais-valias que podem advir da implementação de um SCI, a saber: o controlo sobre a execução orçamental, a melhoria da qualidade de informação, a aplicação de recursos de forma mais eficaz, eficiente e económica, e o garante do cumprimento da legalidade e conformidade legal.

Estes benefícios reconhecidos por parte dos respondentes são também os que poderiam ser estendidos ao orçamento do Ministério das Finanças, caso todos os organismos que o compõem tivessem implementado um SCI.

Pode-se também constatar o “frenesim legiferante” (oito alterações à Lei de Enquadramento Orçamental em treze anos) e o elevado número de diplomas legais que impendem sobre a área financeira do SPA, situação que aumenta o risco de erro na interpretação e conjunção de diplomas, refletindo-se posteriormente numa má execução dos processos e procedimentos adstritos à contabilidade pública.

Desta forma, o presente trabalho de investigação demonstra que o SCI ainda não é implementado por todos os organismos respondentes, apesar de todos lhe reconhecerem vantagens e méritos.

**Palavras-Chave:** Sistema de Controlo Interno, Controlo Interno, Contabilidade Pública, Orçamento, Ministério das Finanças.



## Abstract

Portugal, affected by international events, saw its their financial imbalances aggravated, leading the country to resort to an external bail out (Economic and Financial Assistant Program), which imposed a set of constraints in the management of the public funds. It was additionally explained that most of these imbalances was cause by the Public Sector Administration (PSA). In this context, given that the Internal Control System (ICS) is an obligatory tool in Portuguese law, which practises actions of controlling over the budgetary execution of the agencies that compose the PA, there is interest to analyse and evaluate its implementation and utilisation.

The present research intended to study and evaluate the ICS of the agencies that compose the Ministry of Finance and its possible contributions to the budgetary execution of each agency *per se*, as well as the contribution that might be transfer to the budget of Ministry of Finance itself.

From the analysis to the answers obtained in a survey using a questionnaire, it was observed that in spite of the implementation of an ICS is compulsory, 47% of agencies reported not having an ICS.

Nevertheless, all respondents recognized the benefits that can result from the implementation of an ICS, namely: control over the budgetary execution, the improvement of the quality of information, applying resources more effectively, efficiently and economically, and ensuring the legal and regulatory compliance.

These benefits acknowledged by the respondents are also the benefits that could be extended to the budget of the Ministry of Finance, if all organisms that compose it, had implemented an ICS.

One can also see the “legislating fever” (eight amendments to the Budgetary Framework Law in thirteen years) and the large number of legal instruments binding upon the financial area of the PA, situation that increasing the risk of mistakes in the interpretation and combination of the several laws and decrees. This situations, subsequently reflects in a bad execution of processes and procedures assigned to public sector accounting.

In this way, the present investigation shows that the ICS is still not implemented by all respondents agencies, in spite of they all recognize advantages and merits to it.

**Keywords:** Internal Control System, Internal Control, Public Sector Accounting, Budget, Ministry of Finance.

## Lista de siglas

*AC – Administração Central*  
*AICPA – American Institute of Certified Publics Accounts*  
AP – Administração Pública  
AR – Assembleia da República  
CFP – Conselho de Finanças Públicas  
CGE – Conta Geral do Estado  
CI – Controlo Interno  
*COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*  
CRP – Constituição da República Portuguesa  
DGO – Direção-Geral do Orçamento  
GOP – Grandes Opções do Plano  
LCPA – Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso  
LEO – Lei de Enquadramento Orçamental  
OE – Orçamento do Estado  
PAEF – Programa de Assistência Económica e Financeira  
POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais  
POCE – Plano Oficial de Contabilidade para o setor da Educação  
POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública  
POCMS – Plano Oficial de Contabilidade Ministério da Saúde  
RH – Recursos Humanos  
SCI – Sistema de Controlo Interno  
SFA – Serviço e Fundo Autónomo  
SPA – Setor Público Administrativo  
STF – Solicitação de Transferência de Fundos  
TdC – Tribunal de Contas



## Lista de Quadros e Figuras

### Lista de Quadros

Quadro 1 - Tipos de Controlo.....	9
Quadro 2 - Avaliação do Sistema de Controlo Interno .....	30
Quadro 3 - Exemplo de uma matriz de relatório para o SCI.....	31
Quadro 4 - Operações do ciclo da despesa e ações de controlo interno.....	57
Quadro 5 - Operações do ciclo da receita e ações de controlo interno .....	59
Quadro 6 - Respondentes pré-teste .....	83

### Lista de Figuras

Figura 1 - Níveis de controlo do SCI da AP.....	36
Figura 2 - Questão 1.1 Idade .....	87
Figura 3 - Questão 1.2 Género.....	87
Figura 4 - Questão 1.3 Cargo .....	87
Figura 5 - Questão 1.4 Habilitações académicas.....	88
Figura 6 - Questão 1.5 Anos de serviço na instituição .....	88
Figura 7 - Questão 3.1 Qual o número de elementos que compõem a equipa financeira?.....	89
Figura 8 - Questões 3.2.1/2/3 N.º de Colaboradores Técnicos Superiores, Assistentes Técnicos e Assistentes Operacionais.....	89
Figura 9 - Questão 35 A entidade possui um SCI? .....	90
Figura 10 - Questão 35.2 A entidade não possui um SCI por?.....	90
Figura 11 - Questão 35.1 Qual a regularidade com que são efetuadas as ações de controlo? .....	91
Figura 12- Questão 31.1 No seu entender, quais os argumentos para a não implementação de um SCI? .....	91
Figura 13 - Questão 31.2 Qual a importância que atribui a cada fator para a não implementação de um SCI? .....	92
Figura 14 - Questão 28 A entidade efetua auditorias internas .....	92
Figura 15 - Questão 34 No seu entender, o Sistema de Controlo Interno é uma mais valia para a execução orçamental?.....	93
Figura 16 - Questão 34.1 Valorize a contribuição do SCI para a execução orçamental anual da entidade? ....	93
Figura 17 - Questão 30.1 - No seu entender, quais as razões que justificam a implementação de um SCI? ....	94
Figura 18 - Questão 30.2 Qual o grau de importância que lhes atribui.....	94
Figura 19 - Questão 29.1 Quais as áreas em que a entidade efetua CI? .....	95
Figura 20 - Questão 29.2 Qual a importância que atribui a cada uma das áreas?.....	95
Figura 21 - Questão 32 É elaborado relatório dos resultados verificados nos procedimentos do SCI realizados? .....	96
Figura 22 - Questão 33.2 Qual a relevância que atribui ao envio do relato do CI para:.....	96
Figura 23 - Questão 7 As normas de controlo interno são divulgadas a: .....	97
Figura 24 - Questão 5 A entidade possui norma de procedimentos de CI?.....	98
Figura 25 - Questão 6 Para quais das seguintes áreas a entidade possui uma norma de CI específica? .....	98
Figura 26 - Questão 15 A entidade possui fundo de maneo .....	98
Figura 27 - Questão 8 Existe na entidade um manual de procedimentos com referência e descrição dos processos e fluxogramas do gabinete financeiro?.....	99
Figura 28 - Questão 10 O organismo tem implementado um SCI? .....	99
Figura 29 - Questão 10.1 Existe segregação de funções entre o(s) controladore(s) e o restante gabinete financeiro? .....	100

<i>Figura 30 - Questão 14 Existe segregação de funções entre os colaboradores que operam a receita e os colaboradores que operam a despesa? .....</i>	<i>100</i>
<i>Figura 31 - Questão 11 Está estabelecido um princípio de rotatividade de funções para os colaboradores do gabinete financeiro? .....</i>	<i>101</i>
<i>Figura 32 - Questão 19 A entidade efetua reconciliação bancária?.....</i>	<i>101</i>
<i>Figura 33 - Questão 19.1 Qual a periodicidade com que realiza as reconciliações bancárias?.....</i>	<i>101</i>
<i>Figura 34 - Questão 20 As reconciliações bancárias são verificadas por outro elemento distinto à sua realização?.....</i>	<i>102</i>
<i>Figura 35 - Questão 20.1 Quem verifica as reconciliações bancárias?.....</i>	<i>102</i>
<i>Figura 36 - Questão 24 É efetuada a circularização de saldos de clientes e fornecedores? .....</i>	<i>102</i>
<i>Figura 37 - Questão 27 Os registos de inventário são verificados mediante: .....</i>	<i>102</i>
<i>Figura 38 - Questão 25 Os ficheiros dos bens imobilizados são conferidos com os saldos das correspondentes contas do plano contabilístico (aquisições da 41 a 45 e amortizações acumuladas 48) relativamente aos custos e amortizações acumuladas?.....</i>	<i>103</i>
<i>Figura 39 - Questão 26 O saldo das contas contabilísticas 2745 (Subsídios para Investimentos) e 7983 (Transferências de Capital Obtidas) é confrontado com o valor adstrito às despesas de capital e com o valor das amortizações do ano?.....</i>	<i>103</i>
<i>Figura 40 - Questão 18 No ciclo da despesa, quais as operações processadas de forma independente por cada colaborador: .....</i>	<i>104</i>
<i>Figura 41 - Questão 21 As compras são autorizadas por órgão diretivo após a verificação da legalidade da despesa?.....</i>	<i>104</i>
<i>Figura 42 - Questão 4 Qual (quais) o (s) ano (s) de reporte (s) de conta (s) de gerência.....</i>	<i>104</i>
<i>Figura 43 - Questão 9 A entidade possui contabilidade analítica .....</i>	<i>104</i>
<i>Figura 44 - Questão 13 O gabinete financeiro elabora planos de atividade.....</i>	<i>105</i>
<i>Figura 45 - Questão 16 Efetuam-se verificações aleatórias ao fundo de maneiio .....</i>	<i>105</i>
<i>Figura 46 - Questão 17 Existe limite ao valor de despesa a pagar por fundo de maneiio.....</i>	<i>105</i>
<i>Figura 47 - Questão 17.1 Valor do Fundo de Maneio .....</i>	<i>105</i>
<i>Figura 48 - Questão 22 A contabilização do compromisso é efetuada por pessoa distinta da que autoriza a compra.....</i>	<i>106</i>
<i>Figura 49 - Questão 23 O pagamento das faturas é efetuado por pessoa diferente da que efetua o seu processamento.....</i>	<i>106</i>
<i>Figura 50 - Questão 3.2 Composição das equipas financeiras por categorias profissionais .....</i>	<i>106</i>



## Introdução

Segundo Caupers (2009: 48), “a conformidade da atividade administrativa pública com o princípio da legalidade – e com outros princípios – que deve respeitar, impõe a existência de instrumentos adequados de controlo”.

Um Sistema de Controlo Interno (SCI) revela-se uma ferramenta de gestão essencial para qualquer organização, assegurando o respeito pela legalidade, o cumprimento de critérios de economia, eficácia e eficiência, e permitindo aos diversos patamares hierárquicos da organização ter confiança nos procedimentos e processos desenvolvidos pelos seus colaboradores, possibilitando, sempre que necessário, a implementação de medidas corretivas e de ajuste nos diversos estágios da ação, garantindo assim a qualidade, a fiabilidade e a *accountability* da informação produzida.

O SCI é constituído de forma agregada e estruturada por diversos procedimentos de CI, que obedecem a ações individuais de controlo sobre os processos e ações realizadas nas organizações.

Internacionalmente, o *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* organização privada criada nos Estados Unidos da América com o objetivo de prevenir e evitar fraudes nos relatos financeiros, posteriormente convertida no *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, cujo primeiro objeto de estudo foi o CI das empresas, elaborando diversos documentos sobre esta temática.

Outros organismos têm demonstrado preocupação relativamente a esta temática, produzindo também diversos documentos, abordando o tema do SCI como uma parte integrante da auditoria interna (que, por sua vez, constitui um aspeto comum entre as várias publicações do assunto). Esta situação espelha-se também na literatura internacional, onde o CI e o SCI são abordados num capítulo ou tópico sobre o tema Auditoria Interna.

O domínio do SCI é uma matéria pouco debatida, quer nas esferas da literatura (nacional e internacional), quer nos raros trabalhos de investigação já realizados em Portugal. Da literatura internacional utilizada no presente trabalho de investigação, Emmanuel, et al. (1990) e Whittington e Pany (2001) referem o CI como um capítulo integrante dos seus livros de Auditoria Interna, abordando o tema do CI como uma ferramenta da auditoria. Por seu lado, o COSO (1994) apresenta um “*framework*” exclusivamente dedicado ao tema do CI, ficando conhecido como o modelo COSO.

Em Portugal, existem alguns diplomas legais que impõem a implementação de um SCI no SPA, apresentando este uma estrutura piramidal, partindo da base com os próprios organismos (autocontrolo), de seguida os controladores dos programas orçamentais, depois os controladores com poderes inspetivos e de CI (Inspeção-Geral de Finanças e Direção-Geral do Orçamento) e terminando nos órgãos de controlo jurisdicional e político (Tribunal de Contas e Assembleia da República).

Na literatura portuguesa da especialidade, Morais e Martins (2013) e Baptista da Costa (2010), seguem a linha internacional e dedicam também um capítulo dos seus livros de auditoria à questão do CI, utilizando uma abordagem em que o mesmo é uma parte integrante da auditoria interna e é utilizado por esta como uma ferramenta para atingir os seus objetivos.

Já Marçal e Marques (2011), no contexto português, apresentam um Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público, sendo grande parte deste manual dedicado à implementação de um CI, em especial para as autarquias locais.

No tocante a trabalhos de investigação sobre o assunto no contexto português, os elaborados por Silva (2009) e por dos Reis (2005) abordam a implementação de um SCI no âmbito de organizações do setor público, respetivamente nas juntas de freguesia e num estabelecimento do ensino superior, enquanto Rocha (2009) e Neves (2009) abordam a implementação de um SCI no âmbito de empresas do setor privado. Por seu lado, Costa (2012) tenta abordar o SCI numa perspetiva de contributo à modernização administrativa em Portugal.

Para Franco (1997: 402) “*Não há gasto sem controlo*”. Que controlo deve então existir para verificar os gastos efetuados pelos organismos que compõem o Estado? Quais as finalidades desse controlo e a utilização que se efetua dos dados por ele obtidos? Será o SCI utilizado como uma ferramenta para a gestão, ou um simples “alimentador de dados” para a auditoria interna, sendo que a maioria dos organismos não estão obrigados a efetuar a implementação de métodos de auditoria interna? Estas são algumas questões que justificam a investigação aqui desenvolvida.

O presente trabalho visa, assim, estudar o SCI nos organismos do Ministério das Finanças em Portugal, avaliando os contributos que o mesmo poderá proporcionar aos organismos individualmente e ao Ministério no seu todo, no cumprimento dos objetivos estabelecidos para essas organizações, particularmente objetivos de natureza orçamental.

Esta investigação pretende contribuir para a discussão do tema SCI, a sua utilização e, sobretudo, investigar os benefícios que possam advir para um organismo por

ter implementado um SCI e a sua contribuição para a gestão orçamental numa perspetiva mais macro, ou seja, o enquadramento da gestão da unidade orçamental (organismos) no contributo da gestão do orçamento do Ministério das Finanças.

O presente trabalho inicia-se com a introdução e estrutura-se em 7 capítulos. No Capítulo 1, refletem-se os objetivos, a importância da implementação, quais as tipologias empregues e as áreas abrangidas pelo CI. Posteriormente, definem-se as componentes do controlo e apresentam-se as grandes linhas que diferenciam o Controlo Interno (CI) e a Auditoria Interna.

De seguida, apresenta-se o Sistema de Controlo Interno, definindo as suas principais características e requisitos, peças essenciais para a conceção de um SCI. Ainda no Capítulo 2, serão analisadas as limitações do SCI, os seus métodos de avaliação e por fim os relatórios que este sistema deverá produzir.

No Capítulo 3 alude-se ao enquadramento legislativo do SCI, abordando o SCI nas leis internacionais, mas sobretudo a legislação existente sobre o SCI para o SPA em Portugal.

Por sua vez, no Capítulo 4 é explanada uma visão sobre o contexto onde se insere o SCI em Portugal, ou seja, apresenta-se a área financeira pública enquanto ambiente de atuação do SCI, nomeadamente onde são implementadas as ações de CI, como forma de garantir, em especial, a conformidade e regularidade dos procedimentos perante a legislação vigente.

Posteriormente, no Capítulo 5 apresentam-se as bases empíricas utilizadas para este trabalho de investigação, expondo-se as metodologias utilizadas, os objetivos e as questões de investigação abordadas, a forma como foi preconizada e efetuada a recolha de dados, bem como os métodos utilizados para o tratamento dos dados e, finalmente, a caracterização da população.

O Capítulo 6 apresenta os resultados do questionário e a sua discussão, e no Capítulo 7 colocam-se as considerações finais, com especial enfoque para as conclusões e as limitações sentidas para a elaboração e apresentação deste trabalho.



## 1 Controlo Interno

Epistemologicamente, Emmanuel, et. al (1990) atribuem ao termo “controlo” a ideia de domínio, ou seja, é utilizado com o significado da pessoa que exerce ações de controlo sobre outrem (verifica as ações de outrem), mas também da utilização do controlo como um meio de verificação em que o controlo deteta as diferenças entre o que se pretendia realizar e o que efetivamente foi realizado.

Segundo Morais e Martins (2013: 28), a primeira definição de controlo interno surge em 1934, pela *American Institute of Certified Publics Accounts* (AICPA) e, também usada pela SEC<sup>1</sup> e SAS<sup>2</sup> n° 1 que define que o CI

*“compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adotadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão”.*

Posteriormente, COSO<sup>3</sup> (1994: 13) define que CI

*“... é um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direção ou outros membros da entidade com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na realização dos seguintes objetivos: eficácia e eficiência dos recursos; fiabilidade da informação; cumprimento das leis e normas estabelecidas”.*<sup>4</sup>

Em Portugal, o Tribunal de Contas como organização com competência e jurisprudência sobre as finanças e contas públicas, define CI como o

*“... conjunto dos processos e meios que permitem respeitar o orçamento e os regulamentos em vigor, salvaguardar os ativos, assegurar a validade e autenticidade dos registos contabilísticos e facilitar as decisões de gestão, especialmente através da colocação à disposição, no momento oportuno, da*

---

<sup>1</sup> SEC – Security and Exchange Commission – Bolsa de Nova York

<sup>2</sup> SAS n° 1 – Statement on Auditing Standards

<sup>3</sup> COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Grupo de trabalho constituído com representantes de várias organizações internacionais.

<sup>4</sup> Tradução livre do autor *“is broadly defined as a process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories:*

- *Effectiveness and efficiency of operations.*
- *Reliability of financial reporting.*
- *Compliance with applicable laws and regulations”* (COSO, 1994: 3)

*informação financeira*". (Tribunal de Contas, 1999: Anexo I parágrafo 50)

A Institute of Internal Auditors Research Foundation (2012: 19 apud Morais e Martins 2013: 27), define que

*"Controlo é qualquer ação empreendida pela gestão, pelo conselho e outros membros da entidade para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objetivos e metas da organização. A gestão planeia, organiza e dirige o desempenho de ações suficientes para assegurar com razoabilidade que os objetivo e metas serão alcançados"*.

Na legislação portuguesa, o n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, define que

*"O controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei"*.

Neste artigo, está definido o objetivo de aplicação e a incidência do CI pretendido para o SPA, utilizando-se para o enquadramento desta investigação esta definição de CI para o Estado português.

Conforme é perceptível na definição constante na letra de lei supramencionada, o legislador português inclui-o os conceitos de controlo administrativo e controlo contabilístico, conforme o preconizado internacionalmente pela AICPA.

Costa (2010: 224) refere-se à Norma de Procedimentos de Auditoria 54 da AICPA, que caracteriza o CI em duas grandes vertentes:

❖ *"Controlo interno administrativo, o qual inclui, embora não se limite, o plano da organização e os procedimentos e registos que se relacionam com os processos de decisão e que conduzem à autorização das transações pelo órgão de gestão. Tal autorização é uma função de tal órgão diretamente associada com a capacidade de alcançar os objetivos da organização sendo o ponto de partida para um controlo interno contabilístico sobre as transações"*

❖ *"Controlo interno contabilístico, o qual compreende o plano da organização e os registos e procedimentos que se*

*relacionam com a salvaguarda dos ativos e com a confiança que inspiram os registos contabilísticos de modo a que, conseqüentemente, proporcionem uma razoável certeza de que:*

- a) As transações são executadas de acordo com uma autorização geral ou específica do órgão de gestão;*
- b) As transações são registadas de modo a:*
  - Permitirem a preparação de demonstrações financeiras em conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceites ou com qualquer outro critério aplicável a tais demonstrações;*
  - Manterem um controlo sobre os ativos;*
- c) O acesso aos ativos é apenas permitido de acordo com autorização do órgão de gestão;*
- d) Os registos contabilísticos dos ativos são periodicamente comparados com esses mesmos ativos sendo tomadas ações apropriadas sempre que se encontrem quaisquer diferenças”.*

## **1.1 Objetivos e importância do controlo interno**

Após a apresentação de um conjunto de definições preconizadas por autores e organismos nacionais e internacionais, interessa agora abordar os objetivos e a importância do CI para os organismos que o implementam.

De acordo com o Tribunal de Contas (1999: 48) os objetivos do controlo interno são:

- “A salvaguarda dos ativos;*
- A legalidade e a regularidade das operações;*
- A integralidade e exatidão dos registos contabilísticos;*
- A execução dos planos e políticas superiormente definidos;*
- A eficácia da gestão e a qualidade da informação.”*

A adoção de medidas de CI são obrigatórias por lei e, impõem a necessidade dos organismos conceberem e possuírem um SCI, não por opções de gestão, não por garantias de qualidade na prestação de informação aos *Stakeholders*, não pela preocupação da utilização com economia, eficácia e eficiência dos dinheiros públicos, mas, somente pela imposição legal, esta não é uma opção dos organismos.

O CI também tem como objetivo o garantir que as ações apropriadas sejam tomadas para implementar os planos globais da organização, controlando e monitorando tais ações e verificando se as mesmas estão a ser cumpridas de acordo com os planos. De acordo com Morais e Martins (2013) o CI pode funcionar como uma ferramenta de ajuda à organização para a concretização dos seus objetivos.

Outro dos objetivos que o CI visa satisfazer é o de garantir que o desempenho dos colaboradores se processe de acordo com os planos e objetivos da organização e dentro da regularidade e legalidade vigente. Segundo Emmanuel, et al. (1990), são identificadas três razões para existirem falhas por parte dos colaboradores:

- Incompreensão dos objetivos ou tarefas solicitadas – esta situação pode resultar, por exemplo, da não divulgação da organização do plano e objetivos, ou má definição de processos e procedimentos;
- Fatores motivacionais, inseridos na esfera pessoal do individuo;
- Habilitações e capacidades que os colaboradores têm para realizar as atividades e tarefas que lhes são destinadas – por exemplo: a constante mutação da legislação na área financeira do SPA, exige um elevado grau de habilitações e compreensão aos colaboradores desta área.

De forma simples, Costa (2010: 225) apresenta os objetivos do CI por referência ao *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, “... são três os objetivos chave do controlo interno: a eficácia e a eficiência das operações, a credibilidade do relato financeiro; e o cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis”.

## 1.2 Tipos e áreas de controlo

Morais e Martins (2013: 32) identificam cinco tipos de controlo:

- *“Preventivos – servem para impedir que factos indesejáveis ocorram. São considerados controlos à priori, que entram imediatamente em funcionamento, impedindo que determinados factos indesejáveis se processem;*
- *Detetivos – servem para detetar ou corrigir factos indesejáveis que já tenham ocorrido. São considerados controlos à posteriori;*
- *Diretivos ou Orientativos – servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, isto é, para produzir efeitos “positivos”, porque boas orientações previnem que as más aconteçam;*
- *Corretivos – servem para retificar problemas identificados;*



➤ *Compensatórios – servem para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas da entidade.”*

O Quadro 1 apresenta exemplos relativos às tipologias de controlo preconizadas no âmbito dos organismos do SPA:

Quadro 1 - Tipos de Controlo

Preventivos	Detetivos	Corretivos	Orientativos	Compensatórios
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obrigar a duas assinaturas em todos os documentos;</li> <li>• Verificar a conformidade legal das despesas e receitas;</li> <li>• Confrontar as faturas com as guias de receção antes de autorizar o pagamento;</li> <li>• Verificar o processo de autorizações para a autorização e validação das despesas e receitas;</li> <li>• Verificar a exatidão matemática das faturas antes do pagamento;</li> <li>• Adotar um sistema de vigilância de controlo de entradas em fábrica.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elaborar reconciliações bancárias;</li> <li>• Efetuar conciliações de extratos de contas com terceiros;</li> <li>• Efetuar contagens físicas;</li> <li>• Observar a distribuição de salários numa base de amostragem;</li> <li>• Solicitar certidões de não dívida da Segurança Social e Autoridade Tributária no cumprimento da legislação em vigor;</li> <li>• Verificar os processos de aquisição ao abrigo do Código dos Contratos Públicos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Relatórios de artigos obsoletos;</li> <li>• Relatórios de atrasos de cobrança de dívidas;</li> <li>• Relatórios de atrasos de pagamento a fornecedores e outros credores;</li> <li>• Lista de reclamações de utentes e clientes.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estabelecer determinados requisitos para o recrutamento de pessoal;</li> <li>• Criar regulamentos internos da entidade;</li> <li>• Criar instruções para os documentos em circulação na entidade;</li> <li>• Criar manuais de procedimentos e fluxogramas das tarefas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O total dos salários processados pelo departamento de pessoal pode ser cruzado com o total dos créditos feitos à Segurança Social e à Autoridade Tributária pela contabilidade;</li> <li>• O valor das entradas registadas pelo armazém pode ser cruzado com a contabilidade através da conciliação da conta de compras;</li> <li>• O valor das entradas de dinheiro na conta 13 pode ser cruzada com os valores pedidos em PLC/STF .</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Morais e Martins (2013: 33)

Morais e Martins (2013: 34) preconizam cinco “áreas<sup>5</sup>” de atuação do CI definindo-os e descrevendo-os nos seguintes termos:

- 1) *“Controlo administrativo – exercício de autoridade, estrutura orgânica, poder de decisão e descrição de tarefas;*
- 2) *Controlos operacionais – planeamento, orçamento, contabilização e sistemas de informação, documentação, autorização, políticas e procedimentos, e métodos;*
- 3) *Controlos para a gestão dos recursos humanos – recrutamento e seleção, orientação, formação e desenvolvimento, e supervisão;*
- 4) *Controlos de revisão e análise – avaliação do desempenho, análise interna das operações e programas, revisões externas e outros;*
- 5) *Controlo das instalações e equipamentos – inspeção das instalações e equipamentos”.*

<sup>5</sup> As autoras referem no manual métodos, mas tendo em conta a descrição apresentada, a interpretação dada pelo presente trabalho de investigação refere-as como áreas.

De referir que, tendo em conta que estas áreas são apresentados para o CI do setor privado, não se encontra preconizado em nenhum deles a verificação da conformidade legal, tarefa indispensável a um CI na AP. No decorrer do presente trabalho, considera-se que a situação supramencionada deve ser incluída no método de controlo administrativo e/ou operacional, porquanto se entende que se está a verificar a competência para a autorização do ato, controlo administrativo, ou na verificação do enquadramento do ato, controlo operacional.

Por sua vez, Marçal e Marques (2011) preconizam somente a existência de três “áreas”<sup>6</sup>, sendo que o controlo da organização e o controlo dos procedimentos está devidamente enquadrado com as áreas de controlo administrativo e operacional das autoras ora citadas.

A terceira “área” que os autores estabelecem é o controlo dos sistemas de informação que “...*consustanciam-se nos dispositivos pelo quais a informação é produzida e fornecida aos responsáveis pela gestão, de forma que possa ser controlada, revista e usada*” (Marçal e Marques, 2011: 18).

### 1.3 Componentes do controlo

Na perspetiva do COSO<sup>7</sup>, são apresentadas cinco grandes componentes do controlo, a saber: ambiente de controlo; avaliação de risco; atividades de controlo; informação e comunicação; e monitorização.

Estas componentes são definidas da seguinte forma: “**Ambiente de Controle** – o alicerce de todos os outros elementos dos controles internos, que inclui os valores éticos e a competência dos funcionários da companhia; a **Avaliação de Riscos** – a identificação e a análise de riscos pertinentes que podem impedir o alcance dos objetivos do negócio; as **Atividades de Controle** – tarefas específicas para atenuar cada um dos riscos identificados anteriormente; a **Informação e Comunicação** – vias de informação que partem da administração para os funcionários e vice-versa; e o **Monitoramento** – a avaliação e a apreciação dos controles internos” (Deloitte, 2003: 4).

---

<sup>6</sup> Relativamente às áreas de controlo interno, Marçal e Marques (2011) identificam-nos como tipologias, mas de acordo com a descrição apresentada pelos autores, eles estão de acordo com os métodos identificados por Morais e Martins (2013), e definidos na presente investigação como áreas.

<sup>7</sup> De acordo com (Costa, 2010), a ISA 315 utilizou a Estrutura Conceptual Integrada de Controlo Interno aprovada pelo COSO.

As componentes do CI definidas pelo COSO são geralmente aceites e aplicadas por outras organizações internacionais e nacionais, registando-se a descrição dos temas efetuada por vezes de forma diferenciada, mas demonstrando uma concordância quanto aos princípios, formas e objetivos dos mesmos.

### 1.3.1 Ambiente de controlo

Para Costa (2010: 226), o ambiente de controlo

*“...inclui as funções de governação e de gestão e as atitudes, a consciência e as ações responsáveis pelas referidas funções em relação ao controlo interno da entidade e à sua importância para a mesma. O ambiente de controlo estabelece o tom de uma organização, influenciando a consciência de controlo dos seus membros.”*

A ISA 315 apresenta sete elementos para o ambiente de controlo, sendo caracterizados da seguinte forma por Whittington e Pany (2001: 243 e 244):

#### - Valores éticos e de integridade

*“A efetividade do controlo interno depende diretamente da integridade e dos valores éticos das pessoas que são responsáveis por criar, administrar e monitorar essa estrutura. A gestão deve estabelecer padrões de comportamento ético que desestimulem os funcionários de se envolverem em atos que seriam considerados desonestos, antiéticos ou ilegais. Para serem eficazes, essas Normas devem ser comunicadas de forma eficaz através de meios adequados, incluindo políticas oficiais, códigos de conduta, e pelo exemplo”<sup>8</sup>.*

#### - Compromisso com a competência

*“Os funcionários devem possuir as habilidades e conhecimentos essenciais para o desempenho do seu trabalho. Se os funcionários são carentes de habilidades ou conhecimentos, eles podem ser ineficazes no exercício de suas funções. Isto é especialmente crítico quando os funcionários estão envolvidos na prestação do controlo”<sup>9</sup>.*

---

<sup>8</sup> Tradução livre do autor: “The effectiveness of the internal control depends directly upon the integrity and ethical values of the personnel who are responsible for creating, administering, and monitoring that structure. Management should establish behavioral and ethical standards that discourage employees from engaging in acts that would be considered dishonest, unethical, or illegal. To be effective, these standards must be effectively communicated by appropriate means, including official policies, codes of conduct, and by example”.

<sup>9</sup> Tradução livre do autor: “Employees should possess the skills and knowledge essential to the performance of their job. If employees are lacking in skills or knowledge, they may be ineffective in performing their assigned duties. This is especially critical when the employees are involved in performing controls”.

### **- Participação dos responsáveis pela governação**

*“O ambiente de controle de uma organização é significativamente influenciado pela eficácia do seu conselho de administração ou da comissão de auditoria”<sup>10</sup>.*

### **- Filosofia de gestão e estilo operacional**

*“A filosofia de gestão e estilo operacional também se reflete na forma como a organização é administrada. Os controles internos de uma organização informal são muitas vezes implementados pelo contato cara-a-cara entre os funcionários e a administração. Numa organização mais formal estabelecem-se políticas escritas, relatórios de desempenho e relatórios de exceção para controlar as suas diversas atividades”<sup>11</sup>.*

### **- Estrutura organizacional**

*“Uma estrutura organizacional bem concebida fornece uma base para o planeamento, direção e controle de operações. Ela divide a autoridade, responsabilidades e deveres entre os membros de uma organização, lidando com questões como centralização Vs descentralização, tomada de decisão e devida segregação de funções entre os vários departamentos... A estrutura orgânica de uma entidade deve separar a responsabilidade da autorização de transações, dos registos das operações e da custódia de ativos”<sup>12</sup>.*

### **- Políticas e procedimentos de recursos humanos**

*“... políticas de gestão e práticas de contratação, formação, avaliação, promoção e compensação de funcionários têm um*

---

<sup>10</sup> Tradução livre do autor: “The control environment of an organization is significantly influenced by the effectiveness of its board of directors or the audit committee”.

<sup>11</sup> Tradução livre do autor: “Management's philosophy and operating style also is reflected in the way the organization is managed. Internal controls in an informal organization are often implemented by face-to-face contact between employees and management. A more formal organization will establish written policies, performance reports, and exception reports to control its various activities”.

<sup>12</sup> Tradução livre do autor: “A well-designed organizational structure provides a basis for planning, directing, and controlling operations. It divides authority, responsibilities, and duties among members of an organization by dealing with such issues as centralized versus decentralized decision making and appropriate segregation of duties among the various departments...The organizational structure of an entity should separate responsibilities for authorization of transaction, recordkeeping for transactions, and custody of assets”.

*efeito significativo sobre a eficácia do ambiente de controlo... Políticas eficazes de recursos humanos, muitas vezes podem atenuar outras deficiências no ambiente de controlo”<sup>13</sup>.*

#### **- Definição de autoridade e responsabilidades**

*“Dentro de uma organização, o pessoal precisa de ter uma compreensão clara das suas responsabilidades e das regras e regulamentos que regem as suas ações. Portanto, para melhorar o ambiente de controlo, a gestão desenvolve as descrições do trabalho do empregado e define com clareza a autoridade e responsabilidade dentro da organização. As políticas também podem ser estabelecidas descrevendo as práticas negociais, o conhecimento e experiência do pessoal-chave, bem como a utilização de recursos”<sup>14</sup>.*

### **1.3.2 Avaliação de riscos**

O segundo componente do CI é a avaliação do risco, entendendo-se que esta avaliação se refere ao risco do negócio, ou seja, ao risco do exercício da atividade da organização.

*“A administração deve identificar e analisar cuidadosamente os fatores que afetam o risco e que podem colocar os objetivos da organização inatingíveis, e de seguida tentar gerir esses riscos... Contudo, o âmbito da avaliação do risco da administração é mais abrangente na medida em que envolve a consideração dos fatores que afetam todos os objetivos da organização”<sup>15</sup> (Whittington e Pany, 2001: 247).*

---

<sup>13</sup> Tradução livre do autor: “... management's policies and practices for hiring, training, evaluating, promoting, and compensating employees have a significant effect on the effectiveness of the control environment... Effective human resource policies often can mitigate other weaknesses in the control environment”.

<sup>14</sup> Tradução livre do autor: “Personnel within an organization need to have a clear understanding of their responsibilities and the rules and regulations that govern their actions. Therefore, to enhance the control environment, management develops employee job descriptions and clearly defines authority and responsibility within the organization. Policies also may be established describing appropriate business practices, knowledge and experience of key personnel and the use of resources”.

<sup>15</sup> Tradução livre do autor: “Management should carefully identify and analyze the factors that affect the risk that the organization's objectives will not be achieved, and then attempt to manage those risks... However, the scope of management's risk assessment is more comprehensive in that it involves consideration of factor that affect all of the organization's objectives”.

Ainda segundo os mesmos autores, complementado com o referido por (Costa, 2010), são apresentados os seguintes exemplos de riscos:

- *“Alterações na estrutura organizacional e nos seus procedimentos;*
- *Alterações no mapa de pessoal;*
- *Alteração ou implementação de um novo sistema de informação;*
- *Rápido crescimento da organização;*
- *Alterações tecnológicas com impacto nos processos de produção;*
- *Introdução de novos produtos, negócios ou processos;*
- *Reestruturações da entidade;*
- *Internacionalização;*
- *Novos métodos contabilísticos”.*

### **1.3.3 Atividades de controlo**

A utilização de múltiplas atividades de controlo, conforme o preconizado por (Emmanuel et al., 1990), reforça a fiabilidade do CI, podendo assim interagir com o modelo organizacional existente na entidade, controlá-lo em diversas perspetivas e extrair desse controlo informação que contribua para a melhoria do processo organizacional existente.

#### Breve descrição

As atividades de controlo para (Emmanuel et al., 1990) situam-se em quatro níveis, a saber: anulação dos problemas de controlo, resultados do controlo, ações de controlo e o controlo pessoal. Devem ser entendidas como uma ferramenta que permite moldar e ajustar comportamentos às performances e objetivos delineados pela organização.

Para estes autores, um dos problemas das atividades de controlo é a falta de automatização dos sistemas, ou seja, a não substituição das tarefas e funções realizadas por colaboradores por sistemas informáticos, máquinas ou outras soluções equiparadas, reduzindo ou eliminando assim o risco associado ao comportamento humano. Tendo em conta que estamos a analisar o SPA, que se caracteriza sobretudo por organismos prestadores de serviços, esta solução apresenta limitações.

No entanto, em Portugal, tem que se destacar a introdução de medidas de *eGovernment* como é o caso das plataformas *on-line* de contratação pública Vortal e GATEWIT (entre outras), constituindo uma alternativa de futuro, reduzindo a forte

componente de recursos humanos (RH) inerente à atividade de serviços e, espera-se que contribua para a redução dos riscos associados aos procedimentos.

Outra das limitações das atividades do CI pode advir da diversidade de atividades exercidas por uma entidade. Segundo os autores referidos, a entidade deve centrar o seu foco de ação nas atividades que ela domina e que esteja confiante na sua realização e controlo. Esta referência entronca na limitação referida pelo (Tribunal de Contas, 1999), que refere que o CI não está preparado para as transações pouco usuais.

Quanto ao nível controlo de resultados, esta é uma atividade mensurável, sendo o seu controlo dependente das ações que possam ser mensuráveis, tais como, contabilidade orçamental, contabilidade patrimonial, processos solucionados, tempos de execução. O perigo do controlo por resultados é o excessivo foco que, por vezes, é colocado nesta análise, descuidando outros fatores também importantes para a análise, como é o caso da qualidade e satisfação com o serviço, situações de difícil mensuração.

O nível ações de controlo, pode ser subdividido em constrangimentos comportamentais, pré-revisão das ações e controlo das ações contabilísticas (Emmanuel et al., 1990). Por constrangimentos comportamentais entendem os autores as ações que limitam o comportamento humano, tal como, o depósito do dinheiro do fundo de maneiio em cofre fechado.

Relativamente à pré-revisão das ações, entendem os autores como a observação do trabalho dos outros e a correção, caso necessário, das ações que estão a ser desenvolvidas, de preferência antes do seu término. O controlo das ações contabilísticas preconiza o controlo dos movimentos de registo efetuados pelos colaboradores da área financeira.

Por fim, entendem os autores que o controlo pessoal tem duas vertentes: o primeiro, o autocontrolo individual de cada colaborador perante as funções, ações e responsabilidades que lhe estão atribuídas; e o segundo, o controlo social, derivado da pressão exercida por grupos sociais e expectativas de determinados comportamentos que tais grupos esperam e que os colaboradores se sentem obrigados a cumprir.

Uma das medidas de gestão normalmente utilizada na gestão dos RH é a rotatividade de funções entre os colaboradores. Esta rotatividade não deixa criar hábitos e vícios de forma na ação dos seus colaboradores, mas também tem o perigo de não permitir uma especialização das funções dos mesmos.

As atividades de controlo exercidas no âmbito do CI não devem ser um fim em si mesmas; elas devem ser entendidas como uma forma evolutiva do sistema de controlo

que, com a experiência granjeada e o decorrer do tempo da sua operacionalização, deve preconizar uma constante evolução e adaptação das atividades de controlo às tarefas e ações da organização, bem como aos objetivos pretendidos pela sua direção.

Esta capacidade de adaptação das atividades do CI permite segundo Emmanuel et al., (1990), coordenar e adaptar o foco e a ênfase que é dada a cada atividade com os objetivos superiores da organização, permitindo a modelagem comportamental dos atores no desempenho das suas tarefas aos intuítos pretendidos pela organização.

Por seu lado, Costa (2010: 225 e ss.) considera cinco os procedimentos intervenientes nas atividades de controlo, a saber: *“autorização; revisão da execução; processamento da informação; controlos físicos e segregação de funções”*.

Para o autor, *“alguns destes procedimentos fazem parte do chamado controlo das operações, o qual tem fundamentalmente a ver com a sequência das mesmas, ou seja o ciclo de autorização/aprovação/execução/registo/custódia, de acordo com os critérios estabelecidos”*.

Na presente investigação, considerou-se a segregação de funções como uma das características do CI, conforme o também preconizado pelo TdC, ao contrário do preconizado por (Costa, 2010) que considera a segregação de funções como uma atividade do controlo.

Para se desenhar, avaliar ou implementar atividades de controlo, é necessário ter conhecimento das vantagens e desvantagens inerentes à atividade que se pode utilizar, pelo que abordar-se-á estes preceitos que poderão influenciar o modelo final.

Uma das quatro vantagens reconhecidas por (Emmanuel et al., 1990) é o estabelecimento de uma ligação direta entre o controlo e o objeto do controlo, isto é, o sistema de controlo exerce a sua ação diretamente sobre o objeto que está a ser controlado de forma objetiva e direta, através das técnicas de controlo. O controlo não é exercido de forma abstrata.

Outra das vantagens reconhecidas pelos autores é o desenvolvimento das atividades de controlo como uma excelente fonte de informação relativamente ao nível organizacional que cada entidade possui, podendo esta informação contribuir para a melhoria da organização e dar também um contributo para a circulação de informação dentro do organismo, bem como uma ideia clara dos fluxogramas processuais existentes.

O controlo da ação, quer seja efetuada de forma preventiva, quer seja efetuada *à posteriori*, permite melhorar os procedimentos, através da correção da ação. Assim, o controlo da ação pode revelar-se como uma preciosa ajuda para a elaboração dos planos



de formação e, assim, suprir as carências técnicas ou de habilitações que possam existir na organização.

Por sua vez, o controlo das operações contabilísticas permite aprofundar o conhecimento sobre a organização, tendo em conta que a maioria das tarefas e funções de uma organização tem reflexo nesta área, quer seja direto (e.g. aquisição de um equipamento), quer seja indireto (e.g. os custos com pessoal associados ao desenvolvimento de um projeto).

Em (Emmanuel et al., 1990), apresentam-se também vantagens relativamente ao controlo por objetivos, sendo que a primeira vantagem enumerada é a influência sobre o comportamento dos colaboradores. A tentativa de atingir objetivos, melhora a performance dos colaboradores, aumenta os níveis motivacionais e foca a sua atenção nos objetivos a atingir.

Outra das vantagens enumeradas é o controlo por objetivos permitir complementar e valorizar o controlo da ação, isto é, as ações podem ser desempenhadas dentro do que está previamente descrito e estabelecido, mas podem não atingir os objetivos a que a organização se propôs. Nesta temática, o controlo de resultados permite aferir da concretização dos resultados pretendidos.

Por fim, o CI efetuado pelo controlo de resultados é normalmente pouco dispendioso e pode reverter em ganhos organizacionais e financeiros para o organismo.

Para (Emmanuel et al., 1990) também existem desvantagens nas atividades dos sistemas de controlo, concretizando-se nas desvantagens das atividades de controlo e desvantagens nos controlos por resultados.

Deste modo, devido à disparidade de atividades existentes numa organização, por vezes as ações do CI não centram a sua ação nas atividades principais da entidade, ou por outro lado, ao querer abarcar todas, acaba por dispersar a sua ação sem o retorno devido. Não obstante esta posição dos autores, a definição de prioridades na ação pode minorar esta situação, estabelecendo para as atividades principais ações de CI permanentes, e para as atividades secundárias ações de controlo aleatórias e espaçadas no tempo.

A segunda desvantagem apontada pelos autores é que o controlo das atividades desencoraja a criatividade. Nestes casos, os colaboradores adotam muito uma postura “*by the book*”, segundo as regras, reduzindo-lhes a capacidade de resposta e a facilidade e autonomia com que poderiam ultrapassar certos obstáculos no normal exercício das suas funções.

Como terceira desvantagem é apresentado o custo inerente ao sistema de controlo das atividades, ou seja, enquanto este é alvo do controlo, aquela atividade aumenta o seu custo de realização (relação custo/benefício).

Por fim os autores apresentam-nos a desmotivação que o ato do controlo provoca em alguns colaboradores - perante a situação de um controlo permanente, muitos colaboradores sentem-se intimidados nos seus comportamentos e reduzidos nas suas autonomias e criatividade.

Relativamente às desvantagens relacionadas com as atividades de controlo de resultados, se os indicadores forem pobres ou os resultados pretendidos forem pobres, a ação pode ser posta em causa. Aos indicadores, é exigido que sejam congruentes, precisos, fiáveis, objetivos e compreensíveis e, ainda, que versem sobre o controlo e influência que os colaboradores exercem sobre a ação; caso contrário o objetivo da sua utilização não atinge os fins a que se destina.

Na última desvantagem apresentada por (Emmanuel et al., 1990), apresentam o estabelecimento dos resultados-alvo como um possível motivo da desmotivação dos colaboradores, entendendo que os resultados-alvo devem ser desafiadores, mas considerando que têm uma probabilidade inferior a 50% de serem atingidos.

Ainda no que diz respeito a esta desvantagem, é de referir, que muitas das organizações utilizam estes resultados alvo a atingir como uma política de comunicação e divulgação dos objetivos da empresa, sendo que no que diz respeito ao controlo dos mesmos, este fator deve ser tido em conta.

#### **1.3.4 Sistemas de informação**

Para o COSO (1994: 59)<sup>16</sup> *“As informações pertinentes devem ser identificadas, capturadas e comunicadas dentro dos prazos e de forma que capacite as pessoas a assumir as suas responsabilidades. Os sistemas de informação produzem relatórios, contendo informações operacionais, financeiras e relacionadas à conformidade (legal), que tornam possível executar e controlar a atividade”*.

Nesta perspetiva, em qualquer organização os sistemas de informação são uma peça chave. Este sistema processa, compila e fornece dados de toda a organização, sendo

---

<sup>16</sup> Tradução livre do autor *“Pertinent information must be identified, captured and communicated in a form and timeframe that enables people to carry out their responsibilities. Information systems produce reports, containing operational, financial and compliance-related information, that make it possible to run and control the business”*.

necessário também avaliá-lo para aferir da sua própria fiabilidade, permitindo apurar responsabilidades se for o caso.

Como principal fornecedor de informação encontra-se o sistema contabilístico, que segundo Whittington e Pany (2001: 248) deve<sup>17</sup>:

- 1) *“Identificar e registar todas as transações válidas;*
- 2) *Descrever tempestivamente as transações com detalhe suficiente para permitir a sua classificação adequada para as demonstrações financeiras;*
- 3) *Mensurar o valor das operações de forma a permitir o registo do seu valor monetário adequado nas demonstrações financeiras;*
- 4) *Determinar o período de ocorrência das transações para permitir o registo das mesmas no período contabilístico apropriado.*
- 5) *Apresentar adequadamente as transações e informações relacionadas nas demonstrações financeiras”.*

Alguns dos pressupostos aqui enumerados pelos autores têm extensão na adoção dos princípios contabilísticos geralmente aceites por parte das organizações. Deste modo, destaca-se que o cumprimento por parte das organizações do preconizado pelos princípios contabilísticos é um garante da fiabilidade do sistema de informação contabilística.

Neste particular, e tendo em conta o âmbito do presente trabalho de investigação destaca-se os princípios da materialidade, da especialização e da continuidade, vertidos no ponto 3 do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

Acresce referir, que os autores supramencionados consideram ainda que o sistema de informação contabilístico deve incluir um plano de contas, informações sobre as políticas contabilísticas adotadas e sobre os procedimentos. Em Portugal, em virtude da adoção e regulação legislativa efetuada, esta informação é obrigatória pelo POCP (pontos 2.4 e 2.5) ou, no caso do plano de contas, o mesmo o fornece, sendo somente possível efetuar o desdobramento de contas.

As organizações não podem descuidar a qualidade da informação de outras componentes, nomeadamente a comunicação interna e a comunicação externa. A

---

<sup>17</sup> Tradução livre do autor: “1. Identify and record all valid transactions. 2. Describe on a timely basis the transactions in sufficient detail to permit proper classification of transactions for financial reporting. 3. Measure the value of transactions in a manner that permits recording their proper monetary value in the financial statements. 4. Determine the time period in which transactions occurred to permit recording of transactions in the proper accounting period. 5. Present properly the transactions and related disclosures in the financial statements”.

qualidade da comunicação é um fator importante para reduzir interpretações errôneas dos objetivos e atividades a desenvolver pela organização e colaboradores.

### 1.3.5 Monitorização

Para Whittington e Pany (2001: 251)<sup>18</sup>

*“Monitorização, o último componente do controlo interno, é um processo que avalia a qualidade do controlo interno ao longo do tempo. É importante monitorizar o controlo interno para determinar se ele está a funcionar conforme o esperado e se são necessárias modificações. A monitorização pode ser alcançada através da realização de atividades permanentes ou por avaliações aleatórias. Atividades de monitorização permanentes incluem atividades de supervisão e gestão realizadas regularmente, como contínuo acompanhamento de reclamações de clientes, ou rever a razoabilidade de relatórios de gestão. As avaliações aleatórias monitorizam as atividades que são realizadas numa base não rotineira, tais como auditorias periódicas por parte dos auditores internos.”*

Costa (2010: 232) apresenta três exemplos de monitorização referidos na ISA 315:

- 1) *“Verificar se as reconciliações bancárias estão a ser feitas tempestivamente;*
- 2) *Verificar se as vendas estão a ser feitas de acordo com as políticas aprovadas; e*
- 3) *Verificar se o departamento jurídico supervisiona o cumprimento das políticas relativas a práticas éticas ou negociais”.*

## 1.4 Controlo Interno Vs Auditoria Interna

Segundo Stamp e Moonitz (1978 apud Costa 2010: 50), apresentam a seguinte definição de auditoria

*“é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de expressar uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as*

---

<sup>18</sup> Tradução livre do autor: “Monitoring, the last component of internal control, is a process that assesses the quality of the internal control over time. It is important to monitor internal control to determine whether it is operating as intended and whether any modifications are necessary. Monitoring can be achieved by performing ongoing activities or by separate evaluations. Ongoing monitoring activities include regularly performed supervisory and management activities, such as continuous monitoring of customer complaints, or reviewing the reasonableness of management reports. Separate evaluations are monitoring activities that are performed on a nonroutine basis, such as periodic audits by the internal auditors”.

*demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com normas de contabilidade geralmente aceites. O objetivo da opinião do perito independente, a qual deve ser expressa em termos positivos ou negativos, é emprestar credibilidade às demonstrações financeiras (cuja responsabilidade pela sua preparação cabe ao órgão de gestão)”.*

Para IFAC, (2009 apud Costa 2010: 51) “...o objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos utilizadores interessados nas demonstrações financeiras”.

Outra forma de expor a auditoria interna é apresentada por Marçal e Marques (2011: 69) como “A atividade de auditoria interna, consiste em fornecer análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativas às atividades examinadas, incluindo a promoção de um controlo eficaz a custo razoável”.

Whittington e Pany (2001: 776) descrevem as funções desempenhadas pelos auditores internos de uma organização como

*“O objetivo dos auditores internos é o de assistir os membros de uma organização no cumprimento eficaz das suas responsabilidades, fornecendo-lhes análises, avaliações, recomendações e conselhos. No exercício das suas funções, os auditores internos podem pensar que fazem parte da organização do controlo interno. Eles pertencem a um nível superior de controlo, que funciona através da medição e avaliação da eficácia de outros controlos.”<sup>19</sup>.*

Por seu turno, Marçal e Marques (2011) consideram que os auditores internos têm por missão revelar as fraquezas das organizações, determinar as causas que provocam essas debilidades e avaliar as consequências que possam advir dessa falta de solidez. Outro dos aspetos referidos é o de oferecer soluções para as fragilidades detetadas, de modo a que os responsáveis possam tomar a decisão mais adequada.

Deste modo, Morais e Martins (2013) consideram que a auditoria interna é um processo efetuado pelos quadros internos de uma organização, organizados sob a égide da autoridade máxima da organização e reportando diretamente a este órgão.

---

<sup>19</sup> Tradução livre efetuada pelo autor “The objective of the internal auditor is to assist members of an organization in the effective discharge of their responsibilities by furnishing them analyses, appraisals, recommendations, and counsel. In performing these functions, internal auditors can be thought of as a part of the organization’s internal control. They represent a high-level control that functions by measuring and evaluating the effectiveness of other controls”.

Conforme pode ser verificado pelas definições apresentadas para o CI, existe um conjunto de círculos comuns entre o CI e a auditoria interna, destacando-se essencialmente as seguintes diferenças:

- A auditoria interna é uma atividade de consultadoria enquanto o CI verifica os procedimentos;
- A auditoria interna interpreta, avalia e efetua recomendações sobre o objeto da sua ação, enquanto o CI se limita a verificar e validar dados, processos, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- A auditoria interna utiliza como fonte de informação os dados provenientes do CI e avalia e controla os processos e procedimentos do CI.

Deste modo, podemos inferir que o processo de auditoria interna é um processo mais lato que o CI, introduzindo fatores como a avaliação, interpretação e recomendação de ações ao órgão máximo da organização.

## 2 Sistema de Controlo Interno

Relativamente ao termo Sistema de Controlo Interno tem que se começar por referir, que na literatura, os termos CI e SCI são usados de forma indiscriminada, sendo a diferenciação do seu uso efetuada pelo contexto da utilização, ou seja, quando se fala em ações concretas o termo e significado utilizado é o CI, e quando se refere a um conjunto de ações concebidas como um todo, o termo e significado é o SCI.

De referir ainda sobre este tema, que o IFAC para um melhor esclarecimento da utilização destes termos, estabelece em (IFAC, 2012: Appendix A) que o termo CI pode ter vários significados, tais como, SCI.

O Tribunal de Contas define um **Sistema** de forma geral como:

*“Conjunto dos elementos da entidade, ligados entre si, para alcançar um objetivo. Um sistema inclui as informações recebidas, as operações realizadas, os recursos utilizados para a execução dessas operações, os resultados, bem como os seus efeitos sobre o exterior. Por outro lado, inclui a organização que orienta todos os elementos para garantir os resultados previstos”.* (Tribunal de Contas, 1999: Anexo I ponto 125)

Por sua vez, o Banco de Portugal através do seu Aviso n.º 5/2008, de 25 de junho, define no seu artigo 2.º o SCI como *“o conjunto das estratégias, sistemas, processos, políticas e procedimentos definidos pelo órgão de administração, bem como das ações empreendidas por este órgão e pelos restantes colaboradores da instituição”*.

No regime jurídico português, o SCI é enquadrado pelo Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, que define no seu preâmbulo o SCI como: *“...um modelo articulado, integrado e coerente, estruturado em três níveis, com definição das entidades responsáveis e dos princípios fundamentais de atuação, que habilitem a uma melhor coordenação e utilização dos recursos afetos à função controlo”*, ou seja, este diploma não só define o SCI como estabelece a sua estrutura para o Estado português.

Face ao exposto, no presente trabalho de investigação, entende-se como SCI o conjunto de ações do CI realizadas de forma agregada e estruturada entre si, sobre os processos, procedimentos e políticas de uma organização, realizadas nas organizações pelos seus dirigentes e colaboradores, por forma a garantirem uma maior fiabilidade, adequabilidade e conformidade das ações, melhorando e garantindo a informação e a sua prestação.

## 2.1 Características e requisitos de um Sistema de Controlo Interno

O SCI é caracterizado por um conjunto de aspetos que lhe dão corpo e de acordo com (Tribunal de Contas, 1999) e (Marçal e Marques, 2011), são cinco as principais características de um SCI, a saber: a segregação de funções; definição de autoridade e responsabilidade; controlo das operações; competência do pessoal; e registo dos factos.

A segregação de funções enquanto medida de controlo

*“... baseia-se na separação de funções incompatíveis entre si. Tendo assim como finalidade, evitar que sejam atribuídas à mesma pessoa duas ou mais funções concomitantes com o objetivo de impedir ou pelo menos dificultar a prática de erros, irregularidades ou a sua simulação” (Marçal e Marques, 2011: 15).*

A segregação de funções cruza-se com outra das características do SCI também mencionadas, a definição de responsabilidades, ou seja, com a segregação de funções pretende-se que uma pessoa seja responsável pela execução de uma operação, operação essa que deverá estar identificada nos fluxogramas de atividades da organização e no manual de procedimentos, não se correndo assim o risco de mais de uma pessoa intervir na mesma fase do processo, impossibilitando, caso seja necessário, o apurar de responsabilidades.

Como exemplo, no procedimento do ciclo de despesa, a pessoa que efetua os registos do processo da despesa, cabimento e compromisso, não deve ser a mesma que autoriza a despesa.

*“A definição de autoridade e delegação de responsabilidades dentro de uma empresa – ... tem como objetivo fixar e limitar dentro do possível, as funções de todo o pessoal...” (Costa, 2010: 226), sendo que a definição de autoridade e responsabilidade deve estar gizada num plano, identificando a autoridade funcional de cada elemento e atribuindo a responsabilidade inerente a cada função, (Marçal e Marques, 2011). Com efeito, para um SCI não basta somente identificar a autoridade e responsabilidade, a mesma deve estar vertida num plano para que possa ser conhecida por todos, e verificada e controlada por quem possuir essa responsabilidade.*

(Marçal e Marques, 2011: 15) definem o controlo das operações como consistindo *“... na verificação ou conferência das operações, a qual por obediência ao princípio da segregação de funções (...), deve ser efetuado por pessoa diferente das que intervieram na sua realização ou registo”.*



Outra das características referidas em (Marçal e Marques, 2011) diz respeito às habilitações e competências técnicas necessárias para o desempenho das ações do CI, acrescentando-se que para o desempenho das referidas funções é necessário também um profissional que tenha qualificações, experiência e um determinado perfil.

O desempenho das ações do CI normalmente não é bem aceite pelos colegas, gerando por vezes momentos de tensão e conflito. Para obstar a esta situação é necessário um profissional que desempenhe a função com rigor, honestidade, integridade, pouco influenciável e com personalidade forte, revelando também um espírito didata na proposta de correção das anomalias detetadas e não um percursor de qualquer tentativa de ação incriminatória.

Todas as características enumeradas até ao momento são essenciais ao SCI mas não se pode deixar de referir que em todos os momentos é necessário verificar o registo dos factos. *“A aplicação deste princípio relaciona-se com a forma como as operações são relevadas na contabilidade que deve ter em conta a observância das regras contabilísticas aplicáveis e os comprovantes ou documentos justificativos”* (Tribunal de Contas, 1999: 50).

Acrescenta-se ainda *“Também se destina a assegurar uma conveniente verificação da ligação entre os diferentes serviços, a acelerar o processo de registo das operações e a fornecer com rapidez, precisão e clareza aos responsáveis os elementos informativos de que carecem no exercício da sua atividade gestora.”* (Tribunal de Contas, 1999: 50).

Consubstanciando estas características, (Marçal e Marques, 2011) consideram essencial que o SCI possua requisitos para dar corpo ao sistema. (Morais e Martins, 2013: 31) apresentam nove requisitos que influenciam o SCI, que são:

- 1) *“Objetivos e planos bem definidos, seguindo a filosofia de gestão;*
- 2) *Estrutura organizativa sólida (existindo adequada segregação de funções), facilitando o fluxo da informação, com estrutura orgânica adequada para um controlo efetivo;*
- 3) *Procedimentos efetivos e documentados: controlo das operações diárias e forma de assumir riscos, bem como, reação a falhas de controlo ou fraudes;*
- 4) *Sistemas de autorização e registo, definindo os limites de autoridade e responsabilidades associadas ao controlo e estabelecendo níveis de relatórios;*
- 5) *Compromisso de qualidade e competência, efetuando recrutamento com base na competência e honestidade, definindo adequadamente as tarefas, formação e supervisão;*

6) *Órgão de supervisão e vigilâncias que oriente e questione os responsáveis pelos planos e performance;*

7) *Integridade e divulgação de valores éticos, penalizando comportamentos indevidos, após a adequada divulgação do código de conduta, e reação a comportamentos antiéticos;*

8) *Incentivos e tentações, incluindo metas realísticas e incentivadoras, bem como pressões para atuações menos corretas ou comportamentos desonestos;*

9) *Políticas e práticas do pessoal, incluindo planos de sucessão, avaliações formais e política de remunerações associada ao processo de avaliação”.*

Perante os requisitos supramencionados para dar corpo ao SCI, refere-se ainda alguns dos preconizados em Marçal e Marques (2011: 16):

➤ *“Uma boa segregação de funções, implica separação de funções incompatíveis entre si;*

➤ *Rotação de funcionários, reduz a oportunidade de fraudes, eros de forma, e ainda possibilita o surgimento de novas ideias de trabalho, eliminando a rotina;*

➤ *Registo metódico dos factos, o registo das operações deve observar as regras aplicáveis e basear-se em documentação adequada e fidedigna”.*

Em (Tribunal de Contas, 1999) acrescenta-se ainda que deve ser proporcionada formação permanente aos colaboradores, podendo este requisito ser diretamente relacionado com o ‘Princípio da Definição de Autoridade e Responsabilidade’, visto que, se um funcionário não tem a formação adequada com as funções e responsabilidades que lhe estão investidas, dificilmente pode ser responsabilizado pelos atos praticados com a autoridade que lhe foi conferida.

## **2.2 Conceção de um Sistema de Controlo Interno**

Para a **conceção** de um sistema de controlo devem ser tidas em conta as diversas possibilidades de combinações das atividades de controlo apresentadas anteriormente que possam atingir da melhor forma os objetivos do SCI. Para esse efeito, não é necessário utilizar obrigatoriamente todas as combinações possíveis, devendo sempre ter-se em perspectiva a relação custo/benefício do controlo que se está a efetuar.

Por vezes, a execução de determinada verificação implica custos de tal ordem elevados em relação ao aumento do controlo obtido, que para a organização é preferível não o efetuar. Este limite, entre o que é aceitável e desejável e o que se torna excessivo, deve ser definido pelos órgãos de diretivos das organizações

**Na concepção** de um SCI o conhecimento da atividade da organização é essencial, bem como a capacidade de adaptação das atividades de controlo às ações específicas desempenhadas dentro das organizações, quer pelos seus colaboradores, quer possivelmente pelo recurso à prestação de serviços externos que a entidade possa recorrer, e que devem também ser controlados.

Um dos objetivos a ter em conta é a abrangência da implementação a toda a organização do SCI, pretendendo-se que o mesmo envolva todas as atividades e tarefas de uma organização e não se restrinja somente às atividades contabilísticas ou às atividades administrativas, mas também à verificação da boa gestão.

Outro dos fatores importantes para delinear **a concepção** do SCI que se quer implementar, é o conhecimento dos fatores críticos de sucesso para a organização segundo (Emmanuel et al., 1990). Ao conhecer estes fatores, o modelo pode delinear um sistema de controlo assente em diversas prioridades e ações, tendo em conta a importância que cada atividade a ser controlada representa na orgânica da organização.

Deste modo, pretende-se que o sistema de controlo se debruce de uma maneira especial sobre os fatores críticos de sucesso da organização, para poder garantir assim com maior precisão a concretização dos objetivos a que a organização se propõe.

Para (Emmanuel et al., 1990), o primeiro passo **da concepção** de um sistema de controlo é a identificação de que existe um problema, ou seja, para o CI é necessário a identificação dos riscos de insucesso das ações para posteriormente delinear a estratégia de controlo.

A mensuração deve ser um dos fatores a incluir **na concepção** do sistema, tendo em conta a maior facilidade com que se pode mensurar os resultados da contabilidade orçamental ou patrimonial, devem ser criados indicadores de mensuração pela organização noutras áreas, tais como medição dos tempos de execução, mensuração do número de processos executados, etc..

Neste aspeto, o modelo preconizado deve, segundo (Emmanuel et al., 1990) definir a dimensão dos resultados e estabelecer performances padrão a ser atingidas, permitindo assim o controlo e a validação dos resultados. Deve ser tido em conta que as ações a mensurar devem-se restringir-se àquelas sobre as quais as pessoas controladas exercem influência.

(Whittington e Pany, 1995) ainda preconizam a realização de testes substantivos como medida de controlo, como exemplo, pode-se referir a possibilidade de realizar

avaliações de mercado aos bens do imobilizado e comparar com os valores registados no sistema da contabilidade patrimonial.

### 2.3 Limitações do Sistema de Controlo Interno

Espera-se que o SCI possa transmitir uma confiança sobre os procedimentos das organizações, relativamente à prevenção, limitação, deteção e correção de erros e irregularidades que sejam passíveis de existir, aumentando a credibilidade da informação.

No entanto, não se pode dissociar que as limitações e constrangimentos do SCI também derivam das escolhas que foram efetuadas para a sua implementação, ou seja, quando se concebe um sistema, consoante as opções efetuadas, cada uma *per si* apresenta limitações e constrangimentos à ação a desenvolver no âmbito dos procedimentos de CI.

Deste modo, independentemente do SCI que cada organismo possa ter implementado, o (Tribunal de Contas, 1999: 52) refere as seguintes possíveis limitações de um SCI:

- *“A segregação de funções dificulta mas não pode evitar o conluio ou a cumplicidade;*
- *Os poderes de autorização de operações por parte daqueles a quem os mesmos foram confiados podem ser usados de forma abusiva ou arbitrária;*
- *A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua seleção e formação;*
- *A própria direção do organismo pode em muitos casos ultrapassar ou ladear as técnicas de controlo por si implantadas;*
- *O controlo interno tem em vista geralmente as operações correntes, não estando preparado para as transações pouco usuais;*
- *Por último, a própria existência do controlo só se justifica quando a relação custo/benefício é positiva, isto é, quando o custo de determinado procedimento não é desproporcionado relativamente aos riscos que visa cobrir”.*

De referir que os pontos acima enumerados, não só representam as possíveis limitações do SCI, como também representam o risco de falência do próprio sistema, colocando as suas credibilidade e integridade em causa.

Para (Emmanuel et al., 1990) a impossibilidade de mensurar determinadas ações é uma limitação do SCI, e mesmo nas mensuráveis, nem todas as atividades são objetivas e livres de enviesamento, oportunas, compreensíveis e precisas.

Acrescenta-se a este fator que, para o SCI poder funcionar em pleno, as organizações devem possuir fluxogramas e planos de ação devidamente discriminados com todas as ações a desempenhar (e não somente para as mensuráveis), por forma a poderem ser avaliadas as ações que não tenham forma de ser mensuráveis.

O órgão diretivo, por vezes, também é ele uma limitação ao SCI, visto a sua atuação poder balizar o raio de ação deste último, logo, decidir o que controlar, quando controlar, onde controlar e como controlar.

## 2.4 Avaliação do Sistema de Controlo Interno

O processo de avaliação do SCI deve ser entendido como parte do processo, e não como uma atividade independente e separada do mesmo. Ao avaliar o processo, as organizações adquirem a capacidade de monitorar o mesmo, permitindo-lhes introduzir alterações de melhoria ou de prevenção.

Nesta perspetiva, (Morais e Martins, 2013: 40) identificam quatro etapas para a condução de um processo de avaliação do SCI, numa perspetiva de avaliação por um auditor.

1) *“Descrição do sistema a fim de verificar a sua eficiência e se, efetivamente existem ou não procedimentos de controlo adequados”;*

2) *“Verificação da descrição do sistema, que consiste na obtenção da prova de que o sistema descrito pelo auditado reflete o que realmente existe, entre outras, pelas seguintes razões:*

a) *O auditor pode ter efetuado interpretação indevida das informações recebidas sobre a descrição dos sistemas;*

b) *O auditor pode ter sido induzido em erro pelo pessoal da entidade;*

c) *O auditor pode ter obtido unicamente uma informação parcial do sistema;*

3) *Execução de testes de conformidade, que consistem na avaliação preliminar da existência efetiva de controlo interno estabelecido em cada um dos subsistemas. É através desta avaliação que o auditor vai determinar a probabilidade do sistema do auditado produzir dados fiáveis;*

4) *Execução de testes substantivos com o objetivo de obter um grau de confiança razoável de que os procedimentos de controlo estão a ser aplicados de acordo com o pré-estabelecido”.*

(Morais e Martins, 2013: 41), propõem um quadro de avaliação (Quadro 2), no seguimento das componentes de controlo preconizadas pelo COSO.

Quadro 2 - Avaliação do Sistema de Controlo Interno

Componentes do controlo	Bem controlado A	Satisfatoriamente alto B	Satisfatoriamente baixo C	Oportunidades materiais para aperfeiçoamento D	Fraquezas Materiais E
Ambiente de controlo					
Avaliação de risco					
Atividade de controlo					
Informação e comunicação					
Supervisão					
Relatório:	Eficaz	Adequado	Problemas sérios	Divulgação	Adverso

Fonte: Morais e Martins (2013: 41)

## 2.5 Elaboração do relatório do Sistema de Controlo Interno

No exercício da atividade do CI, existem situações que ocorrem simultaneamente ao seu exercício, incorporando no seu imediato vantagens para a organização, tais como, correções efetuadas no desempenho de uma tarefa específica.

Mas o SCI não se pode limitar a estes benefícios, sendo que a elaboração de um relatório das atividades de CI realizadas pelo sistema trará, com certeza, outros benefícios, destacando-se desde logo o apoio à tomada de decisão por parte dos órgãos de gestão/direção.

(Morais e Martins, 2013: 42) apresentam cinco requisitos que devem ser incluídos num relatório do SCI:

- 1) *“Controlos relevantes – para a Direção, os controlos relevantes são os associados à obtenção de operações eficazes e eficientes, demonstrações financeiras fidedignas, cumprimento das leis e regulamentos, bem como a salvaguarda dos ativos;*
- 2) *Prazo – o relatório deve mencionar o período de cobertura da avaliação efetuada;*
- 3) *Pontos fracos importantes – a divulgação dos pontos fracos materialmente relevantes, respetivo impacto, ações corretivas tomadas e, ou planeadas e recomendações;*
- 4) *O processo de auditoria interna – estrutura usada para planear o processo de Auditoria Interna e avaliar se o controlo interno é adequado, incluindo o processo de agregação das Auditorias individuais, a fim de formar uma opinião global;*

5) *Alcance e conclusões – a opinião deve especificar claramente o alcance e as conclusões, identificando as limitações inerentes”.*

Em conformidade com o referido na descrição das atividades de CI, as autoras preconizam que

*“A operacionalidade, o relatório, os acordos e a proteção dos objetivos do controlo interno, devem ser explicados objetiva e metodosamente. Estas descrições podem mostrar, por exemplo, a necessidade de um trabalho mais extenso nalgumas áreas e menos profundidade noutras e, ou, mudanças no programa cíclico” (Morais e Martins, 2013: 43).*

De facto, o relatório do SCI é um precioso contributo para a tomada de decisão por parte dos órgãos de gestão, mas a sua minuciosidade pode também contribuir com informações adicionais para o enquadramento e compreensão dos problemas; pode ainda revelar a necessidade de novas áreas de intervenção ou mesmo a alteração ou correção de processos, ações, procedimentos e resultados.

Nesta temática *Morais e Martins (2013: 42)* descrevem que *“As implicações da forma como foi detetado o problema, a exposição ao risco ou a não deteção, devem ser avaliadas no relatório. Além disso, as ações corretivas e as atividades de Follow-up devem ser descritas pelo auditor interno”.* As autoras apresentam o seguinte quadro:

Quadro 3 - Exemplo de uma matriz de relatório para o SCI

<i>Facto</i>	<i>Riscos chave</i>	<i>Atividades de controlo apropriadas</i>	<i>Avaliação</i>
<i>Um indivíduo recebe as receitas de caixa, prepara e entrega os depósitos bancários e efetua os registos contabilísticos no diário da delegação de uma entidade. Esses depósitos são, em média, de 15.000 um por semana. Nenhum ato impróprio ou exceções foram descobertos no decorrer do trabalho</i>	<p><i>(a) Existe um risco significativo do empregado desviar documentos, sem que essa prática seja detetada;</i></p> <p><i>(b) Existe o risco associado à tentação, perigo físico que decorre dos outros descobrirem que são de sua exclusiva responsabilidade os fundos da delegação, podendo vir a culpá-lo se estes se perderem.</i></p>	<p><i>(a) Segregação de funções na recolha de dinheiro, preparação dos depósitos e sua contabilização;</i></p> <p><i>(b) Dupla responsabilidade na preparação e entrega dos depósitos; e</i></p> <p><i>(c) Supervisão e revisão de cada conjunto de tarefas.</i></p>	<p><i>(a) Quanto à adequação da conceção, o controlo do dinheiro é inadequado na delegação desta entidade;</i></p> <p><i>(b) Quanto à eficácia dos sistemas de controlo, não há prova de perda, apesar das limitações aos testes.</i></p>

Fonte: *Morais e Martins (2013: 44)*

O Tribunal de Contas (1999: 102 ss.) apresenta um conjunto de princípios aplicados aos relatórios de auditoria, que aqui se transpõem e se consideram compatíveis com os princípios que os relatórios do SCI devem incluir:

- **“ Abrangência**

*“Este princípio tem a ver com o conteúdo do relato que deverá mencionar os objetivos da auditoria, definir o seu alcance e descrever a metodologia utilizada.*

*Deverá incidir sobre áreas importantes contendo toda a informação relevante e necessária para a compreensão adequada e correta dos assuntos relatados e do que se recomenda.*

*Deverá incluir, ainda, as conclusões e expressar de forma inequívoca uma opinião sobre as constatações verificadas, quer sejam negativas ou positivas. Devem também ser mencionados os esforços desenvolvidos pelo organismo para corrigir quaisquer deficiências observadas”*

**- Clareza**

*“O relato deve ser facilmente inteligível e não conter ambiguidades. Deve ser redigido de forma clara e simples e os factos serem expostos de forma exata e lógica para facilitar a sua compreensão”*

**- Concisão**

*“O relato só deve ter a extensão necessária e suficiente para transmitir os factos verificados e os resultados a que o auditor chegou.*

*As observações e recomendações devem, portanto, ser referidas de forma sucinta, mas equilibrada, sem deixarem de refletir, se for caso disso, a existência de obstáculos ao exercício de uma gestão da atividade de forma económica, eficiente e eficaz”*

**- Objetividade**

*“O relato deve ser objetivo, isto é, elaborado com toda a imparcialidade. Para que tenha a maior credibilidade, o auditor deve apresentar os resultados de forma equilibrada e apropriada devendo evitar qualquer tendência para adjetivar observações”*

**- Persuasão**

*“O relato deve apresentar a informação considerada suficiente para justificar a validade das constatações, a razoabilidade das conclusões e o interesse das recomendações”*

**- Exatidão**

*“O relato deve ser exato e, para tal, a informação apresentada deve ser fiável. Nesta conformidade, as constatações e conclusões devem estar apoiadas em evidências competentes e relevantes, devidamente documentadas nos papéis de trabalho do auditor”*

**- Materialidade**

*“O relato não deverá conter referências a factos cuja materialidade financeira seja pouco relevante, considerando-se, em regra, como tais, aquelas cujo valor não ultrapasse o montante do salário mínimo nacional”*

Tendo em conta que estamos a abordar o relatório do SCI, no entendimento do presente trabalho de investigação, deve o órgão de gestão da organização definir o critério de materialidade, ou seja, definir o valor pelo qual um ‘desvio’ é considerado



materialmente relevante, quer em termos da análise financeira, quer para a análise administrativa, bem como para o controlo dos indicadores que estejam a ser utilizados pela organização.

***Tempestividade (oportunidade)***

*“O relato deverá ser emitido com prontidão para que a sua informação possa ser utilizada tempestivamente (...). É por isso essencial que no planeamento da ação se defina e delimite o prazo da entrega do relato da auditoria, ...”.*

A tempestividade da informação produzida pelo relatório é essencial. Mas, conforme o sugerido no ponto anterior, deve o órgão de gestão definir os prazos com que devem ser executadas as ações de CI, bem como os prazos para a produção do relatório referente a essas ações desenvolvidas.

De realçar, que diversas entidades internacionais, tais como o AICPA, preconizam a obrigatoriedade da emissão de um relatório anual sobre o CI, estando esta prática em linha com os critérios de rigor, transparência e *accountability* que se exige às organizações.



### 3 Enquadramento legal do Sistema de Controlo Interno

#### 3.1 O Sistema de Controlo Interno nas leis internacionais

Na análise da legislação internacional existente, relativamente ao SCI, tem de ser destacado a publicação por parte do governo americano da Lei de *Sarbanes-Oxley Act* (adiante designada por *SOX*) como resposta perante os diversos escândalos que ocorreram no setor financeiro e com o objetivo de reforçar a confiança dos investidores nos relatos que lhes eram disponibilizados pelas empresas (Morais e Martins, 2013).

Da lei supramencionada, destaca-se ainda segundo Deloitte (2003: 3) “...a boa governança corporativa e as práticas éticas do negócio não são mais requintes – são leis.”, deste modo, a lei de *SOX* veio atribuir um papel principal ao SCI e disponibilizando-o como um instrumento de garantia e confiabilidade dos relatos financeiros.

A secção 404 – Avaliação do CI pela gestão, que segundo Moraes e Martins (2013: 34/5) destacam:

- “uma declaração de responsabilidade da gestão acerca da conceção e manutenção de uma estrutura adequada de controlo interno e procedimento para o relato financeiro”
- “uma avaliação, à data do mais recente ano fiscal, da eficácia da estrutura de controlo interno e procedimentos de relato financeiro”.

A lei de *SOX* permite aos organismos adotar a sua estrutura e CI, que segundo (Deloitte, 2003), a maioria das organizações constrói esse sistema de acordo com o modelo preconizado pelo COSO.

O *Control Objectives for Information and Related Technology* (adiante designado por COBIT), de acordo com Moraes e Martins (2013) é o normativo de referência para controladores e auditores de sistemas tecnológicos, permitindo estabelecer avaliações em quatro etapas: controlar os processos de tecnologias de informação, avaliação do grau de satisfação (de acordo com core business da entidade); permissão da listagem dos procedimentos de controlo e considerações sobre as práticas de controlo.

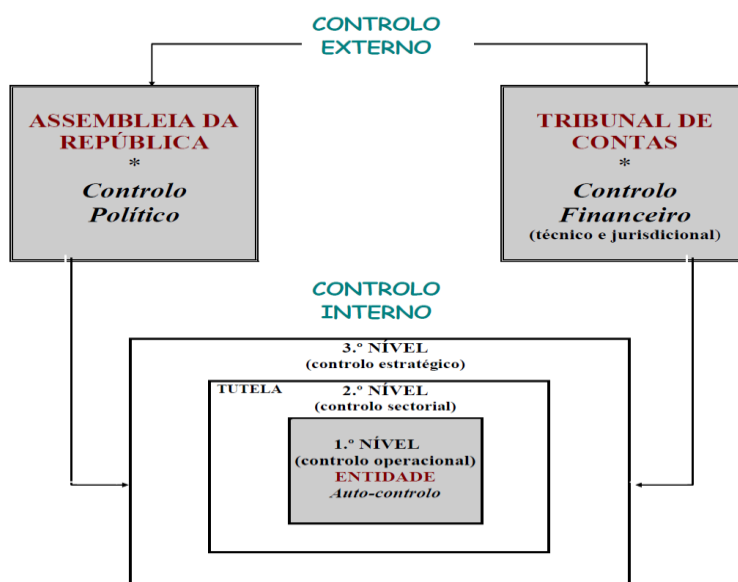
Ainda segundo Morais e Martins (2013), o Comité de Supervisão de Basileia<sup>20</sup> emanou em 1998 um documento onde apresenta as bases para o SCI, reforçando assim a importância deste mecanismo no panorama internacional. Posteriormente, em fevereiro de 2003, apresentou um documento de “*boas práticas para supervisão e gestão do risco operacional*” intitulado *Sound Practices for the Management and Supervision of Operational Risk*.

“Os princípios enunciados neste documento referem a criação de um sistema de controlo interno para reduzir/minimizar o risco operacional bem como a supervisão, efetuada pela função da auditoria interna” Morais e Martins (2013: 38).

### 3.2 O Sistema de Controlo Interno na Administração Pública em Portugal

No sistema jurídico português foi contemplado um SCI para a AP dividido em duas áreas, o controlo externo e o controlo interno, pelo Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho.

Figura 1 - Níveis de controlo do SCI da AP



Fonte: Tribunal de Contas (1999: 25)

Da primeira fazem parte, o controlo exercido pela AR (controlo político), o controlo exercido pelo TdC (controlo jurisdicional) e o controlo exercido pelo Tribunal

<sup>20</sup> Comité constituído em 1974 para regulamentar a supervisão bancária e constituído por dez governadores dos seguintes bancos centrais: Alemanha, Bélgica, Canadá, Espanha, Estados Unidos da América, França, Holanda, Itália, Japão, Luxemburgo, Suécia, Suíça e Reino Unido.

de Contas Europeu, órgão de superintendência a nível Europeu, também é designado como controlo jurisdicional (dentro dos limites e competências deste órgão).

Moreno (1999: 40) sublinha que

*“O controlo externo organiza-se e funciona fora de qualquer nível ou plano da gestão financeira pública; é independente de todos os órgãos do Estado e, em particular, do Governo, que é controlado; tem poderes de avaliação e pode utilizar e comandar o controlo interno; serve e está ao serviço, antes de mais, dos cidadãos e dos contribuintes, dos quais é o máximo garante e defensor da boa gestão dos dinheiros de que aqueles foram privados...”*

Perante a definição supracitada, devem ser distinguidos os vários conceitos que a compõem:

- 1) O controlo externo é exercido fora da esfera da gestão financeira pública, ou seja, ele deve ser autónomo e independente perante as finanças públicas;
- 2) O controlo externo deve ser independente de qualquer órgão do Estado, em especial, do Governo. Considerando que a AR é representada por partidos políticos, e que de entre estes, um ou mais partidos suportam o Governo em exercício de funções, a independência deste órgão face às relações existentes é questionável.
- 3) Tem a competência de avaliar o controlo interno exercido bem como a capacidade do comandar. Estas características estão vertidas na força de lei, mais concretamente nos artigos 58.º e 59.º da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO).
- 4) Por fim, expressa o autor uma intenção, que o controlo externo deve estar ao serviço dos cidadãos e dos contribuintes, servindo como um garante destes. Face ao exposto em 2, esta intenção pode sentir-se beliscada, ressalvando no entanto que o controlo externo é composto por outro órgão, o TdC, e quanto a este não nos sugere qualquer dúvida relativamente ao seu grau de independência efetiva, sem se ousar invocar qualquer tipo de relação menos clara, pois desconhecem-se.

O artigo 59.º da LEO estatui a Assembleia da República (AR) como o organismo com a competência para o exercício do controlo político do orçamento.

Em face da legislação vigente no ordenamento jurídico português, a mesma preconiza através do n.º 6 do artigo 58.º da LEO, que a competência do controlo jurisdicional da fiscalização do orçamento é efetuada pelo TdC.

Quanto ao controlo interno da AP, referindo-se a LEO como controlo administrativo, ele apresenta três níveis de intervenção, sendo o controlo operacional o primeiro nível (autocontrolo), o segundo diz respeito ao controlo setorial e o terceiro ao controlo estratégico.

Relativamente ao controlo interno da AP, Moreno (1999: 40) define-o como

*“O controlo interno organiza-se e funciona no interior da gestão financeira do Setor Público; está integrado nas estruturas organizatórias e dirigentes da Administração Pública; depende sempre, ao menos em última instância, do seu órgão de cúpula, o Governo, serve a gestão e os gestores financeiros públicos; constitui, hoje, uma função técnica de gestão, em paralelo com as de planeamento e de execução”.*

Em face da definição apresentada, destacam-se os seguintes conceitos:

1) Delimitação da área de abrangência do controlo interno da gestão financeira do SP. Acresce referir, que a importância da forma sobre a substância no SP, leva a que o controlo interno não seja só uma exclusividade da gestão financeira, mas também um processo de verificação da legalidade, regularidade e boa gestão.

2) Preconização de um sistema de autocontrolo existente nas estruturas da AP, situação reforçada pela legislação vigente.

3) O controlo interno exercido pelos organismos está dependente da tutela, das suas indicações e obedecendo aos seus objetivos. Nesta temática, deverá ser distinguido o grau de independência com que o auditor poderá efetuar o exercício da sua profissão, do estabelecimento dos objetivos do organismo inspetor.

Como exemplo, a decisão por parte do Governo, de efetuar-se uma auditoria transversal aos organismos do SPA para verificar a aplicação da Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso (LCPA), o auditor é independente na concretização da sua ação, mas a ação foi estabelecida pelo Governo.

4) Por fim, o autor destaca o controlo interno como uma ferramenta de gestão.

O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho entende que *“O controlo operacional consiste na verificação, acompanhamento e informação, centrado sobre decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de ações é constituído pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respetiva unidade.”*

De acordo com o preceituado na legislação vigente, o controlo operacional é o autocontrolo exercido pelos organismos sobre as ações que eles próprios desenvolvem, em consonância com o preceituado pelo Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho. Por sua vez, o n.º 5 do artigo 58.º da LEO define *“Os serviços ou instituições responsáveis pela execução orçamental... organizam e mantêm em funcionamento sistemas e procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento...”*

Ainda em referência a este artigo, refere n.º 2 do artigo 62.º da LEO

*“O sistema e os procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento a que se refere o n.º 5 do artigo 58.º devem ser sujeitos a auditoria no quadro do funcionamento do Sistema de Controlo Interno (SCI), à luz dos respetivos princípios de coordenação e tendo presentes os princípios de auditoria internacionalmente consagrados”.*

Entende-se da interpretação deste artigo, que os SCI dos organismos também podem ser alvo de processo de auditoria, obrigando assim implicitamente à sua existência.

Acresce ainda referir, que a alínea b) do n.º 1 do artigo 54.º da Lei 98/97, de 26 de agosto<sup>21</sup>, define relativamente à apreciação de contas externas por parte do TdC que *“Se os respetivos sistemas de controlo interno são fiáveis”*, existindo mais uma vez, e por força da imposição da prestação de contas ao TdC, a obrigatoriedade de possuir um SCI por parte dos organismos que lhe prestam contas.

De realçar, que o POCP não obriga à adoção de um SCI por parte dos organismos, mas no preconizado pelos POCP-Setoriais, o SCI é obrigatório, definindo-se mesmo a forma.

Em relação ao segundo nível do controlo interno, o controlo setorial, é definido pelo n.º 3 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho como

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

Deste modo, o controlo setorial é exercido pelos Coordenadores dos Programas Orçamentais, em dedução do disposto pelos Decreto-Lei n.º 36/2013, de 11 de março e Decreto-Lei n.º 131/2003, de 28 de junho. Pelo primeiro diploma, no seu artigo 19.º são estabelecidas as competências e os seus deveres, e no artigo 7.º do segundo diploma, onde é estabelecido o controlo dos programas orçamentais.

Até à sua revogação, esta interpretação tinha mais fundamento em virtude do Decreto-Lei n.º 33/2006, 17 de fevereiro<sup>22</sup>, posteriormente, e conforme supramencionado,

---

<sup>21</sup> Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas, alterada pela última vez pela Lei n.º 2/2012, de 06 de janeiro.

<sup>22</sup> Revogado pelo Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro, que estabelece a orgânica do Ministério das Finanças.

a função de Coordenador dos Programas Orçamentais existe e exerce funções, desconhecendo-se o diploma próprio que defina o âmbito e as competências da função.

Acresce ainda referir, que na prática, os programas são utilizados de forma sectorial, ou seja, existindo um programa por cada ministério, acrescidos de um programa para os órgãos de soberania, que reúne um conjunto de entidades independentes face ao Governo, mas sendo pertença do Estado *lato sensus*, como é o caso do Tribunal de Contas.

Por fim, surge o terceiro nível do controlo interno, o controlo estratégico, tendo havido por parte do legislador uma maior identificação no que respeita aos organismos que o corporizam, estando os mesmos identificados no n.º 5 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho<sup>23</sup>.

Sendo que no n.º 4 do artigo e Decreto supramencionado, é definido nos seguintes termos:

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

Deste modo, descreveu-se o SCI no SPA português, a sua estrutura e funcionamento, sendo que ainda nos oferece levantar uma questão relativamente ao posicionamento de um órgão recentemente criado, o Conselho de Finanças Públicas (CFP), relativamente ao seu enquadramento dentro das áreas do controlo.

Em Martins, (2012: 215), a autora identifica o CFP como fazendo parte da área do CI da AP, distinguindo que:

*“...Este conselho é uma entidade administrativa independente. E o seu estatuto permite-lhe ir além do estrito âmbito da execução do orçamento do Estado, tendo em vista o fornecimento de uma visão crítica de conjunto do fenómeno financeiro público, até agora inexistente. O Conselho de Finanças Públicas acompanhará não só a execução do Orçamento do Estado, mas também a dos orçamentos locais, regionais e das entidades do setor empresarial do estado”.*

---

<sup>23</sup> “O controlo estratégico, de carácter horizontal relativamente a toda a administração financeira do Estado no sentido definido pelo artigo 2.º do Decreto- Lei n.º 158/96, de 3 de Setembro, é exercido pela Inspeção-Geral de Finanças (IGF), pela Direção-Geral do Orçamento (DGO) e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS), de acordo com as respetivas atribuições e competências previstas na lei.” n.º 5 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho



Face ao conceito aqui apresentado de controlo interno da AP de Carlos Moreno, o CFP ao ser uma entidade administrativa independente, ou seja, fora das “*estruturas organizatórias e dirigentes da Administração Pública*” Moreno (1999:40), encontra-se fora do conceito de controlo interno. Mas por outro lado, no n.º 1 do artigo 27.º dos estatutos do CFP<sup>24</sup> define como receitas do conselho as provenientes do Orçamento de Estado (OE), o que lhe confere uma dependência.

Acresce a esta situação, que o n.º 1 do artigo 5.º dos estatutos do CFP estabelece:

*“O conselho e os membros dos respetivos órgãos atuam de forma independente no desempenho das funções que lhes estão cometidas por lei e pelos presentes estatutos, não podendo solicitar nem receber instruções da Assembleia da República, do Governo ou de quaisquer outras entidades públicas ou privadas”.*

Com base no mencionado anteriormente, os estatutos do CFP colocam-no num grau de independência face a qualquer outro organismo, entroncando este estado no conceito de controlo externo de Moreno (1999: 40) referido na presente investigação, isto é, “*...é independente de todos os órgãos do Estado e, em particular, do Governo, que é o controlado...*”.

Mas recordando o referido neste capítulo, o controlo externo subdivide-se em duas grandes áreas, o controlo político e o controlo jurisdicional, e de acordo com a definição de competências do CFP, ele não se enquadra em nenhum deles, não existindo qualquer enquadramento legislativo do CFP no controlo externo.

Analisando as suas atribuições<sup>25</sup>, o CFP tem as suas competências definidas à análise e avaliação, sendo que na alínea h) se refere ao acompanhamento da execução orçamental.

Perante estes factos, será questionável a missão de controlo do CFP, sendo que esta situação sai reforçada, tendo em conta que no n.º 5 do artigo 72.º – C da LEO, “*O plano de correção... deve ser precedido de parecer não vinculativo do Conselho de Finanças Públicas*”, ou seja, à análise e avaliação independente do CFP não lhe é atribuída a competência de interferir na decisão, no rumo, ou na correção, somente, a emissão de parecer não vinculativo.

---

<sup>24</sup> Aprovados pela Lei n.º 54/2011, de 19 de outubro.

<sup>25</sup> Artigo 6.º dos estatutos do CFP, aprovados pela Lei n.º 54/2011, de 19 de outubro

Quanto ao grau de independência do CFP e de acordo com as definições apresentadas para as áreas do controlo, ele situa-se claramente na esfera do controlo externo, mas no que toca às suas funções e competências, e de acordo com o mencionado no parágrafo anterior, poderá ele ser incluído no âmbito do controlo interno da AP, ora vejamos:

- 1) À conceção de um SCI exige-se um sistema de avaliação do mesmo;
- 2) Na descrição do sistema de controlo do Estado português, e na sua legislação, são enunciados os vários tipos e níveis de controlo, sem haver referência expressa ao sistema de avaliação do mesmo;
- 3) Ao CFP são atribuídas competências e funções de análise e avaliação do Estado;

Em conclusão, será passível de considerar que o CFP funciona como o sistema de avaliação do controlo do Estado<sup>26</sup>, inserindo-se nesta ótica nas funções atribuídas ao controlo interno da AP.

---

<sup>26</sup> Estado *latu sensu*

## 4 A gestão financeira pública enquanto ambiente do Sistema de Controlo Interno e do Controlo Interno

Tendo em conta a preponderância legislativa existente no Estado português, a adoção de um modelo de SCI a implementar num organismo deve ser efetuado tendo em conta a realidade intrínseca em que esse organismo opera e as normas por que se rege.

*“O SCI da Administração Financeira do Estado visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo da Administração Pública nos domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, tendo por objetivos a salvaguarda dos ativos, a fiabilidade da informação financeira e a eficiência operacional. Aqueles domínios são objeto de controlo pelas próprias instituições (autocontrolo), pelos serviços de orçamento e de contabilidade pública, pelas entidades hierarquicamente superiores, de superintendência ou de tutela e ainda pelos serviços gerais de inspeção e de controlo da Administração Pública<sup>27</sup>, competindo-lhes elaborar, organizar e manter em funcionamento sistemas e procedimentos de controlo interno, sujeitos a auditoria no quadro do funcionamento do SCI<sup>28</sup>”*  
(Tribunal de Contas, 2005).

Ao SCI é exigido que conheça o ambiente de controlo para a sua ação ser eficaz, não se podendo falar de SCI nos organismos públicos sem se efetuar um enquadramento em todos os conceitos e princípios que influem na ação dos organismos.

### 4.1 Finanças Públicas e Princípios Orçamentais

#### 4.1.1 Finanças Públicas

Franco (1997) distingue o conceito de finanças públicas, de finanças privadas. A expressão finanças públicas é descrita como a atividade económica exercida por um ente público que tende a afetar bens à satisfação de necessidades coletivas. No que concerne às finanças privadas, sugere que *“se entendem os aspetos tipicamente*

---

<sup>27</sup> Artigo 58.º da LEO.

<sup>28</sup> N.º 2 do artigo 62.º da LEO.

*monetários do financiamento de uma economia ou de um agente económico, abrangendo os problemas da moeda e do crédito” (Franco, 1997: 3).*

Ribeiro (1997: 19) defende que “...o objeto das finanças públicas seja o estudo da aquisição e utilização de meios financeiros pelas coletividades públicas, isto é, pelas coletividades dotadas, em maior ou menor grau, de supremacia ou poder de império: o Estado ...”. Para este autor, o enfoque do objeto das finanças públicas centra-se na utilização e angariação dos meios financeiros por parte dos organismos públicos, não identificando como o fim a que se destinam esses meios a prossecução da satisfação de necessidades coletivas.

Nesta perspetiva, as finanças públicas são a expressão económica de todos os órgãos do Estado, sejam eles órgãos de soberania, organismos públicos, institutos e associações públicas ou empresas públicas, cujo fim se destina à satisfação dos interesses coletivos.

Para entender melhor a definição de finanças públicas é necessário compreender a Administração Pública. Debbasch (1977, apud Caupers 1994: 119) explica que “*A Administração surge quando um querer viver coletivo animado por uma filosofia comum se manifesta numa sociedade*”.

#### O Setor Público é definido

*“como o conjunto das atividades económicas de qualquer natureza exercidas pelas entidades públicas (Estado, associações e instituições públicas, quer assentes na representatividade e na descentralização democrática, quer resultantes da funcionalidade-tecnocrática e da desconcentração por eficiência)” (Franco, 1997: 143).*

Neste conceito, estabelece-se que ao setor público também estão adstritas as entidades públicas emancipadas na sua autonomia financeira e administrativa.

Deste modo, podemos subdividir o setor público em duas grandes áreas, o SPA e o setor empresarial do Estado (existe ainda o setor empresarial local). Em *latu sensus*, o SPA compreende as atividades não lucrativas desempenhadas pelo Estado (AP), acrescidas das funções políticas, legislativas e judiciais.

#### A AP pode ser descrita como

*“a atividade do Estado que, no âmbito definido pelas suas orientações políticas e com subordinação às normas jurídicas, visa realizar os interesses coletivos da sociedade, concretizados em objetivos definidos por via da autoridade; ele fá-lo diretamente pela criação ou transformação de bens e pela prestação de serviços fora do mercado ou mediante o condicionamento*

*da atividade alheia (privada ou social), com utilização dos meios materiais, imateriais e humanos adequados às suas tarefas”* (Franco, 1997: 144)

De acordo com esta definição de AP, realça-se o cumprimento de orientações políticas e subordinação jurídica por parte daqueles que a compõem, com vista à realização de interesses coletivos, ou seja, a causa pública, em detrimento de propósitos ou agendas pessoais. Mais se acrescenta, que o Estado assumirá esta responsabilidade fora do mercado, entendendo-se aqui, que o seu objetivo não visa o lucro, logo esta atividade será realizada a preço de custo ou tendencialmente gratuita<sup>29</sup>.

Por seu turno, a atividade empresarial do Estado visa a obtenção de lucros no fornecimento e produção de bens e serviços.

Para o Direito Administrativo, a atividade empresarial do Estado é classificada como Administração Estadual Indireta e definida por Amaral (2006: 349) como *“uma atividade administrativa do Estado, realizada, para a prossecução dos fins deste, por entidades públicas dotadas de personalidade jurídica própria e de autonomia administrativa ou administrativa e financeira”*.

O mesmo autor refere que esta forma de administração é reflexo de uma crescente e constante mutação das funções do Estado e da sua componente administrativa. O Estado continuará a recorrer por via de um processo indireto e alternativo, a esta metodologia para assegurar o cumprimento e a supervisão das suas funções.

A Administração Pública subdivide-se ainda na Administração Central (AC), Segurança Social, Administração Regional (Regiões Autónomas) e Administração Local (Freguesias, Concelhos e Regiões). Todos estes organismos, acrescidos das empresas públicas, formam a estrutura interna do setor público.

A Administração Central é composta pelos serviços simples, serviços integrados e serviços e fundos autónomos, distinguindo-se entre eles pelo grau de autonomia administrativa e financeira que possuem.

Em Caupers (2009: 121), a Administração Central é abordada nos seguintes termos: *“A administração direta do Estado pode abranger todo o território nacional (ou continental) – é a administração **central**”*, entendendo o mesmo autor por Administração Direta *“-hoje regulada pela Lei n.º 4/2004, de 15 de janeiro- é integrada, na sua maior*

---

<sup>29</sup> Como exemplos refere-se: pela alínea a) do n.º 2 do artigo 64º da CRP, os serviços de saúde são tendencialmente gratuitos; e pela alínea a) do n.º 2 do artigo 74º da CRP, é responsabilidade do Estado garantir um serviço de Educação gratuito.

*parte, por órgãos e serviços submetidos à hierarquia do Governo, ou seja, dependentes de um membro deste... ”.*

Os serviços simples são definidos por Caiado e Pinto (2001: 29) como “*Os serviços simples não têm qualquer autonomia. Estão definidos no OE, isto é, não têm orçamento próprio. A maior parte da despesa tem que ser previamente autorizada por despacho*”, estando consagrados na Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro.

Normalmente, estes organismos utilizavam a unigrafia como método de registo contabilístico, mas com a publicação do POCP, esperava-se a sua extinção e passagem ao regime de contabilidade pública preconizado por aquele diploma. Analisando a publicação do Decreto-Lei n.º 32/2012, de 13 de fevereiro e do Decreto-Lei n.º 36/2013, de 11 de março, em ambos é referida a adoção obrigatória do POCP<sup>30</sup>, anos depois deste diploma estar vigente.

Os serviços integrados são “*serviços autónomos com mera pagadoria autónoma das respetivas despesas e controlo da respetiva regularidade por um departamento próprio de contabilidade – autonomia administrativa*” (Franco, 1997: 156). É permitido aos serviços integrados gerar receitas próprias, desde que legalmente balizadas e o seu valor seja residual comparativamente ao seu orçamento<sup>31</sup>.

Segundo Franco (1997: 156) “*serviços e fundos autónomos com orçamento próprio sujeito ao orçamento geral do Estado e com receitas próprias (ainda que insuficientes para cobrir os seus encargos): são serviços com autonomia financeira em sentido estrito*”. No fundo, estes organismos possuem receita própria (normalmente superior a 50% do seu orçamento<sup>32</sup>); contudo não são suficientes para cobrir a totalidade das suas despesas. Por outro lado, existem organismos que por diploma legal são declarados Serviço e Fundo Autónomo (SFA), independentemente do valor das suas receitas próprias (e.g.: universidades<sup>33</sup>).

---

<sup>30</sup> Excetuando-se ainda as escolas do ensino não superior e os organismos externos do Ministério dos Negócios Estrangeiros.

<sup>31</sup> A título de exemplo, alguns serviços integrados possuem receita proveniente da venda livros de sua autoria, venda efetuada pela Imprensa Nacional Casa da Moeda, com posterior reversão da receita para a entidade autora.

<sup>32</sup> Podem existir organismos que não cumpram este critério mas o seu estatuto jurídico é decretado por diploma legal.

<sup>33</sup> N.º 2 do artigo 76.º da CRP de 1976, alterada e republicada pela Lei Constitucional 1/2005, de 12 de agosto.

No que respeita à autonomia, ela pode ser caracterizada relativamente às principais áreas financeiras que podem ser assumidas pelos organismos (Franco, 1997: 152):

➤ Autonomia patrimonial – as entidades possuem personalidade jurídica o que lhes permite ter património próprio e/ou gerir património público de acordo com a lei, sendo que é reconhecido aos seus dirigentes a capacidade para administrar o património;

➤ Autonomia orçamental – *“é o poder de ter orçamento próprio, gerindo as correspondentes despesas e receitas (isto é, decidindo em relação a elas)”*

➤ Autonomia de tesouraria – é a capacidade de gerir de forma independente os seus recursos monetários próprios; de acordo com a unicidade de tesouraria vigente no regime jurídico português, esta situação é uma exceção (e.g.: entidades reguladoras)

➤ Autonomia creditícia – *“é o poder de contrair dívidas, assumindo as correspondentes responsabilidades, pelo recurso a operações financeiras a crédito”*.

Na conceção de um SCI, e na definição dos procedimentos do CI, o conhecimento do grau de autonomia dos organismos, bem como da capacidade que os seus dirigentes têm para executar atos administrativos em nome do organismo é importante para a verificação da regularidade e conformidade legal, como forma de garante dos mesmos.

#### **4.1.2 Princípios orçamentais**

Depois de abordada a estrutura do setor público e as modalidades de autonomia que os seus organismos podem deter, interessa avançar para a parte orçamental, económica e financeira que influi na atividade prosseguida pelos organismos.

Deste modo, *“ o Orçamento de Estado pode assim ser definido como a autorização política para cobrar receitas e efetuar despesas durante um certo período, em regra anual, a qual condiciona toda a atividade da Administração do ano financeira ”* (Franco, 1997: 296). Depreende-se que o OE é uma autorização legislativa obtida junto de um órgão político, a AR, a qual representa os contribuintes e cidadãos e em nome destes, autoriza o Estado por via legal a despender o seu dinheiro na prossecução das atividades sociais coletivas.

Assim, o poder executivo dos Governos está sempre limitado à forma legal da aprovação do OE e, por conseguinte, o dos organismos também. Na prática, como os governos são suportados por partidos políticos que lhes garantem a maioria de votos na AR, esta situação inverte-se, com a AR a confirmar tão-somente aquilo que são as

pretensões executórias dos Governos, pondo em causa a defesa dos interesses dos contribuintes e cidadãos.

Por sua vez, Ribeiro (1997: 49) concebe *“prever receitas ou prever despesas é sempre orçá-las. Por isso o documento onde as receitas e despesas se encontram previstas – melhor dizendo, orçadas – se chama orçamento”*.

Atualmente, o OE abrange os orçamentos do SPA e Segurança Social. Por maioria de razão, as diretivas empregues para o OE são aplicadas aos orçamentos dos organismos, isto é, o orçamento dos organismos é elaborado numa base previsional com o intuito de obter uma autorização legal para a cobrança de receitas e assunção de despesas públicas.

No orçamento devem refletir-se os objetivos, a missão e a estratégia dos organismos, apresentando um saldo orçamental positivo ou nulo, ou seja, as receitas superiores ou pelo menos iguais às despesas. É na execução deste orçamento que o SCI de um organismo vai concentrar parte da sua ação, controlando e verificando se as ações desenvolvidas estão de acordo com os limites orçamentais, podendo detetar erros, incorreções e ilegalidades que necessitem de ser corrigidas.

Deste modo, pode-se concluir que o OE é a base financeira das atividades do Estado e dos seus organismos, que tem por objetivo descrever todas as ações/atividades, programas e objetivos que irão dar uso aos dinheiros públicos, devendo ainda acrescentar-se as funções do Orçamento de Estado: políticas, económicas e jurídicas (Franco, 1997).

Para (Ribeiro, 1997) as funções do orçamento são o relacionamento das receitas com as despesas e a fixação das despesas e exposição do plano financeiro. Numa investigação que visa o SCI dos organismos do Ministério das Finanças, estas funções do orçamento parecem adequar-se mais com a realidade dos organismos em causa, enquanto as funções preconizadas por (Franco, 1997) adequam-se mais às funções do Estado.

Assim, entende (Ribeiro, 1997) que o total das despesas do Estado é a soma da despesa de todos os seus organismos, sendo que estes organismos têm de confinar as despesas à receita de que irão dispor – interligação das receitas com as despesas, ficando aqui espelhado um dos princípios orçamentais – o equilíbrio orçamental, consubstanciado no artigo 9º da LEO.

Acresce, que este relacionamento entre receitas e despesas não pode colocar em causa o princípio da não compensação e o princípio da não consignação, conforme artigos 6º e 7º da LEO.



Orçamento das receitas, entende (Ribeiro, 1997) que é uma estimativa ou previsão do que se espera vir a cobrar. Por seu lado, o orçamento da despesa corresponde às verbas que os organismos pretendem despende para concretizar os seus objetivos, missão e atividades, ou seja, o orçamento das despesas permite fixar o montante máximo dos dispêndios que os organismos preveem incorrer.

Extrapolando o descrito anteriormente para os organismos a título individual, se o SCI estivesse implementado em todos os organismos que compõem o OE, haveria uma ação coletiva de controlo e prevenção da execução orçamental, beneficiando as contas públicas (OE) desta ação.

O orçamento também tem a função de plano financeiro, ao descrever de forma organizada as receitas e despesas. No entendimento de Ribeiro (1997: 59) “o orçamento representa, portanto, o próprio programa financeiro. É nele que se concretiza o plano da Administração: o desenvolvimento que vai dar-se ou as restrições que vão pôr-se à atividade dos serviços...”.

Acresce ainda referir que pelo n.º 1 artigo 4º da LEO, “os orçamentos dos organismos do setor público administrativo são anuais”, logo, estamos perante a elaboração de planos financeiros anuais. Mais acrescenta o n.º 2, que o mesmo deve ser elaborado num enquadramento plurianual, em estreita articulação com o estatuído na alínea c) do artigo 17.º da LEO.

Por despesas públicas entende Franco (1997: 297) que, “Elas consistem no gasto de dinheiro ou no dispêndio de bens por parte de entes públicos para criarem ou adquirirem bens ou prestarem serviços suscetíveis de satisfazer necessidades públicas”.

Na mesma linha de pensamento, Franco (1997: 299) determinou a receita pública “como qualquer recurso obtido durante um dado período financeiro, mediante o qual o sujeito público pode satisfazer as despesas públicas que estão ao seu encargo”. Considerando esta definição muito genérica, introduzem-se aqui alguns exemplos de receitas públicas: receita tributária (maioritariamente impostos diretos ou indiretos e taxas e emolumentos), alienação de imóveis, venda de produtos (bens agrícolas), empréstimos (representa uma receita a entrada de juros e uma despesa as amortizações e pagamento de juros), etc..

Para a maioria dos organismos, parte ou a totalidade da sua receita provém do OE via Pedido de Libertação de Crédito (serviços integrados), do Pedido de Libertação de Fundos (serviços e fundos autónomos) ou transferência por via de subsídios concedida

pelo Estado (institutos e empresas públicas reclassificadas), sendo o restante proveniente de receitas próprias, ou seja, provenientes da sua atividade.

Definido o conceito de receita e despesa pública, devem ser compreendidas e conhecidas as regras de elaboração do orçamento, mantendo o princípio que as regras aplicadas ao OE se aplicam cumulativamente à elaboração dos orçamentos dos organismos.

Deste modo, o Título II, da LEO estabelece os princípios e regras orçamentais: anualidade e plurianualidade, unidade e universalidade, não compensação, não consignação, especificação, equilíbrio, equidade intergeracional, estabilidade orçamental, solidariedade orçamental e transparência orçamental.

Na simplicidade da expressão e por força da sua clareza, Ribeiro (1997: 59) refere-se assim às regras orçamentais: *“As funções do orçamento são os seus fins. Para os atingir, há que organizá-lo de acordo com determinadas regras.”*

O primeiro princípio e regra orçamental é o da anualidade e plurianualidade. O n.º 1 do artigo 4º da LEO define que os orçamentos são anuais, e o seu n.º 2 que os mesmos devem ser elaborados de acordo com um quadro plurianual de orçamentação, determinando o mesmo artigo a coincidência do ano civil com o económico e excepcionando a possibilidade de poderem existir períodos complementares para a execução da receita e da despesa.

Segundo Franco (1997: 349), além da consagração do princípio da vigência anual do orçamento, ele identifica temporalmente o período orçamental, classificando-o como orçamento de gerência e orçamento de exercício. Por orçamento de gerência sublinha que *“incluem-se no orçamento as receitas a cobrar efetivamente durante o ano e as despesas a realizar efetivamente...”* e relativamente ao orçamento do exercício *“inscrevem-se no orçamento os créditos e débitos originados naquele período orçamental, independentemente do momento em que se virão a concretizar”*.

Tendo em conta que no período complementar realizam-se operações de recebimento e pagamento para além da gerência, ou seja, ano civil e económico, em Portugal, apesar da entrega de contas dos organismos se chamar Conta de Gerência, não existe um sistema puro de orçamento e prestação de contas de gerência, visto algumas operações poderem realizar-se para lá da gerência.

A tipologia de ações que podem ser realizadas no período complementar pelos organismos, são ações que devem ser consideradas de risco elevado, devido à possibilidade de desconformidade legal existente e face á deturpação de resultados que

podem provocar. Normalmente as ações que podem ser praticadas no período complementar prendem-se com ações de pagamento ou de recebimentos, com implicações diretas nos mapas legalmente exigidos.

Como segundo princípio e regra orçamental, a LEO apresenta no seu artigo 5º a unidade e universalidade orçamental, regra esta que sai reforçada pelo n.º 3 do artigo 105º da Constituição da República Portuguesa (CRP). Segundo Franco (1997: 350) “o fundamento do princípio é claro: ele visa dar racionalidade e transparência à afetação dos recursos e à sua obtenção ... evitando que pela multiplicidade de orçamentos, haja recursos que fujam à autorização orçamental do órgão político competente”, ou seja, a informação compreende-se melhor se ela estiver concentrada num único documento.

(Ribeiro, 1997) ainda acrescenta uma segunda razão para a unidade orçamental, que se prende com a inscrição de todas as receitas e despesas num único e mesmo documento, isto é, o documento deve ser universal. No atual enquadramento jurídico português. Os orçamentos das regiões autónomas e autarquias locais segue em anexo ao OE, mas os seus valores não são incluídos no mesmo, somente as transferências da AC para estes organismos.

Nesta matéria, os organismos são obrigados a apresentar um único orçamento, independentemente do número de projetos que possam ter ou as variáveis de fontes de financiamento que possam obter.

O artigo 6º da LEO define o princípio da não compensação, que estabelece que as receitas e despesas sejam inscritas no orçamento pelo seu valor, independentemente do valor de despesa ou receita que possam ser originadas por estas ações.

Este princípio está intimamente ligado ao princípio da especificação, artigo 8º da LEO, que determina que as receitas devem ser especificadas de acordo com a classificação económica. As despesas devem ser classificadas de acordo não só com a classificação económica, mas também com a classificação funcional e orgânica.

O princípio da não consignação é referida no artigo 7º da LEO que preconiza que nenhuma receita deve ser afeta a determinada despesa (salvo as exceções da lei, consignação *stricto sensus*, n.º 2 do mesmo artigo).

Em Ribeiro (1997: 64) encontramos uma explanação deste princípio

*“Pois, se se afetar uma receita à cobertura de determinada despesa, como a receita pode não ser cobrada ou ser cobrada em menos do que o previsto, assim, poderá ter de ser nula ou menor do que a importância do crédito inscrito no orçamento a despesa que por força daquela receita se irá realizar”*

O princípio do equilíbrio orçamental revela-se como um dos princípios basilares da gestão orçamental, as despesas e as receitas devem encontrar-se em equilíbrio. De sublinhar que todas as despesas previstas e inscritas no orçamento devem ser cobertas pelas receitas nele inscritas, independentemente da sua natureza e/ou da sua proveniência.

Para (Ribeiro, 1997), o princípio do equilíbrio orçamental não se mede só pelo equilíbrio entre receitas e despesas, mas também pelo equilíbrio de tipologia de receitas e despesas. Designadamente despesas e receitas correntes, despesas e receitas efetivas e despesas e receitas ordinárias.

Por despesa e receitas efetivas entende-se que são aquelas que geram uma alteração do património do Estado, situação consagrada no n.º 2 do artigo 9º da LEO. Considera-se património do Estado, o preconizado por Franco (1997: 371): “conjunto de ativos ou créditos e de débitos ou passivos dos quais o Estado é titular – é suscetível de uma divisão em património duradouro e não duradouro”.

O conceito de despesas ordinárias e receitas ordinárias vem flexibilizar um pouco o princípio do equilíbrio orçamental. Estas determinam-se como as despesas e receitas que o Estado realiza anualmente, permitindo assim aos organismos contrair empréstimos que possam cobrir despesas específicas que têm efeitos superiores ao ano económico (e.g.: construção de edifícios que beneficiam em termos de receita de utilização os anos futuros).

Ora deste modo, o orçamento deveria estar equilibrado entre despesas ordinárias e receitas ordinárias, e despesas extraordinárias e receitas extraordinárias. (Ribeiro, 1997) refere que este princípio de equilíbrio orçamental foi abandonado em 1928, por força do Decreto n.º 15 465.

Franco (1997: 370) explica que “Receitas e despesas de capital são aquelas que alteram a situação ativa ou passiva do património duradouro do Estado, enquanto as receitas e despesas correntes são as que não oneram nem aumentam o valor do património do duradouro do Estado”. De acordo com os mapas orçamentais e o plano de contas apresentados no POCP, as despesas e receitas devem ser agrupadas discriminando e evidenciando a sua natureza corrente ou de capital.

Realça-se aqui a desconformidade de conceitos existente entre dois diplomas que à contabilidade pública dizem respeito. Se por um lado, a LEO contempla no seu articulado o princípio do equilíbrio entre receitas e despesas efetivas (artigo 9.º da LEO),

em situação antagónica, o POCP apresenta os mapas e o plano de contas em convergência com o princípio do equilíbrio entre as receitas e despesas correntes e de capital.

Nesta matéria, a legislação não distingue os saldos dos organismos como entidade individual, dos saldos dos organismos como fazendo parte de um todo, sendo o todo o Estado, criando neste particular duas necessidades de verificação da conformidade legal a um SCI sobre o mesmo assunto, existindo uma discordância entre os dois diplomas quanto à forma do princípio.

Franco (1997: 397) considera que

*“No plano jurídico, define-o a Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado, que pode considerar-se uma lei reforçada devendo a sua contradição por concretos atos orçamentais ser considerada ilegal [ou, se assim se entender, inconstitucionalidade indireta, por violar o disposto nos artigos 109º, n.ºs 1 e 2 e 168º, n.º 1 al. p), CRP]”.*

Será legítimo questionar a conformidade legal do POCP relativamente ao princípio do equilíbrio orçamental, por contraponto com o estatuído pela LEO.

Nos termos do capítulo da LEO dedicado aos Princípios e Regras Orçamentais, é definido no artigo 10º o princípio da equidade intergeracional, que reforça que a elaboração dos orçamentos deve obedecer à equidade da distribuição de benefícios e encargos provenientes do orçamento, pelas diversas gerações de igual forma.

Os organismos, que devido à sua dimensão ou tipologia suportem ações/projetos passíveis de enquadrar neste princípio, não têm autonomia de decisão sobre a ação/projeto, visto ser o Governo, que por diploma legal, estatuí a implementação destas ações. Como exemplo, a adoção de Parceria Público Privada no domínio das infraestruturas rodoviárias ou na área da saúde.

Nesta matéria, o SCI de um organismo que se vê obrigado por diploma legal a implementar uma ação/projeto, limita-se somente a verificar a conformidade legal da aplicação do diploma, sem possibilidade de outro tipo de análises.

O princípio da economia, eficiência e eficácia (artigo 10º-E), pode-se afirmar que é um dos princípios que permite ao SCI avaliar a boa gestão pública, permitindo verificar e analisar os gastos do organismo numa ótica de otimização dos recursos para o cumprimento dos seus planos e objetivos.

Considerando-se, o orçamento como a tradução financeira de um conjunto de obrigações, direitos, ações e projetos que um organismo pretende implementar num determinado ano, pode o SCI enveredar ações que permitam controlar se a execução do

orçamento está a ser efetuada de acordo com os objetivos pretendidos e planeados, garantindo assim a boa gestão dos dinheiros públicos e se os mesmos estão a ser utilizados cumprindo o princípio da economia, eficácia e eficiência.

As subalíneas do artigo 10º estabelecem ainda como linhas mestres: o princípio da estabilidade orçamental, o princípio da solidariedade recíproca, o princípio da transparência orçamental, o princípio da sustentabilidade, e o princípio da responsabilidade. Sendo que, o artigo 10º-G, estabelece a regra do limite da dívida pública.

Em suma, pode-se concluir que os artigos 4º a 9º da LEO preceituam a legalidade dos princípios de elaboração dos orçamentos, e o artigo 10º e suas subalíneas, determinam as regras da boa gestão pública, completando-se assim o quadro avaliativo sobre o qual o SCI atua no domínio da elaboração orçamental dos organismos.

Esta conclusão refere-se somente à elaboração do orçamento por parte dos organismos, sendo que compete ao SCI conceber ações de CI que permitam verificar a aplicabilidade dos princípios orçamentais por parte dos organismos, quer na elaboração do seu orçamento, mas em especial nas duas fases seguintes, a execução orçamental e a elaboração da conta de gerência, sobre as quais recaem mais diplomas para além dos mencionados.

As fases da execução orçamental e elaboração da conta de gerência são um aspeto mais operacional, complementado com registos processuais, contabilísticos e financeiros, que se aborda de seguida no ponto Contabilidade Pública.

## **4.2 Contabilidade Pública**

Na presente investigação direcionada para o SCI, irá apresentar-se a contabilidade pública como a ferramenta utilizada pelos organismos para o registo das despesas e receitas e demais operações com impacto orçamental e financeiro, em conformidade com a legislação em vigor e sob a orientação da boa gestão dos dinheiros e bens públicos.

Ao SCI compete desenhar ações de controlo que verifiquem a conformidade e regularidade legislativa, os registos contabilísticos e financeiros, a boa utilização dos dinheiros públicos (eficácia, eficiência e economia), o cumprimento dos planos e objetivos do organismo.

Franco (1997: 429) refere relativamente à execução do orçamento:

*“Todo o orçamento tem como o seu elemento essencial a execução: conjunto dos atos e operações materiais de administração financeira praticados para cobrar as receitas e realizar as despesas inscritas ou para prover ao respetivo ajustamento (incluindo a administração da tesouraria). Em sentido restrito, ele recebe uma execução orçamental (atos praticados pela Administração Pública que importam ou utilizam gastos ou receitas) e uma execução financeira (atos praticados pela administração financeira para executar o orçamento: fundamentalmente, contabilidade pública - execução direta da despesa e seu registo -, arrecadação e pagadoria – a cargo do Tesouro - e lançamento e liquidação das receitas - a cargo da administração das receitas)”*.

Fernandes et al (2008: 8) referem sobre a Contabilidade Pública:

*“O novo sistema de contabilidade pública ao acrescentar como objeto de análise os aspetos patrimoniais e económicos, a medida da eficiência, eficácia e economia na gestão do gasto público e, por fim, a elaboração de informação que sirva de apoio à tomada de decisão dos diferentes utilizadores, incluindo a Contabilidade Nacional, vai de encontro aos objetivos pretendidos com a nova gestão pública e possibilita que a informação tenha mais utilidade e seja comparável”*.

Já Araújo (2005: 26) refere sobre a Contabilidade Pública:

*“No que à contabilidade pública diz respeito, podemos dizer que constitui um dos instrumentos privilegiados das Finanças Públicas, traduzindo-se num conjunto de regras jurídicas e técnicas aplicáveis à descrição, execução e controlo das operações financeiras e dos fenómenos económicos dos organismos públicos”*.

Santos e Reis (2005: 833) entendem a Contabilidade Pública:

*“...como a parte da contabilidade que coleta, registra, controla e analisa os atos e os factos da Fazenda Pública; ela reflete o Patrimônio Público e suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento; diferindo das demais contabilidades porque os seus procedimentos estão ligados diretamente à Administração Pública, cuja ordenação se faz através de leis e regulamentos”*.

Deste modo, na presente investigação a Contabilidade Pública é entendida como o sistema de registo, prestação de contas e informação contabilística referente, ao orçamento e ao património da AP, obedecendo à conformidade legal e aos princípios da boa gestão pública. Neste sistema inclui-se a conjugação dos subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeiro-patrimonial e contabilidade analítica.

Subsequentemente, podemos subdividir a Contabilidade Pública em três áreas distintas (de acordo com o preceituado pelo POCP e planos setoriais em vigor em Portugal), que podem ser analisadas autonomamente, mas que se interligam na sua execução (apesar de haver movimentos específicos da contabilidade orçamental e patrimonial<sup>34</sup>, e ainda na contabilidade de custos), cuja articulação como um todo formam o sistema integrado de Contabilidade Pública.

Em resumo, no atual sistema de Contabilidade Pública em Portugal existem três subsistemas integrados:

- Contabilidade orçamental
- Contabilidade patrimonial
- Contabilidade analítica

#### **4.2.1 Contabilidade orçamental**

Sobre a contabilidade orçamental entendem Pinto e Santos (2005: 57) “... *é a responsável pelo registo do Orçamento legalmente aprovado e de todo o processo de execução do mesmo, culminando na Conta Geral do Estado*”. Interpretando para as contas individuais dos organismos, a contabilidade orçamental culmina com a apresentação e entrega das contas de gerência ao TdC<sup>35</sup>.

Para o CI cumprir um dos seus objetivos que é o de garantir a qualidade, a veracidade e a fidedignidade dos registos contabilísticos e financeiros, é necessário desenhar um modelo com ações de controlo sobre as várias etapas dos procedimentos do ciclo de despesa e da receita.

Em Franco (1997: 297) define-se despesa como “*gasto de dinheiro ou no dispêndio de bens por parte de entes públicos para criarem ou adquirirem bens ou prestarem serviços suscetíveis de satisfazer necessidades públicas*”, distinguindo-as por três elementos: “*o tipo de operação, o sujeito e o fim da operação*”.

Relativamente ao tipo de operação, (Franco, 1997) considera a afetação de dinheiro ou bens por troca de serviços ou bens que satisfaçam uma determinada

---

<sup>34</sup> De acordo com (Pinto e dos Santos, 2005) existem quatro tipos de operações no POCP: 1 – as puramente patrimoniais (e.g. lançamento dos deferimentos); 2 – as puramente orçamentais (e.g. alterações orçamentais); 3 – registos da contabilidade orçamental que também têm reflexo na contabilidade patrimonial (e.g. aquisição de um bem); e 4 – registos da contabilidade patrimonial que também têm reflexo na contabilidade analítica (e.g. lançamento de vencimentos).

<sup>35</sup> Cumprindo as instruções do Tribunal de Contas n.º 1/2004, de 14 de fevereiro, n.º 1/2008, de 9 de dezembro, n.º 1/2013, de 22 de novembro e n.º 2/2013, de 4 de dezembro, consoante a tipologia de organismo em causa.



finalidade. Em relação ao sujeito da operação, o mesmo autor considera que tem de ser entidade pública, mas tendo em conta o conjunto de organismos que operam em nome do Estado, o sujeito também deve ser alargado a estas entidades (e.g.: empresas públicas). Para a finalidade da operação, considera o autor o fim a que se deve destinar a despesa, ou seja, satisfazer as necessidades coletivas.

Por conseguinte, de acordo com a legislação em vigor, podemos identificar como procedimentos administrativos e alvo de registo por parte da despesa, os seguintes procedimentos de forma sintetizada<sup>36</sup>, os quais no entender desta investigação merecem ser alvo de ações de controlo:

Quadro 4 - Operações do ciclo da despesa e ações de controlo interno

Ciclo da despesa	Ação de controlo interno
Carregamento do Orçamento inicial	Verificação do orçamento inserido no sistema informático com o orçamento incluído no OE <sup>37</sup>
Alterações orçamentais	Verificação se a alteração orçamental está de acordo com a Circular Série A n.º 1316, de 11/01/2005 da DGO
Registo de cativos	Verificar se o registo de cativos foi efetuado de acordo com a Lei OE e legislação conexas
RAP - Reposição Abatida aos Pagamentos	Verificar se o abatimento respeita ao ano civil da execução orçamental, ou se estamos perante uma RNAP – Reposição Não Abatida aos Pagamentos.
Mapa de Fundo de Maneio <sup>38</sup>	Verificar se as despesas pagas por Fundo de Maneio respeitam a lei e o regulamento do Fundo de Maneio
Processo de despesa	Verificar se o processo de despesa foi devidamente instruído e autorizado, contendo os seguintes documentos: Autorização da Despesa, Cabimento, Compromisso
Pagamentos	Verificar se o processo tem a devida autorização de pagamento por órgão competente e se foi efetuado pelo valor autorizado

Depois de uma breve análise sobre a despesa, abordar-se-á agora a receita. Franco (1997: 299) explica que “*As receitas públicas podem ser assim genericamente*

<sup>36</sup> Os procedimentos da execução orçamental são da responsabilidade dos organismos, que estruturam a sua metodologia de trabalho de acordo com a sua atividade e objetivos, não existindo um guião padronizado para todos, pelo que aqui são tão-somente referidas algumas das ações obrigatórias.

<sup>37</sup> Informação disponibilizada no sítio *on-line* da DGO, devendo os organismos selecionar o Tipo de Documentos, (Desenvolvimentos Orçamentais SI ou SFA), e seguidamente selecionar o ministério [http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/OEpagina.aspx?Ano=2014&TipoOE=Or%u00e7amento+Estado+Aprovado&TipoDocumentos=Desenvolvimentos+Or%u00e7amentais+\(SI\).](http://www.dgo.pt/politicaorcamental/Paginas/OEpagina.aspx?Ano=2014&TipoOE=Or%u00e7amento+Estado+Aprovado&TipoDocumentos=Desenvolvimentos+Or%u00e7amentais+(SI).)

<sup>38</sup> De acordo com o Anexo VIII Instrução n.º 1/2004, de 14 de fevereiro do Tribunal de Contas

*definidas como qualquer recurso obtido durante um dado período financeiro, mediante o qual o sujeito público pode satisfazer as despesas públicas que estão a seu cargo”.*

As receitas dos organismos podem ser classificadas de acordo com (Franco, 1997), em três tipos: as receitas patrimoniais, as receitas creditícias e as receitas tributárias. Para a maioria dos organismos que não possuem receita própria ou esta é diminuta, a proveniência de meios financeiros deriva de transferências do OE e são designadas por transferências correntes, transferências de capital e subsídios correntes ou de capital.

Segundo Ribeiro (1997: 241), *“as receitas patrimoniais podem derivar do património imobiliário do Estado, do seu domínio rural e das explorações industriais e comerciais de utilidade pública”.* Ainda de acordo com o mesmo autor (p. 31) *“... São preços, como se vê, que resultam da exploração dos bens do património privado e da utilização individualizada dos bens do património público. Constituem, por isso, receitas patrimoniais.”.*

Relativamente às receitas creditícias, Ribeiro (1997: 31) define-as como as *“somadas que o Estado obtém através do crédito. Eis os empréstimos.”.* No que toca a esta temática, (Franco, 1997) também defende os mesmos traços gerais, não deixando no entanto de considerar que *“... numa perspetiva anual e orçamental, o crédito a longo prazo proporciona efetivamente receitas; mas, num plano de longo termo, o seu montante tem de ser reembolsado: são, pois, recursos, mas não receitas (em sumo rigor)”.*

Receitas tributárias,

*“São receitas que o Estado obtém mediante o recurso ao seu poder de autoridade, impondo aos particulares um sacrifício patrimonial que não tem por finalidade puni-los nem resulta de qualquer contrato com eles estabelecido, mas tem como fundamento assegurar a comparticipação dos cidadãos na cobertura dos encargos públicos ou prosseguir outros fins públicos” (Franco, 1997: 301).*

(Ribeiro, 1997) considera nas receitas tributárias a existência de dois tipos - a receita dos impostos e a receita de taxas, em detrimento de uma única receita tributária considerada por (Franco, 1997), que contempla as duas receitas supramencionadas.

As transferências, segundo (Ribeiro, 1997) são prestações sem contrapartidas, ou seja, são prestações gratuitas atribuídas pelo Estado aos seus organismos, sem a exigência de uma contrapartida direta (pois entende-se, que o cumprimento dos fins a que as organizações estão destinadas é um dos seus desideratos).

Deste modo, por transferências correntes entende-se que são os montantes transferidos do OE com o objetivo de cobrir as despesas correntes e as transferências de capital, por similitude, são as receitas adstritas ao pagamento de despesas de capital.

Por subsídios, entende (Ribeiro, 1997) são as dádivas monetárias que o Estado atribui, sendo os subsídios correntes os destinados às despesas correntes e os de capital os destinados às despesas de capital.

Seguidamente descreve-se alguns procedimentos que podem ser adotados pelo CI para o ciclo da receita:

Quadro 5 - Operações do ciclo da receita e ações de controlo interno

Ciclo da receita	Ação de controlo interno
Créditos Especiais	Verificação se o Crédito Especial obteve a devida autorização do membro do Governo competente ou de órgão equiparado
Pedido de Transição de Saldos	Verificação se o Pedido de Transição de Saldos obedece à legislação em vigor e obteve a devida autorização do membro do Governo competente ou de órgão equiparado
Emissão de taxas e emolumentos	Verificação se a emissão de taxas e emolumentos está de acordo com a legislação
PLC e/ou STF <sup>39</sup>	Verificação das despesas associadas ao PLC e/ou STF no mapa de encargos com os processos físicos

#### 4.2.2 Contabilidade patrimonial

A contabilidade patrimonial também pode ser designada como contabilidade financeira, conforme o referido em Caiado e Pinto (2001). Costa e Alves (2013: 50) consideram que contabilidade financeira é *“o campo da contabilidade que se debruça, sobretudo, sobre o relato financeiro para o exterior da empresa incluindo a preparação e a apresentação de demonstrações financeiras, assim como a acumulação de todos os dados necessários para tal fim”*.

No âmbito da contabilidade patrimonial adstrita ao setor público, referem-se algumas particularidades deste sistema. Nomeadamente o registo dos bens de domínio público (conta 45), os devedores e credores por execução do orçamento (conta 25), conta que permite efetuar a interligação entre os movimentos da contabilidade orçamental e da

---

<sup>39</sup> Ponto n.º 6 da Circular série A n.º 1370 da DGO, aprovada em 23 de março de 2012 pelo Ex. Sr. Secretário de Estado do Orçamento, PLC – Pedido de Libertação de Crédito (utilizado pelos SI) e STF – Solicitação de Transferência de Fundos (utilizado pelos SFA).

contabilidade patrimonial e a conta do tesouro (conta 13) conta criada para o cumprimento do princípio da unicidade de tesouraria.

A conta 25 – Devedores e Credores pela Execução do Orçamento, permite efetuar a interligação entre a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial, devendo o seu saldo ser sempre zero. Uma ação de controlo sobre esta premissa permite ao SCI garantir uma maior fiabilidade e segurança dos registos efetuados na contabilidade orçamental, garantindo também uma melhor conformidade da maioria dos registos da contabilidade patrimonial.

Mas o SCI não pode limitar a sua ação na contabilidade patrimonial a efetuar ações de controlo somente sobre as contas supramencionadas. O SCI deve desenhar um modelo, que lhe permita verificar todas as classes de contas, garantindo assim a fiabilidade, o rigor e a qualidade dos registos da contabilidade patrimonial, bem como da informação produzida, assegurando deste modo a *accountability* do sistema.

Como exemplo de ações de CI de âmbito puramente patrimonial, assinala-se a verificação do saldo do balancete analítico com o saldo das contas de clientes e fornecedores e com os dados obtidos na circularização a clientes e fornecedores.

Outra ação possível prende-se com a verificação de forma aleatória do inventário do organismo, e no campo do imobilizado a verificação dos saldos das contas 2745 – Subsídios para investimento com a conta 7983 – Transferências de capital.

#### **4.2.3 Contabilidade analítica**

A Contabilidade Analítica preconizada no POCP é apresentada por Caiado (2012: 49) como abrangendo “... *todos os aspetos referentes à Contabilidade de Custos ou Interna e ainda todos os custos e proveitos respeitantes às restantes áreas da empresa (comercial, aprovisionamento e administrativa)*”.

*“...É à contabilidade analítica que compete prosseguir aquelas finalidades. Ela constitui um subsistema de informação que tem em vista a medida e análise dos custos, proveitos e resultados relacionados com os diversos objetivos prosseguidos pelas organizações. Para o efeito, serve-se de um conjunto de conceitos, métodos procedimentos e processos de escrituração”*  
(Pereira e Franco, 1994: 19).

De destacar que o POCP não exige preparação da demonstração de resultados por funções, conforme o seu n.º 2.2 Demonstrações de Resultados

*“Não se apresenta a demonstração dos resultados por funções, a qual é de produção não obrigatória nos termos do POC, por se entender que, para a grande maioria das entidades a que se destina o POCP, esta peça não tem uma relevância comparável à que assume para as empresas”*,

deixando ao livre arbítrio dos organismos a sua preparação.

O livre arbítrio que o POCP permite às entidades relativamente à contabilidade analítica, limita o desenho de ações de CI para os procedimentos, acima de tudo, limita a possibilidade de harmonização de ações de controlo tipo a implementar nos diversos organismos, permitindo não só a valorização da informação do organismo, mas também os projetos e/ou atividades que os diversos organismos estivessem envolvidos, consentindo assim uma interpretação mais lata dos resultados, como por exemplo, a interpretação de um projeto inscrito no OE.

Na contabilidade analítica, poderão realizar-se as seguintes ações de CI, depois de devidamente enquadradas com a realidade de cada organismo:

- Validação da imputação dos custos de pessoal por centros de custos;
- Validação da imputação dos bens de imobilizados adquiridos pelo centro(s) de custo(s) recetor(es) e utilizador(es);
- Validação da imputação da receita própria aos centros de lucro responsáveis.

### **4.3 Análise do Enquadramento Legislativo**

Em Caupers (2009: 44), o autor elucida que

*“a submissão da administração pública ao direito consubstancia-se na ideia de legalidade: quer isto dizer que a atividade administrativa pública apenas se pode desenvolver precedendo habilitação legal ... Princípio da Legalidade consubstancia-se na ideia de que os órgãos e agentes da Administração Pública somente podem agir com fundamento na lei e dentro dos limites por esta estabelecidos”*.

Os instrumentos jurídicos ao dispor do Governo são os atos normativos utilizados para a definição da ação da AP. Os organismos que a constituem estão vinculados ao cumprimento dos diversos normativos jurídicos, e esta influência legislativa tem efeitos na gestão corrente de cada organismo, sendo que o desempenho da ação do CI nunca poderá ser dissociado da legislação em vigor, tendo em conta que esta faz parte do ambiente de controlo do CI.

Após a Revolução de 25 de abril de 1974, o legislador apresentou nova legislação e foi reformulando outra, com avanços e recuos em alguns pressupostos legislativos, financeiros e contabilísticos. Esta permanente mutação legislativa teve como consequência uma incerteza para os utilizadores na correta interpretação e implementação dos normativos.

Um aspeto que, com frequência, provoca alterações, adaptações ou introdução de novos temas na legislação portuguesa, decorre da transposição para o direito português de legislação europeia e demais normas comunitárias a que o Estado português está obrigado, por força da sua integração na União Europeia.

No enquadramento legislativo português, a (CRP) de 2 de Abril de 1976, é o documento fundamental do estado de direito, sendo o documento jurídico charneira de todos os outros, consubstanciando no Título V – Sistema Financeiro e Fiscal, o artigo 108.º dedicado ao orçamento.

A Lei Constitucional n.º 1/89, de 8 de julho, procede a uma revisão da CRP, introduzindo a estrutura dedicada ao orçamento que ainda hoje prevalece. Desta forma passam a existir três artigos, um que define o Orçamento, outro que explica a sua elaboração e o último artigo que determina os termos da sua fiscalização.

A Lei Constitucional n.º 1/97, de 20 de setembro, que contempla a quinta revisão constitucional, estabelece a última alteração aos artigos respeitantes ao Orçamento, reenumerando artigos, modificando expressões em alguns números, mas não provocando alterações no seu significado.

A CRP de 1976 atribui-o a responsabilidade de fiscalização ao TdC e à AR, entidades que figuram como as que exercem o controlo externo do SCI português.

A LEO iniciou a sua publicação com a Lei n.º 64/77, de 26 de agosto, sendo revogada pela primeira vez pela Lei n.º 40/83, de 13 de dezembro, e posteriormente pela Lei 6/91, de 20 de fevereiro, e revogada e substituída por fim pela Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, que se encontra presentemente em vigor<sup>40</sup> após alterações introduzidas por diversos diplomas.

O diploma supramencionado estabelece as regras referentes aos procedimentos, elaboração, execução, alteração, fiscalização e aprovação do Orçamento do Estado. Realça-se, que as normas e regras atinentes para o OE são as mesmas, na sua grande

---

<sup>40</sup> Última alteração e republicação efetuada através da Lei n.º 41/2014, de 10 de julho.

maioria que se aplicam aos organismos do SPA. Exceções são as que estão relacionadas com a gestão da dívida pública que é responsabilidade do Governo.

Após a aprovação da CRP, a LEO n.º 64/77, de 26 de agosto, vem estabelecer as primeiras regras relativas ao OE, destacando-se:

1. A definição anual do orçamento e a sua coincidência com o ano civil;
2. A independência dos orçamentos das regiões autónomas, das autarquias locais e das empresas públicas, sendo os mesmos anexos ao OE;
3. Introdução da classificação económica<sup>41</sup> para as despesas, para além das classificações orgânicas<sup>42</sup> e funcionais<sup>43</sup> definidas na CRP, bem como a atribuição da mesma tipologia de classificadores para a receita; de realçar que na CRP não consta menção à classificação das receitas, exceto quando as mesmas estão inseridas em programas;
4. Obrigatoriedade de apresentação do orçamento até 15 de Setembro;
5. No caso de o OE não ser aprovado dentro dos prazos estabelecidos, manter-se-á vigente o OE do ano anterior e deverá prevalecer o princípio da utilização das rubricas de despesas por duodécimos;
6. O OE entrará em execução por Decreto-Lei do Governo, de modo a que possa ser executado no início do ano económico a que diz respeito;
7. Orçamento por programas, situação só vertida na CRP na revisão de 1982.

Neste caso, a LEO influenciou as alterações introduzidas na CRP.

Tendo em conta o teor da presente investigação, merece referência a inclusão do Capítulo IV na LEO, que se refere à fiscalização orçamental, sendo omissivo de qualquer nota quanto à fiscalização financeira.

No n.º 1 do artigo 21.º da LEO n.º 64/77, de 26 de agosto é definido que a fiscalização administrativa compete à própria entidade, às entidades hierarquicamente superiores, à tutela, aos órgãos de inspeção e controle administrativo e aos serviços de contabilidade pública. O n.º 2 do mesmo artigo determina que a competência jurisdicional

---

<sup>41</sup> Classificação económica – distingue as despesas e as receitas em despesas de capital e despesas correntes, sendo que as receitas se subdividem em capítulos, grupos e artigos e as despesas em agrupamentos, subagrupamentos e rubricas, de acordo com o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro.

<sup>42</sup> A classificação orgânica estrutura-se por códigos que identificam os Ministérios, Secretarias de Estado, capítulos, divisões e subdivisões orçamentais – Caiado et al. (2007).

<sup>43</sup> Classificação funcional – em como objetivo especificar os fins e atividades típicas do Estado e orienta em termos da identificação das prioridades do Estado na satisfação das necessidades coletivas – Caiado et al. (2007), funções do Estado: funções de soberania, funções sociais, funções económicas e outras.

pertence ao TdC. No artigo 22.º são definidas regras para a entrega e aprovação das Contas Públicas.

Na Nota de Abertura ao livro Ministério das Finanças (1998: IV) assinada pelo Professor António de Sousa Franco:

*“As diversas versões da lei de enquadramento orçamental não apresentam diferenças significativas ou substanciais entre si. Com efeito, as versões posteriores à Lei n.º 64/77, de 26 de Agosto, limitaram-se a introduzir no seu texto original as modificações imprescindíveis para o adequarem às alterações sofridas pelos preceitos da Constituição, relativos ao orçamento do Estado, por ocasião das revisões constitucionais de 1982 e 1989”.*

Deste modo, e durante vinte e quatro anos foram publicadas constantes revisões aos diplomas ou novos diplomas, introduzindo-se somente as retificações provenientes da CRP, com exceção do mencionado anteriormente em relação ao orçamento por programas.

Ainda de acordo com a nota de abertura em Ministério das Finanças (1998: IV e V)

*“Em suma, a atual Lei do Enquadramento do Orçamento do Estado é um diploma insatisfatório, quer por o seu conteúdo se encontrar ultrapassado, quer por as soluções nela acolhidas estarem longe de construir um sistema coerente que permita assegurar, por um lado, a disciplina e o rigor orçamentais e, por outro lado, um exercício cabal e efetivo dos poderes orçamentais pelos órgãos constitucionalmente competentes”.*

A atual LEO, Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto<sup>44</sup>, aprovada na sequência dos trabalhos desenvolvidos e relatados em Ministério das Finanças (1998), redefiniu a disciplina orçamental, a sua forma e estrutura, ajustando-a à realidade e exigências de uma AP mais moderna e que se pretende mais próxima dos cidadãos, não se podendo deixar de referir que a lei aprovado divergiu do trabalho apresentado pela comissão que a elaborou.

Seguidamente, proceder-se-á a uma descrição mais pormenorizada desta lei, visto estarmos perante o diploma legal que se encontra atualmente em vigor e que estabelece os critérios para a elaboração, execução e apresentação do orçamento e contas do SPA com relevância para o SCI.

---

<sup>44</sup> Alterada pela oitava vez e republicada através da Lei n.º 41/2014, de 10 de julho.



Como referido, a LEO estabelece os princípios orientadores para os orçamentos e contas de todo o SPA, sendo que, na alínea b) do artigo 1.º, estabelece “*As regras e os procedimentos relativos à organização, elaboração, apresentação, discussão, votação, alteração e execução do Orçamento do Estado, incluindo o da segurança social, e a correspondente fiscalização e responsabilidade orçamental*”.

No n.º 1 do artigo 2.º da LEO, é definido o âmbito de aplicação da LEO, abrangendo esta os organismos do SPA, em especial a AC, sendo incluído as contas (interprete-se também, os seus orçamentos) dos organismos com e sem autonomia administrativa e financeira e a segurança social.

A LEO vê o seu conteúdo fortalecido através do seu artigo 3.º que preceitua esta como uma lei de valor reforçado, ou seja, prevalece sobre toda e qualquer outra lei que não tenha o mesmo enquadramento jurídico, nos termos do estatuído pelo n.º 3 do artigo 112.º da CRP, estando somente submetida a esta última e, no máximo, pode ser equiparada em termos jurídicos a outras leis com valor equivalente, ou seja, que possuam também valor reforçado<sup>45</sup>.

Outra das alterações produzidas pela nova LEO é a inclusão de um período complementar de execução orçamental, que pode exceder o prazo de execução económica do orçamento para além do ano civil.

Os artigos 6.º a 10.º da LEO são consignados aos princípios orçamentais explanados em 4.1.2 Princípios orçamentais. O artigo 17.º da LEO introduz as medidas orçamentais como as despesas de um programa orçamental respeitantes a projetos e/ou ações concretas, podendo dar lugar a resultados imediatamente mensuráveis e avaliáveis.

Pela primeira vez é estabelecido o princípio da segregação de funções entre receita e despesa (artigo 39.º da LEO). Desta forma, obrigam-se os organismos a ter processamentos e executores independentes para a liquidação e cobrança da receita, dos processamentos e executores da autorização da despesa, autorização de pagamento e pagamento das despesas. Esta alteração legislativa, implica um novo controlo a ser efetuado pelo SCI, com vista à verificação do cumprimento da lei.

Nas competências do Governo em matéria de execução orçamental, definidas no artigo 40.º, realça-se a introdução pela primeira vez dos cativos orçamentais a que podem ficar sujeitas determinadas dotações orçamentais, isto é, as rubricas de classificação

---

<sup>45</sup> No caso de existir um conflito entre a LEO e outra lei de valor equivalente, terá de ser criado um tribunal próprio para dirimir a conflitualidade.

económica que poderão ser alvo de uma retenção de verba orçamental. Nestes casos, o montante máximo a ser gasto pelos organismos é igual ao valor inscrito no orçamento menos o cativo (retenção governamental) de que foi alvo<sup>46</sup>.

No artigo 42º da LEO é definido o processo de assunção de compromissos – só poderão ser assumidos após prévia cabimentação da despesa no orçamento, e que após a publicação da LCPA ainda submete estes à conformidade dos fundos disponíveis. No artigo anterior submete-se a execução do orçamento das despesas à Lei de Bases da Contabilidade Pública, Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro.

De realçar a inclusão de três artigos (43.º, 44.º e 45.º) respeitantes à execução orçamental dos serviços integrados, serviços e fundos autónomos<sup>47</sup> e ao orçamento da Segurança Social.

Relativamente às alterações orçamentais, este novo diploma transforma um artigo (anterior artigo 20.º da Lei n.º 6/91, de 20 de fevereiro) num capítulo da atual LEO, o capítulo IV. Introduce uma profunda alteração nos processos, procedimentos e modelo preconizado até então, definindo os limites e competências para a autorização das alterações orçamentais de cada elo na cadeia de decisão do Estado, atribuindo-se uma maior flexibilidade de gestão orçamental a cada serviço.

Um dos mapas de lei de elaboração obrigatória é o Mapa das Alterações Orçamentais, sendo este um dos processos no setor público que acarreta maior risco de erro, quer pela conformidade e obrigatoriedade legal a que estão obrigadas, quer pelas alterações nos valores das rubricas contabilísticas que produzem, sendo esta ação, normalmente alvo de procedimento de CI que permita garantir a legalidade e a fiabilidade dos resultados apresentados após as alterações efetuadas.

O Capítulo V - Controlo orçamental e responsabilidade financeira trouxe a segunda grande transformação na LEO. Os quatro artigos sobre controlo foram substituídos por um articulado de catorze, legislando diretamente sobre o controlo orçamental, orientação da despesa pública, sistemas e procedimentos de CI, gestão por objetivos, e a atribuição da efetividade da responsabilidade financeira, situação a ser verificada pelo TdC. Pormenorizando:

---

<sup>46</sup> Para poder utilizar o valor do cativo, os serviços têm de solicitar um descativo orçamental a ser aprovado pelo ministro da tutela e pelo ministro das finanças.

<sup>47</sup> Conceito definido em 1.4.1.1 Finanças Públicas.

- O n.º 1 do artigo 55.º preceitua que o OE fica sujeito a controlo nos termos da Lei, sendo objeto de verificação da legalidade e regularidade financeira das receitas e despesas, bem como da boa utilização de dinheiros e outros ativos públicos; por inerência e de acordo com o âmbito de aplicação da LEO, este preceito aplica-se todos os organismos;
- O n.º 2 do artigo 55.º determina que o OE é objeto de controlo administrativo, jurisdicional e político, sendo estabelecido nos seus n.ºs 4 a 7 as entidades a quem compete o controlo administrativo e jurisdicional, e o controlo político é definido no artigo 56.º que é exercido pela AR;
- O n.º 3 do artigo 55.º estabelece que o orçamento é controlado prévia<sup>48</sup>, concomitante<sup>49</sup> e sucessivamente<sup>50</sup>;
- O artigo 57.º regulamenta os procedimentos pelos quais o Governo deverá informar a AR sobre as orientações da despesa pública, as revisões do Pacto de Estabilidade e Crescimento, bem como a discussão sobre as grandes opções de política económica;
- O n.º 1 do artigo 58.º institui a realização de uma auditoria externa, de oito em oito anos, que abrange a avaliação da missão e objetivos dos organismos, bem como a utilização da despesa pública segundo os critérios de uma maior economia, eficiência e eficácia;
- O n.º 2 do artigo 58.º determina a realização de uma auditoria externa aos sistemas e procedimentos de CI, pelo menos de seis em seis anos;
- Pelo disposto no artigo 59.º, o Governo enviará uma informação à AR sobre os resultados dos procedimentos do CI;

---

<sup>48</sup> “A fiscalização prévia tem por fim verificar se os atos ou contratos sujeitos a este tipo de controlo respeitam a legalidade genérica e a legalidade específica (regularidade financeira ou cabimento “*lato sensu*”), (Tribunal de Contas, 1999: 16).

<sup>49</sup> A fiscalização concomitante, segundo Pires (2011: 13) “...se processa através de auditorias aos procedimentos e atos administrativos que impliquem despesas de pessoal e aos contratos que não devam ser remetidos para fiscalização prévia por força da lei, bem como à execução de contratos visados), bem como de auditorias à atividade financeira exercida antes do encerramento da respetiva gerência)...”.

<sup>50</sup> “A fiscalização sucessiva tem por finalidade avaliar os sistemas de decisão e de controlo interno e apreciar a legalidade, a correção financeira, a economia, eficiência e eficácia da gestão financeira das entidades sujeitas à ... jurisdição [do Tribunal de Contas) e/ou controlo financeiro”, (Tribunal de Contas, 1999: 17).

- O artigo 60.º estabelece a sistematização complementar por objetivos, de acordo com os princípios e os fins a que os organismos se destinam, podendo assim aumentar-se o controlo sobre a despesa pública;
- No artigo 61.º o legislador introduz o princípio de cooperação entre as instâncias que exercem o CI e externo da execução do OE, que de acordo com o Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho compete à Assembleia da República, Tribunal de Contas, Direção-Geral do Orçamento, Inspeção-Geral das Finanças e restantes inspeções sectoriais;
- O artigo 62.º institui o controlo cruzado sobre quaisquer entidades públicas ou privadas, sendo que para entidades privadas tal controlo só poderá ser exercido se estas beneficiarem de subvenções ou quaisquer outras compensações financeiras provenientes do OE;

Em Ministério das Finanças (1998) apresenta-se um resumo dos trabalhos da comissão criada para a reforma da LEO. A sua proposta de anteprojeto traduzia-se num articulado de 414 artigos, que apresentava de forma extensa e profunda todo o enquadramento do rigor e disciplina orçamental. O mesmo não viria a ser vertido pela sua totalidade na atual LEO, suscitando o pensamento se o legislador teria intenções e objetivos de legislar de forma tão profunda e abrangente.

Relativamente ao SCI, o anteprojeto propunha no Capítulo II – Controlo administrativo e responsabilidade disciplinar, um modelo de organização e ação para o SCI, definindo o seu âmbito, interno e externo, e definindo ainda as modalidades e a estrutura do mesmo. Mais uma vez fica patente que a diferença existente entre o anteprojeto e a atual Lei nos leva a duvidar da intenção do legislador em responsabilizar-se a legislar numa área tão sensível e importante como o SCI.

De acordo com Ministério das Finanças (1998: 16) *“Neste sentido, parece adequado reforçar as formas e os meios de controlo administrativo e político, tanto no domínio do controlo da legalidade, como no da gestão”*.

Ao longo destes treze anos foram efetuadas oito alterações à LEO. Ao sofrer constantes alterações, os seus princípios, a jurisprudência e a sua interpretação são colocados em causa. Será, porém, crível aceitar que a mesma se mantém intacta quanto ao seu âmbito e objetivos, e que os mesmos continuam a ser cumpridos.

Antes da publicação e constantes revisões da LEO, já o Professor Sousa Franco, referia no prefácio do seu livro (Franco, 1997: XIII) *“O frenesi legiferante, no qual ninguém sabe que lei há – nem o jurista, quanto mais o leigo...só às vezes ficaram na*

*letra e nos pormenores um tanto mais baralhados”*, interpretação intemporal em virtude da repetição histórica dos factos.

A Lei Orgânica n.º 2/2002, de 28 de Agosto<sup>51</sup>, publicada um ano após a LEO, veio introduzir um título novo, com a seguinte descrição – Estabilidade Orçamental, criando inclusive o Conselho de Coordenação Financeira do SPA<sup>52</sup>. As medidas ora propostas para a estabilidade orçamental já faziam parte do articulado do anteprojeto proposto em artigos dispersos ao longo do documento, só pecando por tardia a sua aprovação.

Como medidas principais destacam-se a obrigatoriedade dos organismos do SPA cumprirem os princípios da estabilidade orçamental, da solidariedade recíproca e da transparência orçamental, acrescentando-se que a estabilidade orçamental tende a ser conseguida com uma situação de equilíbrio orçamental ou mesmo de excedente.

Não pode deixar de ser referido, que o SCI é uma das ferramentas, se não a única ferramenta que pode garantir com mais rigor e fiabilidade o cumprimento destas medidas por parte dos serviços, em especial a garantia da transparência orçamental.

A Lei n.º 48/2004, de 24 de agosto procede à terceira alteração da LEO e, desta alteração surge o artigo 15º – Gestão por objetivos, que define que os orçamentos e contas dos organismos devem ser elaborados de acordo com os objetivos do organismo e compatibilizados com os objetivos previstos nas Grandes Opções do Plano (GOP). Esta é uma área em que o SCI terá de passar a intervir e verificar se os pressupostos que levam à elaboração dos orçamentos e planos de atividades dos serviços estão de acordo com os objetivos gerais das GOP, e se no período da sua execução não são desvirtuados.

De destacar neste diploma, a eliminação da obrigatoriedade do SCI se sujeitar, de seis em seis anos, a uma auditoria externa, diminuindo assim o carácter imperativo e obrigatório do SCI. Esta medida leva-nos a pensar que o SCI não é encarado como uma ferramenta de controlo e transparência das contas dos organismos e por conseguinte da CGE, o que o pode transformar num mero formalismo legislativo. Mais uma vez, a intenção do legislador é dúbia quanto ao enquadramento e quanto às intenções.

A Lei n.º 22/2011, de 20 de maio, introduz um conjunto significativo de alterações, quer no âmbito, quer na abrangência da LEO. Deste modo, foi transposta para a legislação nacional, em virtude do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais

---

<sup>51</sup> Primeira alteração à LEO.

<sup>52</sup> Esta proposta fazia parte do anteprojeto proposto para a nova LEO.

(SEC), a obrigatoriedade, independentemente da sua natureza jurídica ou forma, de incluir no enquadramento do OE e da CGE as empresas públicas e outras entidades reclassificadas, que até então não faziam parte do perímetro do SPA, ficando estas entidades, ao abrigo da legislação em vigor, obrigadas a implementarem um SCI.

Destaca-se a modificação do artigo 51º no que concerne às alterações orçamentais da competência do Governo, chama a este todas as alterações orçamentais que não estejam definidas por lei para execução por entidade diversa. Definindo também o já referido artigo, que é da competência do Governo as alterações orçamentais provenientes de saldos de gerência ou dotações orçamentais de anos anteriores cuja utilização seja permitida por lei.

A alteração preconizada no artigo 23º implica a apresentação por parte dos serviços integrados de um saldo primário positivo, ou seja, as receitas têm de ser superiores às despesas, em contraponto com a anterior redação que ditava que tinham de ser pelo menos iguais.

A Lei n.º 48/2010, de 19 de outubro, que procede à quarta alteração orçamental, introduz o artigo 10º-A, que preceitua o cumprimento pelos organismos do SPA do princípio da estabilidade orçamental, definindo-o como o equilíbrio ou excedente orçamental, ou seja, com as receitas a igualizar pelo menos as despesas. Tendo em conta as introduções sofridas pelo artigo 23º, não se vislumbram mais-valias de tal artigo, a não ser uma duplicação/reforço de conceitos.

O artigo 50º-A define as alterações orçamentais que são da competência da AR. Conjugando este artigo com o artigo 51º, ficam assim definidas as alterações orçamentais que são da competência do poder político, referindo-se que o Decreto-Lei n.º 71/95, de 15 de abril, estabelece as regras gerais a que devem obedecer as alterações orçamentais da competência do Governo. Compete à entidade o cumprimento legislativo, mas compete ao SCI verificar se a entidade cumpre todos os requisitos e preceitos legais na realização das alterações orçamentais.

As constantes alterações jurídicas no que à LEO dizem respeito, dificultam o entendimento e a jurisprudência que possa ser deduzida da interpretação da lei, dificultando a ação daqueles que têm que implementar as medidas na execução das suas tarefas, bem como, e em particular, no que ao SCI diz respeito, uma vez que os procedimentos, as verificações e as análises têm de estar constantemente a ser adaptadas e redefinidas.

Por fim, as Leis n.º 37/2013, de 14 de junho e n.º 41/2014, de 10 de julho, que vêm efetuar a sétima e oitava modificação à LEO, introduzindo-lhe uma forte componente macroeconómica, ao submeter o resultado dos valores orçamentais a parâmetros e indicadores macroeconómicos.

Na continuação da enumeração e descrição da legislação do setor financeiro, em 1990 foi publicada a Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, que estabelece as bases da Contabilidade Pública. Deste modo, a presente lei determina quais as tipologias dos organismos do SPA, de acordo com a autonomia e organização que os mesmos possuem.

De sublinhar que o referido diploma considera como regime excecional a concessão de autonomia administrativa e financeira<sup>53</sup> aos organismos, devendo a mesma só ser concedida nos casos em que esta se justifique para a prossecução dos objetivos a que os organismos se propõem.

No capítulo II – Controlo de gestão orçamental, da Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, são definidos os princípios para o controlo sistemático e sucessivo da gestão orçamental dos serviços. No seu artigo 12º, os organismos dotados de autonomia administrativa e financeira devem possuir meios de fiscalização internos que sejam independentes dos órgãos de direção, ou seja, dos órgãos com capacidade de decisão e de assunção de compromissos.

Apesar da Lei de Bases da Contabilidade Pública não espelhar a obrigatoriedade dos organismos com autonomia administrativa de possuírem meios de fiscalização interna, por conjugação com outros diplomas legais, tais como a LEO<sup>54</sup>, é pertinente que tal interpretação assim seja efetuada, devendo os organismos desenvolver também um SCI.

Mais acresce que o n.º 1 do artigo 13º dispõe que os órgãos competentes para efetuarem o controlo da gestão orçamental podem verificar e/ou requisitar todos os processos e documentos respeitantes à gestão orçamental dos organismos. Se existe esta possibilidade de requisição e/ou verificação por quem fiscaliza, é prudente para quem é fiscalizado que cumpra com os demais requisitos que possam vir a ser alvo de fiscalização e, neste caso, ter e manter um SCI em funcionamento.

---

<sup>53</sup> Conceito definido em 4.1 Finanças Públicas.

<sup>54</sup> O n.º 4 do artigo 58º da LEO estabelece que “O controlo administrativo compete ao próprio serviço ou instituição responsável pela respetiva execução...”.

O Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, veio completar a reforma da contabilidade pública e orçamental conforme menção no preâmbulo do referido diploma, destacando-se a adoção de serviços e organismos com autonomia administrativa como o modelo geral preconizado para os serviços do SPA.

Este novo diploma permite a adoção de uma nova metodologia para a contabilização das despesas e o seu pagamento, dotando deste modo os organismos de uma maior autonomia de ação e gestão dos seus recursos<sup>55</sup>, e introduzindo a possibilidade de efetuar pagamentos por transferência bancária.

Atribui-se ainda personalidade jurídica aos regimes excecionais dos serviços e fundos autónomos, dotados de autonomia administrativa, financeira e patrimonial.

O n.º 1 do artigo 18º estabelece o conjunto de documentos a serem entregues mensalmente, e o n.º 2 impõe que a sua não entrega é impeditiva dos serviços centrais efetuarem a libertação de créditos que tenham sido solicitados (PLC e/ou STF). Por uma questão de garantia da qualidade da informação prestada, e do cumprimento dos requisitos legais, todos os documentos enumerados n.º 1 do artigo 18º devem ser alvo das ações do CI.

Os requisitos que o SCI deve verificar quanto à assunção de despesas, competência para autorizar a despesa, processamento, liquidação e pagamento, e no respeitante à reposição de receitas a devolver ao estado pelos organismos do SPA vêm descritos nos artigos 21º e seguintes.

A alínea a) do n.º 1 do artigo 53º estabelece a obrigatoriedade do exercício do autocontrolo pelos serviços e organismos, vertendo assim na força de lei a imposição da existência de um SCI em todos os organismos. As demais alíneas e números do mesmo artigo preconizam o controlo a outros níveis hierárquicos, nomeadamente o controlo externo do TdC.

No seguimento desta necessidade de controlo então vertida na legislação, em 1998 foi instituído o Sistema de Controlo Interno da administração financeira do Estado, através do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho.

---

<sup>55</sup> Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho define no seu preâmbulo que “A realização e o pagamento das despesas deixam de estar sujeitas ao sistema de autorização prévia pela Direção-Geral da Contabilidade Pública” (atual DGO).



Na determinação do objeto do diploma, no n.º 1 do artigo 2º refere-se que “o SCI compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública.”, definindo assim o seu domínio de atuação.

Por seu lado, no n.º 2 do mesmo artigo, encontramos definido o âmbito de atuação do SCI:

*“O controlo interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei”.*

Deste modo, o artigo 2º do referido diploma estende a ação do SCI aos domínios orçamental, financeiro e patrimonial, aumentando ainda a sua abrangência ao domínio económico, definindo claramente as suas competências, tarefas e ações, podendo interpretar-se como a missão a que o SCI está destinado.

Por seu lado, o artigo 4º define o modelo estrutural em que assenta o SCI na AP em Portugal, conforme o abordado em 3.2 O Sistema de Controlo Interno na Administração Pública em Portugal.

Este diploma cria ainda o Concelho Coordenador do SCI (artigo 6º), com o objetivo de garantir o funcionamento do SCI e implementar a coordenação entre as diversas entidades envolvidas.

No seguimento do preceituado por este diploma, pelo seu artigo 10º é publicado o Decreto regulamentar n.º 27/99, de 12 de novembro que estabelece o modelo operativo que irá reger o Conselho Coordenador do SCI, bem como o seu modo de funcionamento, atribuindo-se a sua presidência ao Inspetor-Geral de Finanças.

Das competências atribuídas pelo seu artigo 3º destacam-se a elaboração de relatório anual da atividade do SCI, acompanhado de pareceres sobre os planos e relatórios setoriais, criação de uma base de dados sobre o SCI, a sua avaliação, emissão de parecer sobre as leis orgânicas dos demais órgãos de inspeção setorial e a normalização de metodologias de trabalho junto dos diversos serviços e órgãos que compõem o SCI.

Com a competência atribuída pelo diploma supramencionado, reforçado pela Lei Orgânica do Ministério das Finanças<sup>56</sup>, e pela Lei Orgânica da própria Inspeção-Geral de Finanças<sup>57</sup>, compete a este organismo a coordenação do SCI, podendo existir aqui um conflito de interesses entre a entidade que coordena e que simultaneamente também tem por missão o controlo estratégico da administração financeira do Estado (em sentido *lato sensus*), e a competência de auditoria e inspeção a quaisquer serviços públicos ou pessoas coletivas de direito público.

Passados cinco anos da publicação da Reforma da Administração Financeira do Estado é publicado o Plano Oficial de Contabilidade Pública, Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, que teve como um dos seus intuitos a uniformização da prática contabilística no setor público, tornando assim a informação processada e produzida como um instrumento à gestão, permitindo a sua avaliação e controlo de forma transversal.

De lamentar que o referido diploma que tinha também por objetivo a avaliação e controlo das entidades públicas, não verta qualquer princípio, regra ou conceito sobre a forma como essa avaliação deveria e poderia ser efetuada, nem mesmo conjugando o que já se encontrava legislado anteriormente em outros diplomas legais relativo a esta matéria.

De referir, porém, que nos planos setoriais já se procedeu de modo diferente. O Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) foi o primeiro diploma setorial a ser publicado pelo Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, e estabelece logo no n.º 3 da Introdução

*“no que respeita ao controlo interno, estabelecem-se as regras que devem ser contempladas por uma norma específica a aprovar por cada órgão executivo. Indicam-se, ainda, os objetivos que devem ser respeitados pelos métodos e procedimentos de controlo considerados naquela norma e os princípios que devem ser atendidos na designação dos responsáveis pelas operações de controlo”.*

No ponto 2.9 – Controlo Interno do POCAL, este diploma elabora uma lista de requisitos que um SCI de uma autarquia local deve obedecer, definindo o seu âmbito, os seus objetivos, quem controla e a quem é prestada informação, bem como a adoção de alguns métodos e procedimentos preconizados pelo POCAL (ponto 2.9.10).

---

<sup>56</sup> Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro.

<sup>57</sup> Decreto-Lei n.º 96/2012, de 23 de abril.

O Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde, publicado pela Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro, estabelece no seu ponto 2.9 um modelo de SCI. Esta prática é adotada para todos os organismos sob a tutela do Ministério da Saúde, definindo assim, em termos práticos e factuais as matérias que devem ser integradas no SCI dos organismos do Ministério da Saúde.

Deste modo, o Plano Oficial de Contabilidade Ministério da Saúde (POCMS) define logo como obrigação a adoção de medidas do SCI

*“que permitam assegurar o desenvolvimento das suas atividades de forma eficaz, eficiente e com qualidade, assegurem a salvaguarda dos seus ativos, a prevenção de ilegalidades e a exatidão e integridade de todos os registos contabilísticos e a preparação oportuna e atempada de toda a informação financeira”.*

Determina também como procedimentos de controlo, entre outros, a verificação da conformidade legal na elaboração e execução dos documentos orçamentais, financeiros e contabilísticos, o cumprimento das decisões dos órgãos de gestão, a salvaguarda do património dos organismos. Para os devidos efeitos, define o diploma que o exercício de controlo deve ser executado em regime de segregação de funções, entre quem controla e quem é controlado.

De realçar ainda a definição de métodos e procedimentos de controlo para as contas patrimoniais, nomeadamente de disponibilidades, de terceiros e de imobilizado. Na descrição dos preceitos do SCI no POCMS falta a introdução da obrigatoriedade da produção de um relatório da atividade exercida, bem como, a determinação da entidade a quem deverá ser remetido o relatório para além do respetivo órgão de gestão do organismo.

Por fim, o POCISSSS publicado pelo Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro, não se refere de forma pormenorizada ao SCI conforme os outros dois diplomas setoriais se tinham referido (POCAL e POC-MS), dedicando-lhe também o ponto 2.9 e referindo somente:

*“As instituições do sistema de solidariedade e segurança social adotarão um sistema de controlo interno que englobe o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, bem como quaisquer outros a definir pelos respetivos órgãos de gestão que permitam assegurar o desenvolvimento das suas atividades de forma eficaz, eficiente e com qualidade assegurem a salvaguarda dos seus ativos, a prevenção da ilegalidades, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos de forma a tornar mais fiável a informação financeira”.*

Complementarmente aos POC para o setor público, foi publicada a Portaria n.º 671/2000, de 10 de março, que de acordo com o disposto no Decreto-Lei n.º 477/80, de 15 de outubro<sup>58</sup>, estabelece o Cadastro e Inventário de Bens do Estado (CIBE), com a aprovação das suas normas reguladoras, bem como o classificador geral em anexo ao diploma.

Conforme o disposto na alínea g) do artigo 161.º da CRP, compete à AR aprovar a Lei do OE, introduzindo esta lei anualmente um conjunto de regras e procedimentos a serem cumpridos pelos organismos.

Por seu lado é competência do Governo a apresentação do Decreto-Lei de Execução Orçamental, que vem pormenorizar e definir de forma mais concreta a execução do OE. Isto implica uma atenção redobrada por parte do controlador no exercício dos procedimentos do CI, em virtude destes diplomas conterem normas procedimentais que os organismos estão obrigados a cumprir.

No tocante aos diplomas com influência nas áreas financeira e orçamental, não pode deixar de ser referenciada a lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, LCPA, e o seu Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho. Estes dois diplomas, surgem no seguimento do PAEF e um dos seus objetivos é o cumprimento das condições impostas na assinatura deste tipo de acordos, em que um dos pontos é a definição terminológica dos termos ou conceitos.

Por analogia e tendo em conta a norma internacional de relato financeiro em contabilidade em base de caixa IPSASB (2012), no parágrafo 1.10.2, faz-se uma alusão às diferentes terminologias que podem ser usadas para a definição do conceito de ajuda externa, bem como aos demais termos técnicos utilizados nos diversos documentos elaborados durante o período de ajuda externa.

Deste modo, o artigo 3º da LCPA vem definir, por força da letra de lei, e no cumprimento dos requisitos definidos internacionalmente para os planos de assistência, a substância de um conjunto de termos técnicos usados no quotidiano da contabilidade pública, das finanças públicas e documentos oficiais, que ainda não estavam devidamente definidos e enquadrados na demais legislação em vigor.

Outro dos efeitos da introdução destes dois diplomas, foi a alteração do preconizado no ciclo da despesa. A partir de então, introduz-se mais um elo na cadeia,

---

<sup>58</sup> Decreto-Lei que visa estabelecer a organização e atualização do inventário do Estado.

que se prende com a verificação e assunção de compromissos dentro dos limites dos fundos disponíveis.

Mais uma vez, estas alterações legislativas influem na normal ação do SCI, sendo necessário alterar os seus procedimentos, ou seja, a ação de controlo executada até então, aumentando o risco de erro por incumprimento legislativo por parte de quem executou as ações.

Em termos legislativos, para além da legislação geral que se aplica a todos os organismos, na execução das tarefas do SCI deve ainda ser tida em consideração legislação específica, como é o caso dos diplomas que estabelecem as leis orgânicas dos ministérios e dos organismos<sup>59</sup>, que estabelecem as competências e âmbito das entidades.

De uma forma abrangente, descrevendo e registando a evolução introduzida nas principais leis quanto à área financeira diz respeito e descreveram-se os diplomas legais que o SCI tem de integrar e conhecer para a sua observância e controlo, apresentando-se no Anexo A, todos os diplomas atualmente vigentes.

A extensão da legislação que aqui se reporta está somente relacionada com a área financeira, orçamental e económica, sendo que a sua abrangência é ainda mais vasta, com a inclusão no perímetro da conformidade legal dos diplomas referentes à contratação pública, ou ainda os diplomas respeitantes aos Recursos Humanos<sup>60</sup> da AP.

---

<sup>59</sup> O Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro estabelece a orgânica do Ministério das Finanças e define as entidades que superintende, bem como as suas funções.

<sup>60</sup> A legislação relacionada com os recursos humanos ainda é mais vasta e dispersa que a do setor financeiro, não se dando conta no presente trabalho de qualquer diploma legal nessa matéria, apesar de ter também implicações no SCI.



## 5 Bases para o estudo empírico

### 5.1 Metodologias

Para Sampieri et al. (2006), um tema pouco estudado ou sobre o qual recaem ainda muitas dúvidas enquadra-se nos estudos exploratórios, acrescentando os autores “...quando a revisão da literatura revela que há temas não pesquisados e ideias vagamente relacionadas com o problema de estudo” (Sampieri et al., 2006: 99), caracterizando-se estes estudos por possuírem uma grande flexibilidade e não constituírem um fim em si mesmo.

Nesta perspetiva, e de acordo com o descrito na Introdução acerca da escassa informação existente sobre o Sistema de Controlo Interno, o presente estudo pode classificar-se como exploratório e descritivo.

De acordo com Sampieri et al. (2006: 102) “*Pesquisa descritiva: busca especificar propriedades e características importantes de qualquer fenómeno que se analise*”. Ainda de acordo com os mesmos autores, “*os estudos descritivos pretendem medir ou coletar informações de maneira independente ou conjunta sobre os conceitos ou as variáveis a que se referem*”.

A presente investigação, ao utilizar como método de recolha de dados o questionário, introduz uma componente de pendor quantitativo no estudo, que se justifica pela necessidade de avaliar, dentro do perímetro dos organismos do Ministério das Finanças, quais os que têm em funcionamento um SCI, bem como a utilização que fazem do mesmo.

Como forma de justificação para a utilização da metodologia do questionário, Vieira et al. (2009: 133) consideram que:

*“...se o objetivo for conhecer o grau de adoção de uma ou várias ferramentas de contabilidade pelas empresas portuguesas ou por um determinado grupo (por exemplo, de um setor específico, empresas de grande dimensão, etc.), então o método do questionário fechado, analisado com base em métodos quantitativos, poderá ser o mais adequado”.*

Vieira et al. (2009: 132) apresentam uma distinção entre a investigação qualitativa e a investigação quantitativa, a saber:

*“enquanto que os métodos de investigação quantitativa foram inicialmente desenvolvidos no campo das ciências naturais com o objetivo de estudar fenómenos naturais, os métodos de investigação qualitativa foram desenvolvidos por investigadores das ciências sociais que procuravam estudar*

*fenómenos sociais”.*

Face ao exposto, a presente investigação apresenta-se com um enfoque dominado pela pesquisa quantitativa que, de acordo com Sampieri et al. (2006: 5) *“usa coleta de dados para testar hipóteses com base na medição numérica e na análise estatística para estabelecer padrões de comportamento”*. Porém, dado o carácter exploratório, neste estudo não se estabelece hipóteses, mas apenas questões de investigação, conforme secção seguinte.

Ainda de acordo com os mesmos autores, o enfoque quantitativo abrange (Sampieri et al., 2006: 9):

- *“Ponto de partida – Há uma realidade a conhecer;*
- *Premissa – A realidade do fenómeno social pode ser conhecida com a mente;*
- *Dados – Uso de medição e quantificação;*
- *Finalidade – Busca relatar o que acontece. Fatos que dêem informação específica da realidade que podemos explicar e prever”.*

## **5.2 Objetivos e questões de investigação**

Considerando a relevância sublinhada particularmente na Introdução, conjugada com a motivação para o estudo, pretende-se contribuir para a discussão do tema de uma forma geral e, em concreto, para o aprofundamento da investigação sobre o SCI no âmbito da AP em Portugal, contribuindo assim para a procura de soluções que possam enriquecer a discussão e traçar possíveis caminhos orientadores para o futuro da prática, que serão sempre, e necessariamente, a visão pessoal do investigador sobre o tema.

O principal objetivo desta investigação centra-se na análise do SCI nos organismos do Ministério das Finanças, designadamente se e como têm implementado o SCI e a utilização que lhe é dada. Em concreto, procura-se verificar se é utilizado como ferramenta de gestão ou simplesmente como cumprimento de uma imposição legislativa, bem como apurar os benefícios que os organismos podem obter por ter um SCI implementado e em funcionamento.

Pretende-se ainda compreender se o SCI pode contribuir para a melhoria da gestão orçamental dos organismos e da qualidade e credibilidade da informação produzida, analisando se a utilização do SCI nos organismos do Ministério das Finanças pode contribuir para a melhoria e rigor da execução do orçamento do Ministério em que se enquadram.



Nesta perspectiva, foram definidas as seguintes quatro questões de investigação, a que o estudo empírico em particular, procura responder:

1. Quantos organismos do Ministério das Finanças possuem um SCI?
2. Qual o contributo do SCI existente nos organismos do Ministério das Finanças para a execução orçamental de cada um e do Ministério em geral?
3. Quais os procedimentos de CI utilizados pelos organismos do Ministério das Finanças?
4. Quais as vantagens e limitações da utilização de um SCI na execução orçamental dos organismos do Ministério das Finanças?

### 5.3 Recolha de dados

#### 5.3.1 Métodos

O processo de recolha de dados é fundamental para qualquer projeto de investigação, independentemente da índole dessa investigação:

*“Procurar compreender, procurar descrever, explorar um novo domínio, pôr ou verificar uma hipótese, avaliar as prestações de uma pessoa, avaliar uma ação, um projeto, ..., são alguns dos passos fundamentais cujo êxito está, antes de mais, ligado à qualidade das informações em que se apoiam”* (Ketele e Roegiers, 1993: 11).

Na presente investigação foram utilizados dois métodos preferenciais para a recolha de dados, a recolha e análise bibliográfica e o método do questionário, o qual integra questões fechadas e uma única questão aberta.

Quanto à análise bibliográfica, esta engloba:

*“um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/receção (variáveis inferidas) destas mensagens”* (Bardin, 2008: 44).

O recurso a esta técnica permitiu descrever, analisar e reproduzir conteúdos essenciais para a presente investigação, efetuar deduções lógicas e justificar as linhas orientadoras do investigador no presente trabalho.

Deste modo, abordou-se a doutrina teórica do tema SCI, tendo os dados sido recolhidos de acordo com os critérios supramencionados, utilizando-se também para o efeito a bibliografia existente para o setor privado, em especial, através das abordagens sobre o CI elaboradas no âmbito da temática auditoria interna.

A necessidade do recurso a bibliografia não específica do SCI espelha bem o facto da falta de estudos que este tema tem suscitado, bem como o manancial de exploração de que ainda pode ser alvo.

De seguida, contextualizou-se no seu macro ambiente o SCI no âmbito das finanças públicas em Portugal, e o seu percurso até ao registo contabilístico e à prestação de informação da Contabilidade Pública.

Posteriormente ao enquadramento do tema no plano teórico e seu devido enquadramento no ambiente da AP portuguesa, efetuou-se a análise ao tema estudado no âmbito dos organismos do Ministério das Finanças com recurso ao método do inquérito por questionário.

A utilização do SCI por parte dos organismos do Ministério das Finanças é um imperativo legal, mas interessava compreender se o mesmo é utilizado como uma ferramenta de gestão, se a condução do SCI contribui para o controlo da execução orçamental, qual a utilização que se efetua dos dados recolhidos pelo SCI, bem como a descrição das práticas utilizadas.

Moreira (2009: 115) define questionário como “...um conjunto de questões, ou seja, de itens que, por qualquer razão, se decidiu apresentar associados numa mesma folha ou caderno”. Assim, a utilização da metodologia do questionário permite obter as informações necessárias junto da população ajustada do Ministério das Finanças relativamente aos processos, procedimentos e tarefas executadas no âmbito do SCI, bem como recolher uma opinião avaliativa do SCI por parte dos responsáveis e colaboradores da área financeira.

### **5.3.2 Estrutura do questionário**

Na elaboração do questionário foi seguido o modelo apresentado em (Moreira, 2009) o qual preconiza quatro etapas:

- Primeira etapa - elaboração de uma versão inicial com um elevado número de itens elaborados de forma exaustiva;
- Segunda etapa - submissão a exame de especialistas para a deteção de possíveis anomalias e efetuar as revisões que se julguem necessárias (etapa realizada com a colaboração dos orientadores da presente dissertação);
- Terceira etapa – realização de um pré-teste com uma população-alvo;
- Quarta etapa – aplicação da versão final do inquérito à população ajustada (Anexo B).

Para a realização do pré-teste, foi selecionada um grupo de indivíduos representativos da população ajustada, apresentando as seguintes características:

Quadro 6 - Respondentes pré-teste

Cargo	Pré-testes
Diretores de Serviço de Contabilidade Pública	2
Chefes de Serviço de Contabilidade Pública	2
Técnicos Superiores	3
Assistentes Administrativos	2
Assistentes Operacionais	1

Neste contexto, foi solicitado aos respondentes que efetuassem comentários sobre o questionário relativamente à compreensão e significado das questões, à estrutura do questionário, ao tipo de questões (questões abertas ou fechadas), seguindo o método convencional<sup>61</sup> conforme preconizado em (Iarossi, 2006). Finda a recolha de opiniões, foi elaborada a versão final do questionário e enviado à população ajustada (Anexo C).

O questionário foi elaborado numa base de questões de resposta fechada, com exceção de uma questão de resposta aberta, tendo por objetivo auscultar a opinião dos respondentes sobre a preponderância que o SCI pode ter na execução e controlo orçamental, a sua implementação e utilização.

No questionário elaborado para a presente dissertação, optou-se por elaborar questões de resposta fechada:

- a) *“O investigador tem uma ideia clara daquilo que pretende saber junto dos respondentes;*
- b) *Os respondentes são capazes de compreender o item;*
- c) *Os respondentes interpretam o item no sentido pretendido pelo investigador;*
- d) *Os respondentes dispõem de informação necessária para responder ao item;*
- e) *Os respondentes estão dispostos a procurar exaustivamente, na sua memória ou noutra local, a informação relevante;*
- f) *Os respondentes estão dispostos a responder com sinceridade;*

---

<sup>61</sup> “O método convencional envolve um pequeno número de entrevistas seguidas de diálogo em que se partilham experiências e se identificam problemas”, (Iarossi, 2006)

g) *A resposta não é influenciada por fatores contextuais.*” (Moreira, 2009: 133)

Face ao exposto, e em virtude de uma maior facilidade no tratamento das respostas fechadas, bem como a clareza da sua interpretação, estes foram os pressupostos que influenciaram o investigador a optar por uma maioria quase absoluta de questões fechadas, permitindo-se na última questão uma resposta aberta à questão central desta investigação - Qual o contributo que uma organização pode obter para a execução orçamental por ter implementado um Sistema de Controlo Interno?

A introdução desta questão de resposta aberta permite ao respondente expor as suas considerações sobre o tema de forma livre e arbitrária, sem contudo se impor qualquer limitação artificial à resposta. Foram ainda utilizadas cinco perguntas no modelo de resposta fechada com recurso a uma escala de Likert.

Quanto às questões, podemos catalogá-las do seguinte modo:

Questões 1 a 3: Caracterização genérica do respondente, organismo e composição da área financeira;

Questões 4 a 10: Caracterização específica das funções desempenhadas pela área financeira;

Questões 11 a 27: Caracterização, compreensão e avaliação das atividades realizadas pela divisão financeira;

Questões 28 a 36: Avaliação do SCI.

## 5.4 Tratamento de dados

Como tem vindo a ser explanado ao longo deste capítulo, a presente pesquisa compreende uma abordagem essencialmente quantitativa, utilizando a ferramenta *Google Docs*<sup>62</sup> que permitiu a elaboração do questionário sob plataforma *on-line*<sup>63</sup>, e que após a submissão, as respostas são recolhidas e depositadas numa base de dados. Na presente investigação, optou-se pela utilização da base de dados em Excel, facilitando assim o tratamento da informação.

De acordo com Hill e Hill (2002), as questões do questionário dividem-se em questões de uma só variável e questões com várias variáveis, apresentando-se como

---

<sup>62</sup> Em: <https://docs.google.com/document/d/1TwQ5YVBs9jwOIqLfwL2lR6jr1QjifcensPzbnZNN-rM/edit>, dia 29 de novembro de 2013, às 19:00 horas.

<sup>63</sup> Esta ferramenta permite a criação de uma página on-line que é direcionada aos respondentes, que só têm de selecionar as suas respostas e submeter o questionário já respondido.

possibilidade de respostas com escala nominal de valores e escala nominal por categorias, com exceção da questão 36 que se enquadra nas questões abertas e não obedece aos critérios descritos anteriormente por força das características particulares que as perguntas abertas possuem.

## 5.5 Caracterização da população ajustada

A presente investigação pretende estudar o SCI nos organismos do Ministério das Finanças, definindo-se assim a totalidade dos organismos deste Ministério como a população ou universo<sup>64</sup>.

Segundo Carmo e Ferreira (1998: 191)

*“a técnica designada por **amostragem** (processo de seleção de uma amostra) conduz à seleção de uma parte ou subconjunto de uma dada população ou universo que se denomina **amostra**, de tal maneira que os elementos que constituem a amostra representam a população a partir da qual foram selecionados”.*

Deste modo, e tendo em conta que o número total de entidades no Ministério das Finanças que prestaram contas em 2012 e/ou 2013 é reduzido, a presente investigação irá trabalhar com uma população ajustada, sendo os inquéritos por questionário endereçados a todas as entidades e as conclusões retiradas somente para os respondentes.

Neste particular, tendo em conta as particularidades do Ministério das Finanças, existe a necessidade de efetuar um ajuste à população, descrevendo-se seguidamente os passos para a sua elaboração.

O Decreto-Lei n.º 86-A/2011<sup>65</sup>, de 12 de julho estabelece a estrutura do governo, definindo o n.º 1 do artigo 11.º as competências do Ministério das Finanças. Por sua vez, os Decretos-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro e n.º 200/2012, de 27 de Agosto, definem a estrutura geral do ministério, bem como os organismos que tutela.

Mas o Ministério das Finanças é um organismo que apresenta muitas particularidades, destacando-se as seguintes:

---

<sup>64</sup> “**população** ou **universo** é o conjunto de elementos abrangidos por uma mesma definição. Esses elementos têm, obviamente, uma ou mais características comuns a todos eles, características que os diferenciam de outros conjuntos de elementos” (Carmo e Ferreira, 1998: 191).

<sup>65</sup> Diploma alterado e republicado pela quarta vez pelo Decreto-Lei 119/2013, de 21 de agosto.

➤ Fundos, que estão consagrados para a Contabilidade Pública como uma entidade, mas são geridos por outras entidades (e.g. Fundo de Estabilização Tributária gerido pela Autoridade Tributária e Aduaneira);

➤ Encargos da Dívida, Despesas Excepcionais, Dotação Provisional, Recursos Próprios e Contribuição Financeira que são definidos para a Contabilidade Pública como uma entidade, mas são tutelados por outras entidades (e.g. Anexo C);

➤ Transitaram em 2013 para a Secretaria-Geral do Ministério das Finanças as atribuições nas áreas da gestão dos RH, financeiros e patrimoniais dos seguintes organismos: Gabinete de Planeamento, Estratégia, Avaliação e Relações Internacionais (GPEARI), da Inspeção -Geral de Finanças (IGF), da Direção -Geral do Orçamento (DGO), da Direção-Geral de Tesouro e Finanças (DGTF) e da Direção -Geral da Administração e do Emprego Público (DGAEP), criando assim uma nova entidade.

➤ Em 2013, foi também transferido para a competência da Secretaria-Geral do Ministério das Finanças as competências de gestão dos orçamentos dos gabinetes do Ministro e Secretários de Estado deste, tendo-se criado uma nova entidade – Secretaria-Geral do Ministério das Finanças – Ação Governativa.

Face ao exposto, a população ajustada integra os organismos que efetuaram a prestação da conta gerência ao TdC para os anos de 2012 e/ou 2013, tendo-se obtido somente uma resposta para as entidades que tutelavam outras entidades.

## 6 Apresentação de resultados

### 6.1 Caracterização dos respondentes

Inicialmente, o questionário foi enviado para as 35 entidades que nos termos dos OE de 2012 e 2013 foram contempladas com dotação orçamental inicial, mas conforme o exposto 5.5 Caracterização da população ajustada e descrito de forma mais pormenorizada no Anexo C, somente 18 dessas entidades foram responsáveis pela entrega das contas de gerência de todas as entidades do Ministério das Finanças (das 35 com dotação orçamental inicial) referentes aos anos de 2012 e 2013.

Deste modo, a população ajustada passou a incluir 18 entidades (18 questionários), tendo-se obtido resposta de 13, das quais 11 responderam ao questionário por completo e duas entidades recusaram-se a responder ao questionário. 5.5

O total dos respondentes tem uma idade compreendida entre os 31 e os 60 anos, sendo que a faixa etária entre os 41-50 anos representa 53% do total, e a segunda faixa etária com mais respondentes é a que se situa entre os 31-40 anos com 34%. A maioria dos respondentes é do género feminino.

Figura 2 - Questão 1.1 Idade

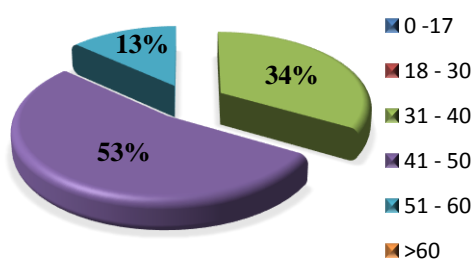
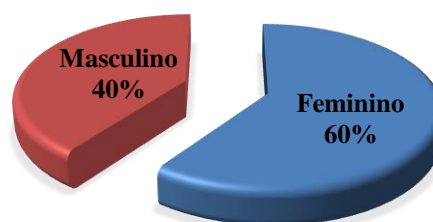
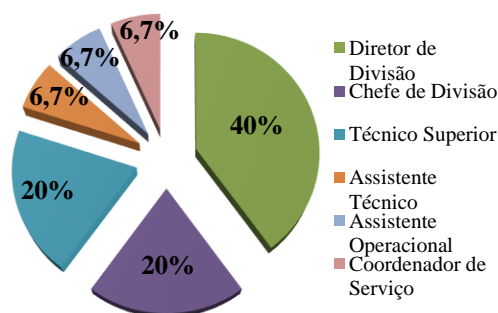


Figura 3 - Questão 1.2 Género



Do total de respondentes, 66,7%<sup>66</sup> desempenha cargos dirigentes, destacando-se que 40% são Diretores de Divisão e 26,7% Chefes de Divisão. A categoria dos Técnicos Superiores

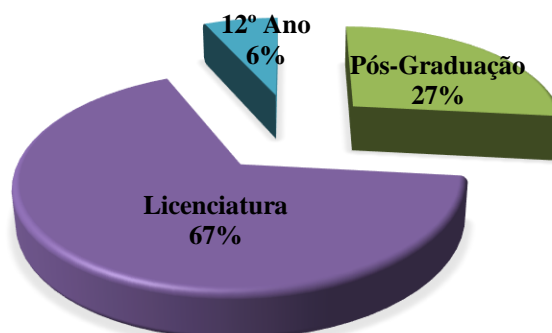
Figura 4 - Questão 1.3 Cargo



<sup>66</sup> O cargo Coordenador de Serviço é equiparado ao cargo de Chefe de Divisão.

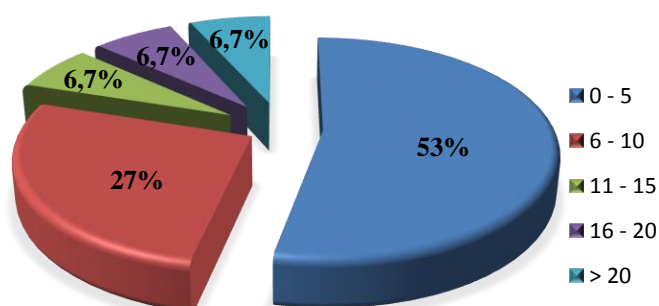
apresenta-se como o terceiro maior grupo de respondentes com 20%.

Figura 5 - Questão 1.4 Habilitações académicas



O resultado da questão 1.4 vem em linha com o respondido para a questão 1.3, onde a maioria dos respondentes pertence à classe dirigente da AP, cargo que para ser exercido exige como requisito mínimo o grau de licenciatura.

Figura 6 - Questão 1.5 Anos de serviço na instituição



A maioria dos respondentes encontra-se há menos de 5 anos nas entidades onde exerce funções (53%), e 26,7% encontra-se na entidade entre os 6-10 anos.

De acordo com a questão 1.3, como a maioria dos respondentes é dirigente, e os cargos de dirigente são providos por uma comissão de serviço de 3 anos, pode-se estar perante a situação dos atuais dirigentes dos organismos respondentes pertencerem ao mapa de pessoal de outro organismo. Esta questão carecia de um estudo mais aprofundado.

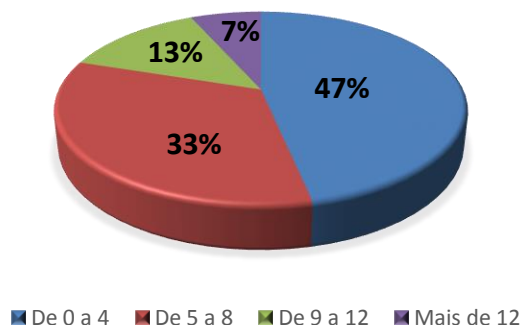
Do total de respondentes, 11 reconheceram pertencer a um Serviço Integrado, e os restantes distribuem-se por Empresas Públicas (2), Serviços e Fundos Autónomos (1) e Instituto Público (1), sendo que não se obteve nenhuma resposta de um colaborador que exercesse funções num Fundo.

Quanto à constituição das equipas da área financeira (questão 3.1), 47% dos respondentes definiu-as como tendo entre zero a quatro elementos, constituindo-se o



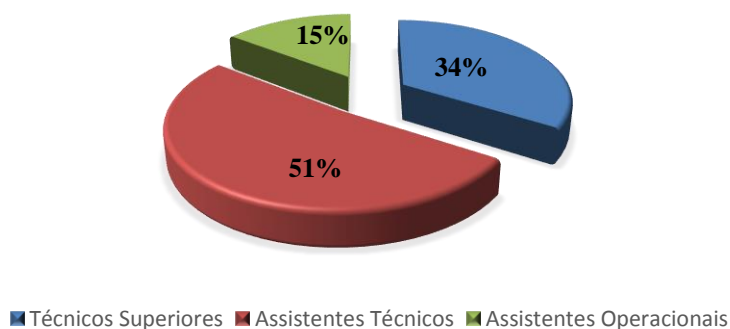
segundo maior grupo de respostas as que definem a composição das equipas da área financeira como tendo entre cinco a oito elementos (33%).

Figura 7 - Questão 3.1 Qual o número de elementos que compõem a equipa financeira?



Outro fator referido pelos respondentes (questões 3.2.1/2/3), é que somente um terço dos elementos que integram a área financeira são técnicos superiores (34%), sendo que metade dos indivíduos da área financeira são assistentes técnicos (51%). Não se pode deixar de referir que de acordo com os respondentes, que 20% das equipas da área financeira não incorporam qualquer técnico superior (questão 3.2).

Figura 8 - Questões 3.2.1/2/3 N.º de Colaboradores Técnicos Superiores, Assistentes Técnicos e Assistentes Operacionais



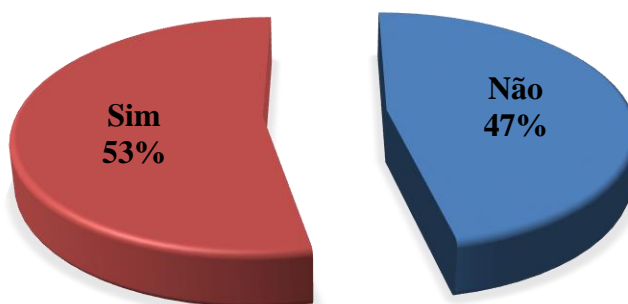
## 6.2 Análise e discussão dos resultados

Foi colocado de forma direta na questão 35 se as entidades possuem um SCI, ao qual 53% dos respondentes afirmaram que **Sim** e 47% afirmaram que **Não**.

Tendo em conta o já abordado na presente investigação, o SCI é obrigatório para os organismos da AP, concluindo-se que quase metade dos respondentes não o tem implementado, verificando-se assim um incumprimento legislativo por parte dos

respondentes e simultaneamente dos organismos do Ministério das Finanças que representam.

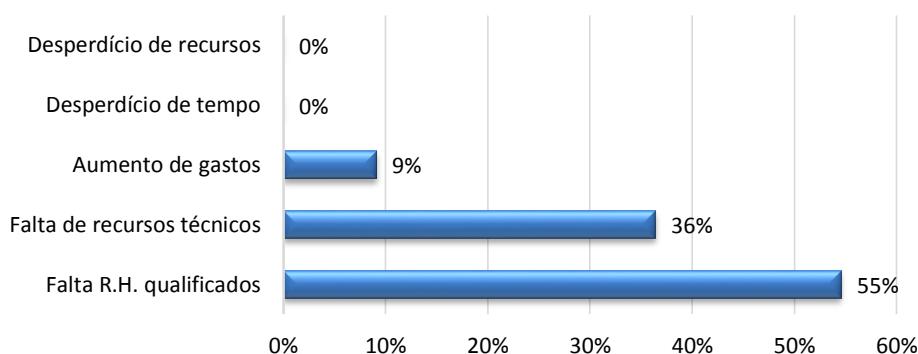
Figura 9 - Questão 35 A entidade possui um SCI?



Para o não cumprimento desta premissa legislativa, os respondentes invocaram principalmente dois fatores (questão 35.2): a falta de recursos humanos qualificados (55%), a falta de recursos técnicos (36%).

Uma das características necessárias para a implementação de um SCI são as habilitações e competências técnicas para o desempenho dos procedimentos do CI, os respondentes ao reconhecerem que têm falta de RH qualificados para a função, revelam prudência para a não implementação de um SCI, não obstante, que incumpe a lei.

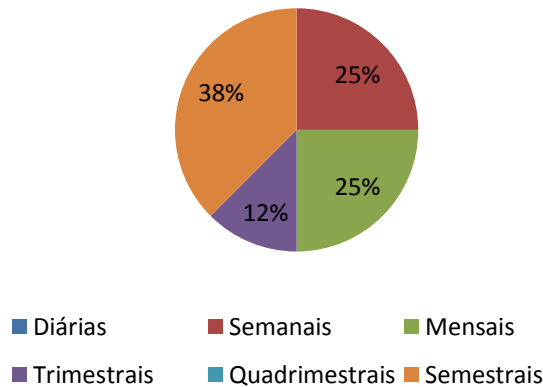
Figura 10 - Questão 35.2 A entidade não possui um SCI por?



Por seu lado, aos respondentes que afirmaram possuir um SCI foi solicitado que especificassem a frequência com que eram realizadas as ações de controlo e, 38% responderam semestralmente, e 25% responderam semanal ou mensalmente respetivamente, destacando-se que **nenhum** dos respondentes afirmou efetuar controlos diários.

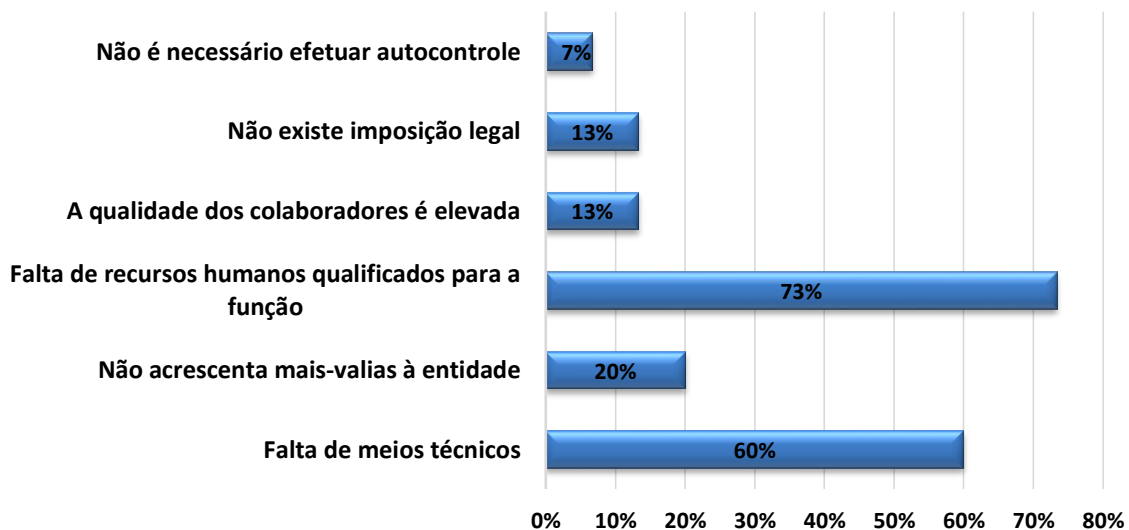
Conforme ficou patente na abordagem teórica aos procedimentos do CI, os mesmos têm a necessidade de ser realizados diariamente, aumentando o grau de fiabilidade com que as operações são realizadas e os registos efetuados.

Figura 11 - Questão 35.1 Qual a regularidade com que são efetuadas as ações de controlo?



O facto de 73% dos respondentes afirmar que não implementa o SCI por falta de RH qualificados (questão 31.1<sup>67</sup>) não pode ser dissociado da dimensão das equipas financeiras que compõem os organismos (vide resultados da questão 3.1), em que 47% dos respondentes afirma que a equipa da área financeira é composta entre zero e quatro elementos, ou seja, equipas escassas e limitadas.

Figura 12- Questão 31.1 No seu entender, quais os argumentos para a não implementação de um SCI?



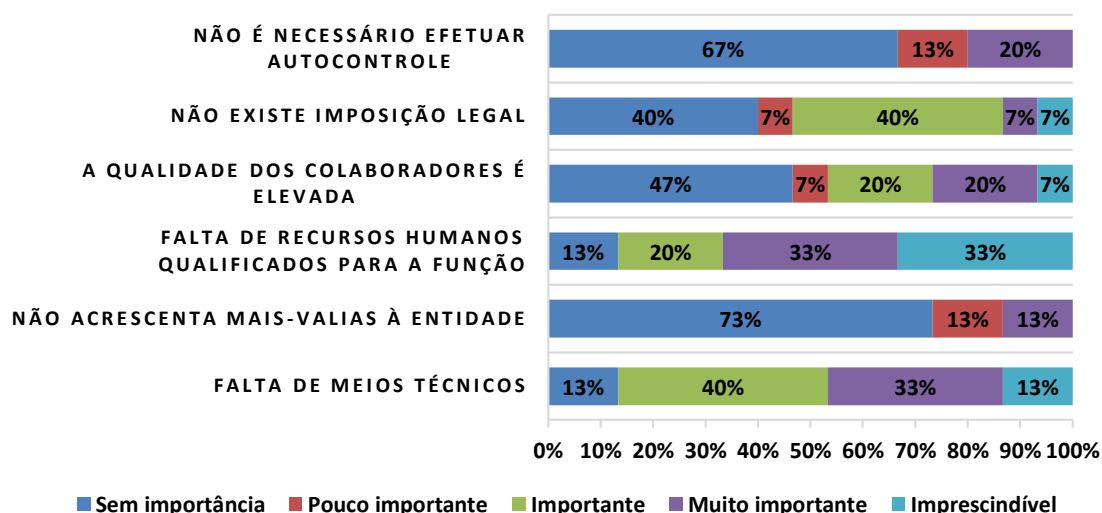
Relativamente à valoração atribuída a cada um dos fatores, que no entender dos respondentes pode contribuir para a não implementação de um SCI (questão 31.2), 66% consideram muito importante ou imprescindível a falta de RH qualificados para a não

<sup>67</sup> Nota: a questão 31.1 oferecia uma possibilidade de escolha múltipla entre as hipóteses, e a questão 35.2 só permitia a escolha de uma hipótese, ou seja, a que o respondente considerava mais importante, deste modo as respostas não são comparáveis.

implementação do SCI, e 46% considera muito importante ou imprescindível a falta de meios técnicos.

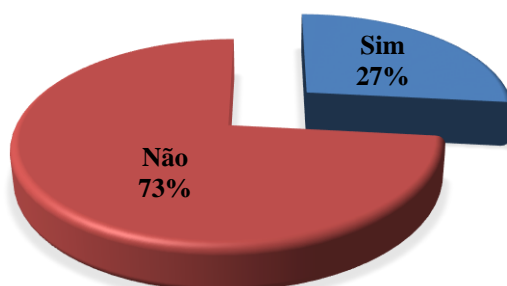
Destaca-se ainda, que 47% dos respondentes atribui pouca ou nenhuma importância à obrigatoriedade legal da implementação de um SCI, considerando que comprova novamente o incumprimento e/ou desconhecimento da imposição legal da implementação de um SCI.

Figura 13 - Questão 31.2 Qual a importância que atribui a cada fator para a não implementação de um SCI?



Refere-se ainda, que somente 27% dos respondentes afirmaram que os seus organismos efetuam ações de auditoria interna (questão 28), procedimento não obrigatório para os organismos da AP e de acordo com a tipologia de organismos a que os respondentes pertencem e a sua dimensão, entende-se como natural a não adoção deste procedimento.

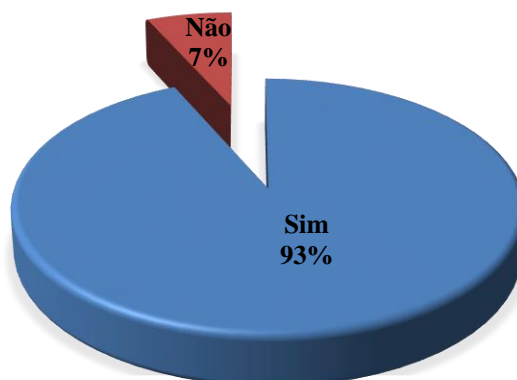
Figura 14 - Questão 28 A entidade efetua auditorias internas



Solicitados a pronunciarem-se relativamente à possível mais-valia do SCI para a execução orçamental (questão 34), 93% dos respondentes consideram-no uma mais-

valia. Não se pode deixar de referir, que alguns destes respondentes foram os mesmos que afirmaram não possuir um SCI, mas reconhecem-lhes a mais-valia produzida para a execução orçamental.

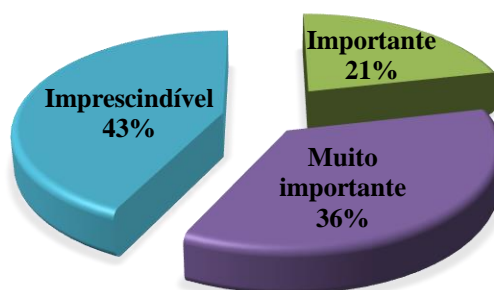
Figura 15 - Questão 34 No seu entender, o Sistema de Controlo Interno é uma mais valia para a execução orçamental?



De acordo com o reconhecimento que fazem ao SCI, e tendo em conta que o mesmo é uma imposição legal, poder-se-ia questionar os respondentes futuramente sobre quais as ações desenvolvidas para ultrapassar esta situação.

De realçar, que de entre os respondentes que responderam positivamente à questão 34., 43% consideram **Imprescindível** a contribuição do SCI para a execução orçamental, 36% consideram-no **Muito Importante** e os restantes 21% consideram-no **Importante**.

Figura 16 - Questão 34.1 Valorize a contribuição do SCI para a execução orçamental anual da entidade?

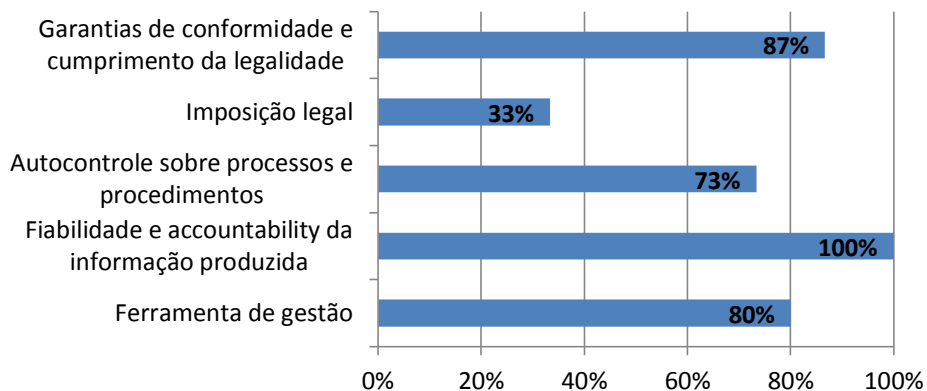


Como se verifica pelos dados da questão 34.1, todos os respondentes consideraram no mínimo importante a contribuição do SCI para a execução orçamental, referindo na questão 30.1 os fatores que justificam a implementação de um SCI.

Para estes, a fiabilidade e accountability da informação produzida é o fator determinante para **todos** os respondentes, 87 % consideraram também as garantias de

conformidade e cumprimento da legalidade, 80% reconheceram ainda a ferramenta de gestão como um dos fatores para a implementação do SCI e ainda 73% justificaram a implementação de um SCI como uma forma de autocontrolo sobre os processos e procedimentos.

Figura 17 - Questão 30.1 - No seu entender, quais as razões que justificam a implementação de um SCI?

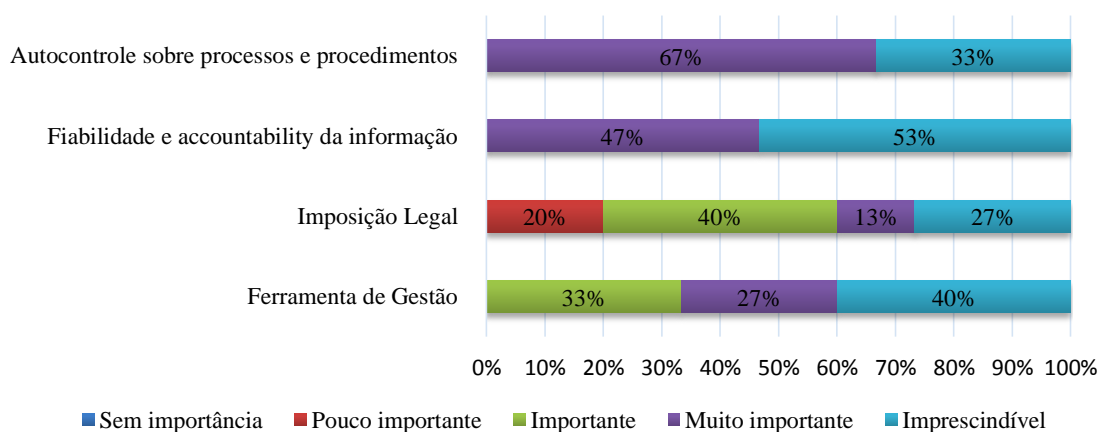


De realçar, que somente 33% considera a imposição legal como uma justificação para a implementação de um SCI. A diminuta percentagem de resposta a este fator vem em linha com outras percentagens de respostas dos respondentes sempre que confrontados com a imposição legal para a adoção ou utilização de um SCI.

Não se pode deixar de referir nesta questão, que 87 % dos respondentes refere a conformidade e cumprimento da legalidade para implementar o SCI, mas somente 33% o reconhecem como uma imposição legal.

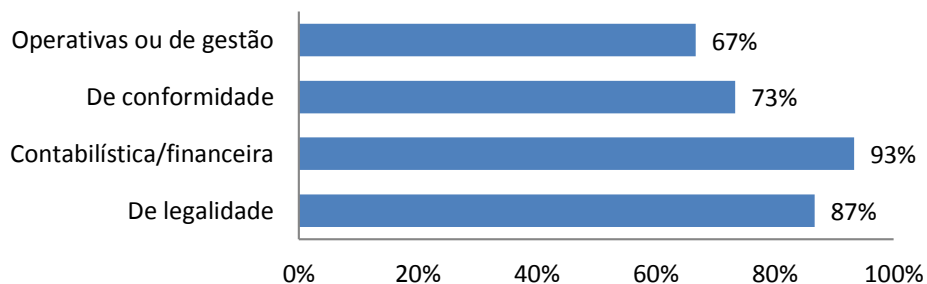
Nesta questão, fica também patenteado o reconhecimento ao SCI como ferramenta para a melhoria da qualidade de informação, bem como a sua mais-valia como ferramenta de gestão.

Figura 18 - Questão 30.2 Qual o grau de importância que lhes atribui



Relativamente às áreas de operação do CI (questão 29.1), a maioria dos respondentes afirmou que realiza procedimentos de CI por todas as áreas (Operativas ou de Gestão, De conformidade, Contabilística/financeira e De legalidade).

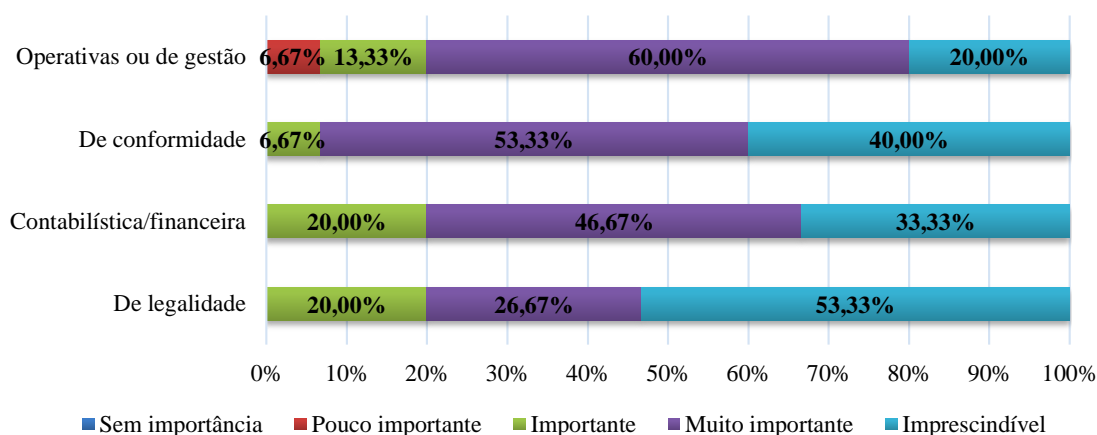
Figura 19 - Questão 29.1 Quais as áreas em que a entidade efetua CI?



Destaca-se a preocupação em realizar procedimentos na área contabilística/financeira com 93% de respostas afirmativas, denotando nesta resposta o evidenciado na questão 30.1, onde 100% dos respondentes considera a fiabilidade e *accountability* da informação produzida como o principal argumento para a implementação de um SCI.

Quando confrontados os respondentes com a necessidade de valorizar as áreas do CI (questão 29.2), somente 33,33% considera imprescindível o controlo contabilístico/financeiro, ao passo que 53,33% dos respondentes considera o controlo na área da legalidade como imprescindível.

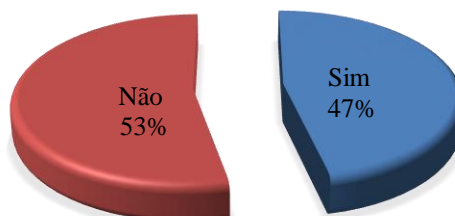
Figura 20 - Questão 29.2 Qual a importância que atribui a cada uma das áreas?



Mais uma vez se reforça a preocupação que os respondentes demonstram com a conformidade e legalidade das ações no domínio financeiro, mas reconheceram não ter implementado um SCI, também ele uma obrigatoriedade legal.

No que se refere à elaboração do relatório do CI (questão 32.), a maioria dos respondentes não elaboram relatório (53%), encerrando assim a contribuição que esta ferramenta poderia dar à gestão da organização.

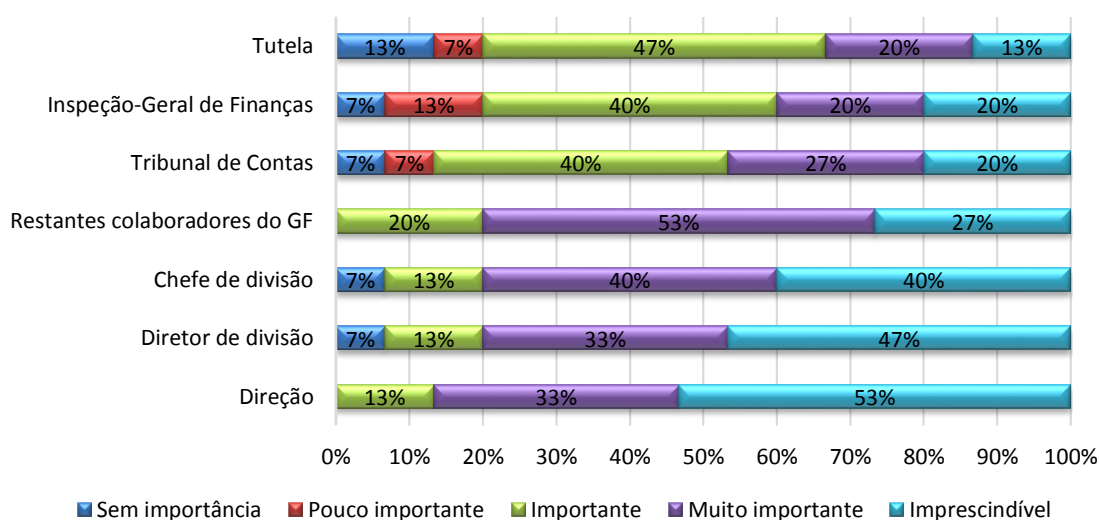
Figura 21 - Questão 32 É elaborado relatório dos resultados verificados nos procedimentos do SCI realizados?



Ao efetuar procedimentos de CI gera-se informação e, a sua não divulgação é remeter estas ações para um fim em si mesmas, não permitindo que elas possam contribuir para a melhoria dos processos e procedimentos da organização.

Para 86% dos respondentes, a emissão do relatório é imprescindível ou muito importante o seu envio à Direção (questão 33.2). Em termos de valor agregado, 80 % dos respondentes considera muito importante ou imprescindível o envio aos restantes colegas da área financeira, ao chefe de divisão e ao diretor de serviços.

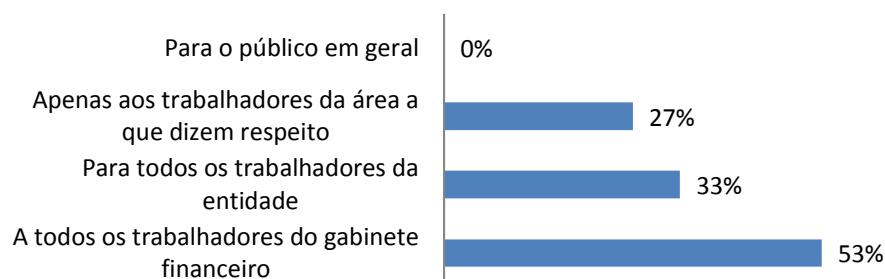
Figura 22 - Questão 33.2 Qual a relevância que atribui ao envio do relato do CI para:



Relativamente ao envio a órgãos institucionais, 80% considera muito importante ou imprescindível o envio do relatório do CI para o Tribunal de Contas, situando-se as respostas abaixo dos 50% para os restantes órgãos institucionais, Inspeção-Geral de Finanças e tutela.



Figura 23 - Questão 7 As normas de controlo interno são divulgadas a:



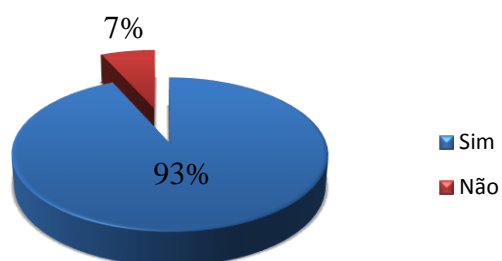
Recorda-se, que na questão 30.1, 80% dos respondentes considera como razão para a implementação de um SCI a sua utilização como ferramenta de gestão, logo, a divulgação da informação recolhida pelo CI a toda a organização poder-se-á revelar como um importante instrumento de gestão e comunicação, mas neste caso, somente a divulgação aos trabalhadores da área financeira apresenta um resultado superior a 50%.

Na única questão aberta colocada aos respondentes (questão 36), apresenta-se seguidamente uma sumula dos principais pontos referidos sobre o contributo que uma organização pode ter na execução orçamental por ter um SCI implementado:

- Controlo sobre a execução e utilização do orçamento durante o período de gerência;
- Aplicação de recursos de forma mais eficaz, eficiente e económica;
- Controlo sobre a legalidade e conformidade legal;
- Melhoria da qualidade da informação financeira e orçamental;
- Diminuição dos custos e melhoria dos processos e procedimentos da organização;
- Maior rigor e transparência da execução orçamental;
- Detecção de erros e irregularidades numa fase primária podendo atempadamente aplicar-se medidas corretivas.

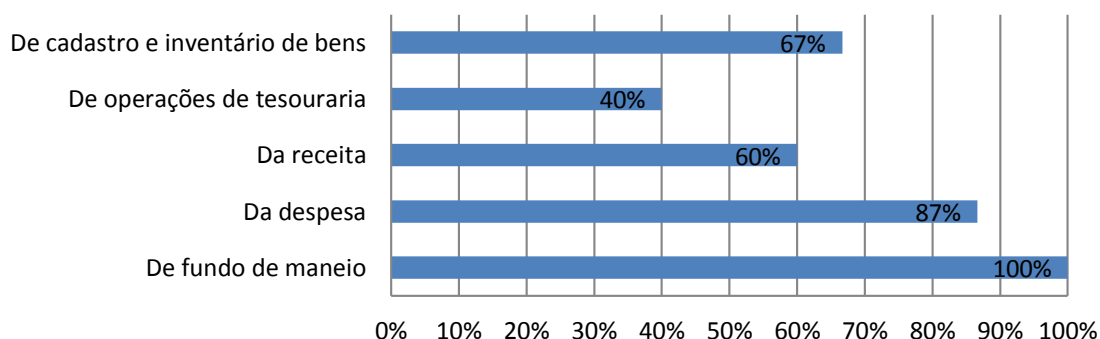
Apesar de ser obrigatório por diploma legal o envio da norma de CI com a entrega da conta de gerência ao TdC, ainda assim, 7% dos respondentes afirmou **não possuir tal norma** (questão 5), à revelia do preconizado pelas instruções do Tribunal de Contas n.º 1/2004, de 14 de fevereiro, n.º 1/2008, de 9 de dezembro, n.º 1/2013, de 22 de novembro e n.º 2/2013, de 4 de dezembro, consoante a tipologia de organismo em causa.

Figura 24 - Questão 5 A entidade possui norma de procedimentos de CI?



Por outro lado, realça-se que a **totalidade** dos respondentes afirmou que os seus organismos possuem norma relativa ao fundo de maneo (questão 6), também ela uma obrigatoriedade legislativa, em consonância com a resposta à questão 15. Onde todos afirmam possuir fundo de maneo.

Figura 25 - Questão 6 Para quais das seguintes áreas a entidade possui uma norma de CI específica?



De destacar, que apesar da totalidade dos respondentes efetuar reconciliação bancária, somente 40% possui norma para as operações de tesouraria.

Figura 26 - Questão 15 A entidade possui fundo de maneo

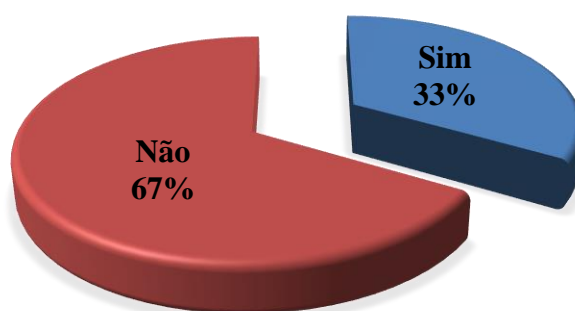


O SCI no exercício das suas atividades de controlo tem como uma das suas premissas a verificação dos processos e procedimentos. Nesta matéria, 67% dos

respondentes referiram na questão 8 que **não** possuem manual de procedimentos com referência e descrição dos processos e fluxogramas da área financeira.

Uma das formas de executar as ações do CI é verificar a forma como as ações foram realizadas e compará-las com um manual que descreva como se pretende que sejam realizadas e detetar os desvios e desconformidades. Face ao exposto, seria interessante verificar a forma como estes organismos executam as suas ações de CI.

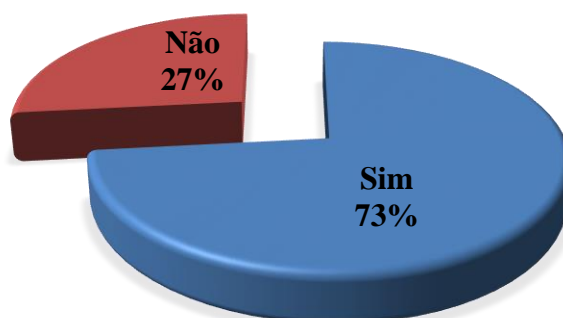
Figura 27 - Questão 8 Existe na entidade um manual de procedimentos com referência e descrição dos processos e fluxogramas do gabinete financeiro?



Não se pode deixar de referir, que perante a questão 10, 73% dos respondentes afirmou possuir um SCI, o que contrasta com as respostas da questão 35, que perante a mesma questão, obteve 53% dos respondentes a afirmar **Sim**, obtendo-se uma diferença entre respostas **Sim** de 20%.

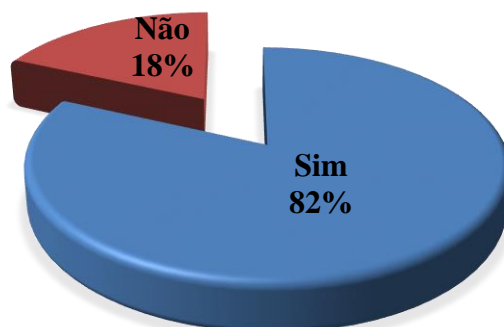
As duas questões foram apresentadas em momentos e sequências distintas do questionário, sendo a 10ª apresentada como questão terminal da caracterização específica das funções desempenhadas pela área financeira e a 35ª como pertença ao conjunto de questões que permitem avaliar o SCI. Qual terá sido a influência destas sequências nas respostas obtidas, é um tema que merecia uma análise mais detalhada e com recurso a outros métodos.

Figura 28 - Questão 10 O organismo tem implementado um SCI?



Ainda relativo à questão 10, de entre os 73% de respondentes que responderam **Sim**, 82% afirmaram que existe segregação de funções entre o controlador e os restantes elementos das equipas da área financeira (questão 10.1).

Figura 29 - Questão 10.1 Existe segregação de funções entre o(s) controladore(s) e o restante gabinete financeiro?

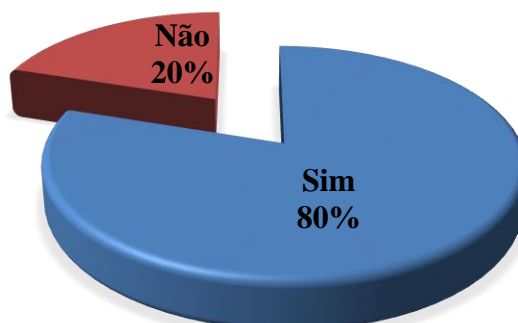


Comparando novamente estas respostas com a dimensão das equipas da área financeira (questão 3.1), parece generoso considerar que equipas compostas até quatro elementos possam dispensar um para executar ações de controlo de forma segregada dos restantes elementos da equipa da área financeira.

Esta situação assume ainda mais força, de acordo com questão 14, 80% dos respondentes afirmaram que existe segregação de funções entre o colaborador que opera a despesa e o colaborador que opera a receita.

Mais uma vez, e de acordo com a identificação do número de elementos que compõem as equipas financeiras, parece generoso definir numa equipa, um controlador, um elemento afeto à despesa e um elemento afeto à receita.

Figura 30 - Questão 14 Existe segregação de funções entre os colaboradores que operam a receita e os colaboradores que operam a despesa?

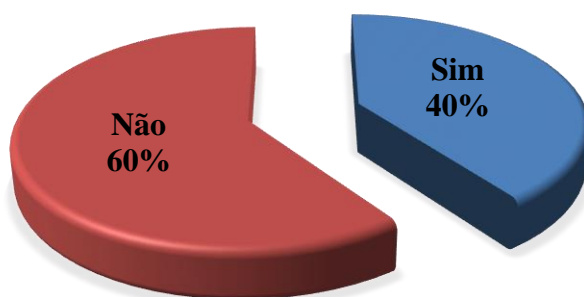


A implementação de um SCI deve também obedecer a um princípio da relação custo/benefício, e para equipas de dimensão reduzidas (conforme a descrição dos respondentes), poderá ser questionado se esta avaliação está a ser realizada, ou por outro

lado, se algumas respostas não interiorizam aquilo que os respondentes gostariam de ver implementado nos seus organismos, tendo em conta os conhecimentos teóricos e/ou legislativos que possam possuir quanto à implementação de um SCI.

Outro dos elementos porque se rege a gestão de um SCI é a utilização da rotatividade de funções entre os colaboradores como medida de prevenção de riscos e erros, sendo que à questão 11, 60% dos respondentes afirmou não haver rotatividade de funções entre os colaboradores da área financeira.

Figura 31 - Questão 11 Está estabelecido um princípio de rotatividade de funções para os colaboradores do gabinete financeiro?

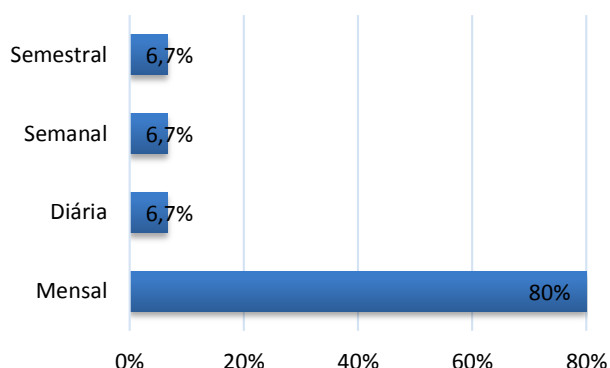


Da atividade desenvolvida na área financeira, um dos processos mais vigiados é o movimento bancário, sendo que, **100%** dos respondentes afirmou executar reconciliações bancárias (questão 19), sendo que destes, 80% o executa mensalmente (questão 19.1).

Figura 32 - Questão 19 A entidade efetua reconciliação bancária?



Figura 33 - Questão 19.1 Qual a periodicidade com que realiza as reconciliações bancárias?



Nesta temática, destaca-se que 20% dos respondentes afirmam que as reconciliações bancárias não são verificadas por outro elemento distinto do que realiza o processo de reconciliação (questão 20), dos 80% que responderam **Sim** à questão 20, 42% afirmam que é verificado por outro elemento da área financeira e 33% pelo chefe de divisão.

Figura 34 - Questão 20 As reconciliações bancárias são verificadas por outro elemento distinto à sua realização?

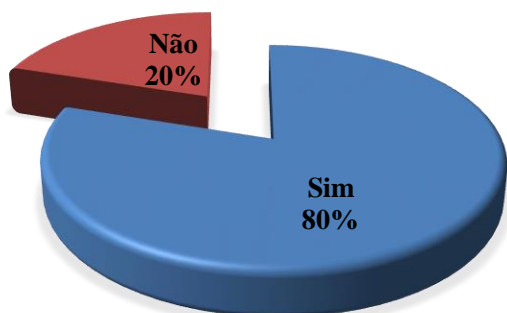
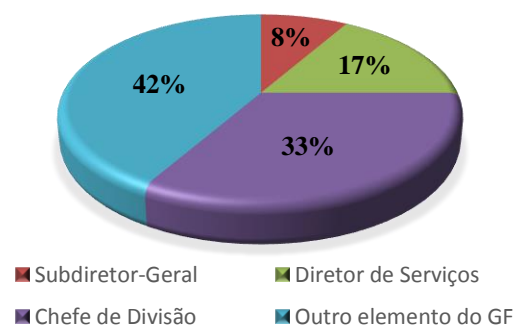
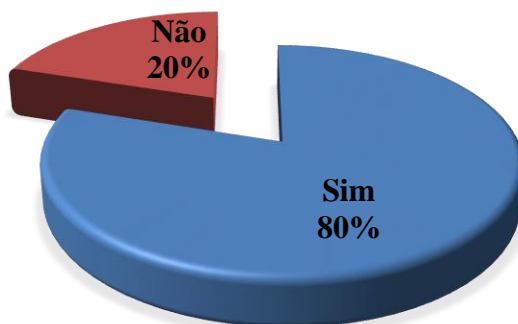


Figura 35 - Questão 20.1 Quem verifica as reconciliações bancárias?



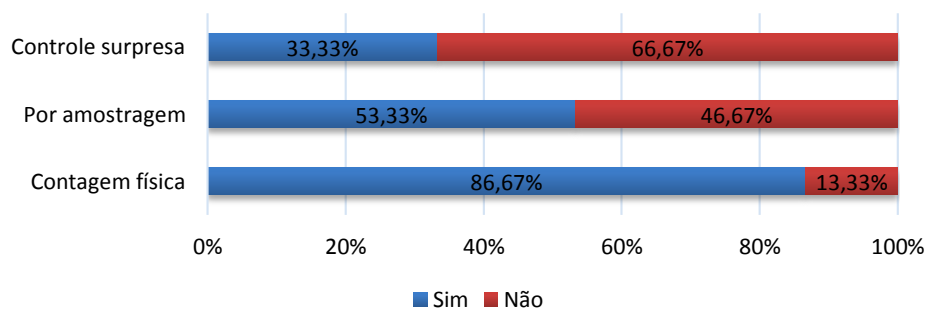
Com valores percentuais iguais aos do processo de reconciliação bancária, 80% dos respondentes também declarou efetuar circularização de saldos de clientes e fornecedores, outro dos procedimentos de controlo vulgarmente utilizados nas ações CI, neste caso para as contas da classe 2 do plano de contas do POCP.

Figura 36 - Questão 24 É efetuada a circularização de saldos de clientes e fornecedores?



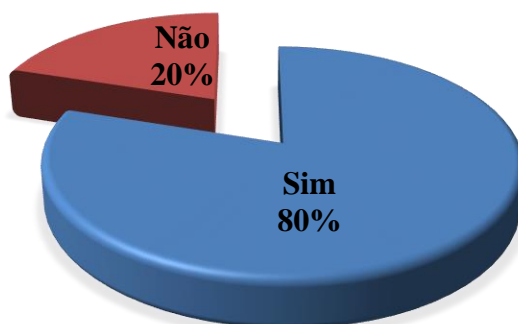
Outra das áreas de controlo dentro da área financeira é o imobilizado (questão 27), sendo a forma de controlo mais utilizada a contagem física (86,67%), de seguida o controlo por amostragem (53,33%) e o controlo surpresa só é realizado por 33,33% dos respondentes.

Figura 37 - Questão 27 Os registos de inventário são verificados mediante:



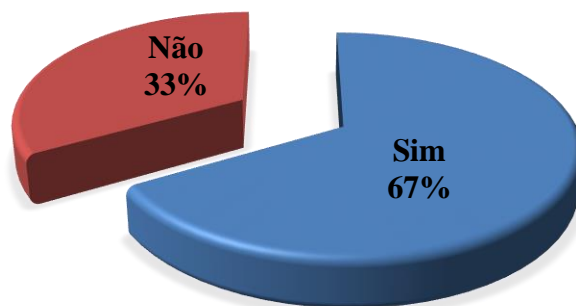
Outra das possíveis ações de controlo do imobilizado é o controlo efetuado às contas que têm implicações com os movimentos do imobilizado. Deste modo, 80% dos respondentes (questão 25) afirmou que efetua verificações aos ficheiros de bens do imobilizado com as contas da classe 4 - Imobilizado.

Figura 38 - Questão 25 Os ficheiros dos bens imobilizados são conferidos com os saldos das correspondentes contas do plano contabilístico (aquisições da 41 a 45 e amortizações acumuladas 48) relativamente aos custos e amortizações acumuladas?



Outra das verificações ao imobilizado pode ser realizado às contas 2745 – Subsídios para investimento e 7983 – Transferências de capital obtidas (26), neste caso, 67% dos respondentes efetuam esta forma de controlo.

Figura 39 - Questão 26 O saldo das contas contabilísticas 2745 (Subsídios para Investimentos) e 7983 (Transferências de Capital Obtidas) é confrontado com o valor adstrito às despesas de capital e com o valor das amortizações do ano?



Considera-se agora as respostas ao ciclo da despesa, um dos processos fundamentais na ótica da contabilidade orçamental. Na questão 18, os respondentes asseveram na sua grande maioria, que as atividades correspondentes ao ciclo da despesa são processadas de forma independente por cada colaborador.

Conforme o já explanado para outras questões, parece generoso tendo em conta a dimensão das equipas da área financeira, existirem tantas operações processadas por elementos independentes de outros processos no mesmo ciclo da despesa.

Figura 40 - Questão 18 No ciclo da despesa, quais as operações processadas de forma independente por cada colaborador:

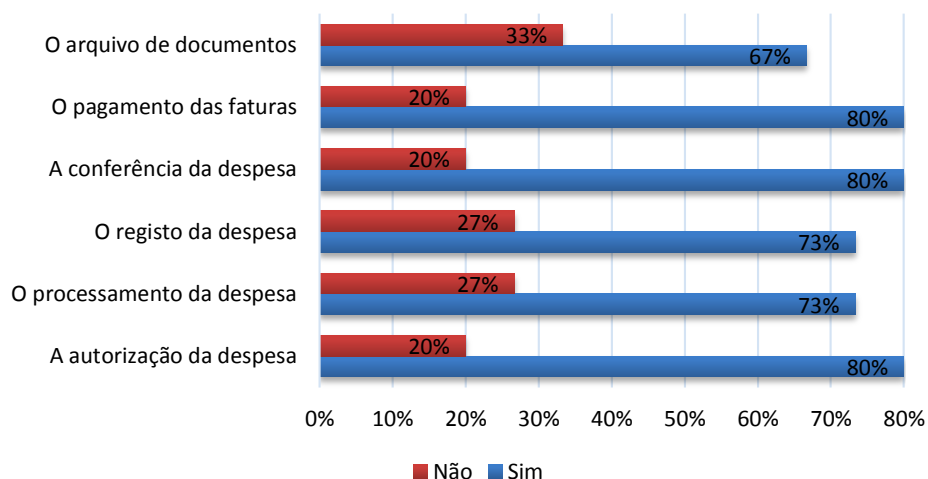


Figura 41 - Questão 21 As compras são autorizadas por órgão diretivo após a verificação da legalidade da despesa?



Por fim, apresenta-se um conjunto de questões que *per si* são esclarecedoras da informação que relatam.

Figura 42 - Questão 4 Qual (quais) o (s) ano (s) de reporte (s) de conta (s) de gerência

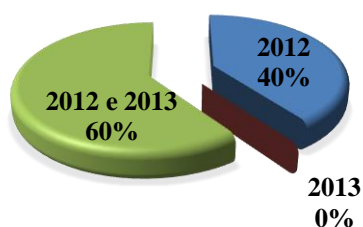


Figura 43 - Questão 9 A entidade possui contabilidade analítica

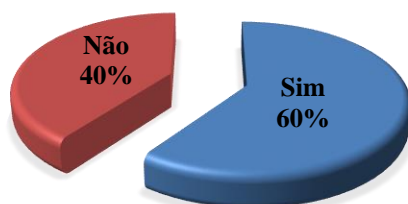




Figura 44 - Questão 13 O gabinete financeiro elabora planos de atividade

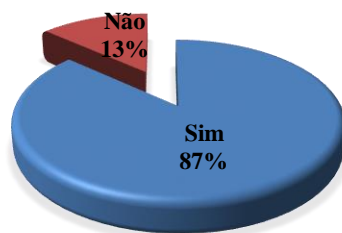


Figura 45 - Questão 16 Efetuam-se verificações aleatórias ao fundo de manei

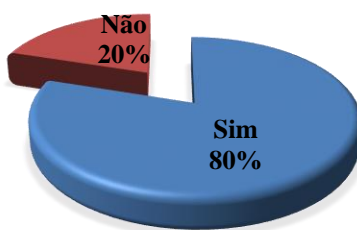


Figura 46 - Questão 17 Existe limite ao valor de despesa a pagar por fundo de manei

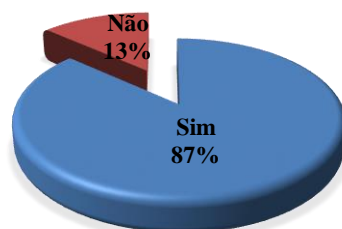


Figura 47 - Questão 17.1 Valor do Fundo de Maneio

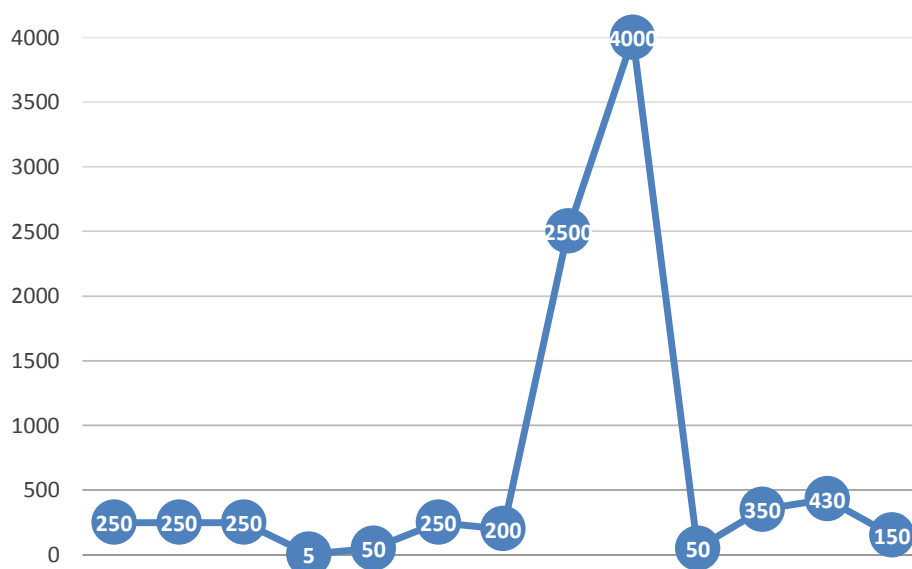


Figura 48 - Questão 22 A contabilização do compromisso é efetuada por pessoa distinta da que autoriza a compra

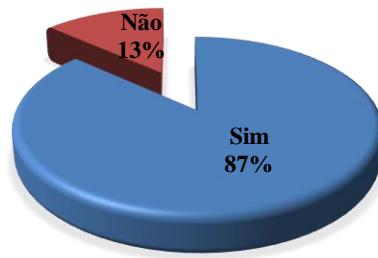


Figura 49 - Questão 23 O pagamento das faturas é efetuado por pessoa diferente da que efetua o seu processamento

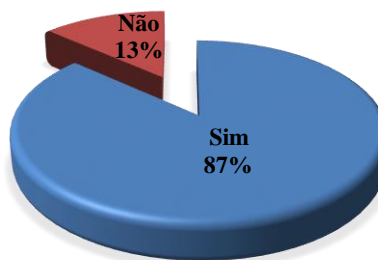
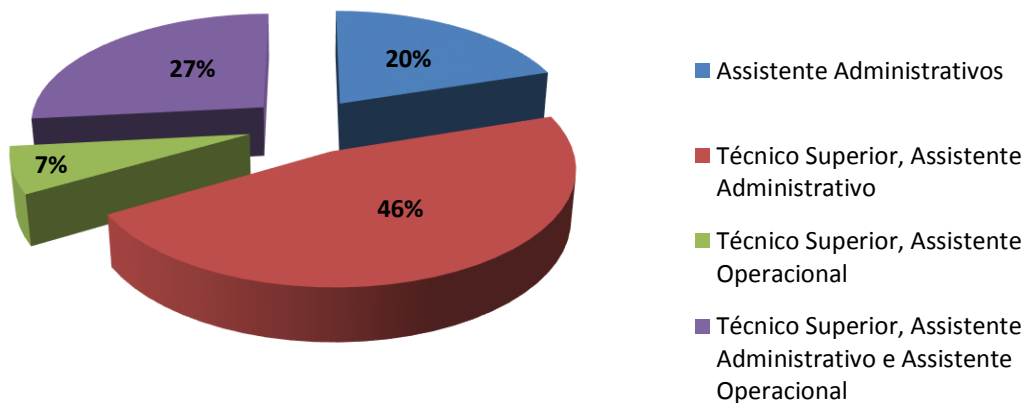


Figura 50 - Questão 3.2 Composição das equipas financeiras por categorias profissionais



## 7 Considerações finais

### 7.1 Conclusões

Da pesquisa realizada sobre a legislação que impende sobre o setor financeiro da AP Portuguesa detetou-se uma constante mutação e alteração de alguns dos diplomas fundamentais nesta matéria, nomeadamente a LEO, o que implica uma permanente atualização por parte dos colaboradores, aumentando assim o risco de possíveis erros, ou mesmo o desconhecimento da legislação em vigor no processamento e execução de determinados atos administrativos e contabilísticos.

De acordo com os dados obtidos no estudo empírico, os respondentes indicaram que os elementos que compõem as equipas da área financeira são maioritariamente assistentes técnicos ou assistentes operacionais, técnicos estes com qualificações mais baixas, o que acrescenta ao facto anterior uma maior limitação para a interpretação das alterações legislativas, contribuindo para o aumento do risco da execução dos processos e procedimentos de acordo com a conformidade e regularidade legal vigente.

Realça-se, também, que a permanente mutação verificada no quadro legislativo impede os órgãos competentes de efetuar jurisprudência sobre as matérias em causa, e eliminar deste modo algumas das possíveis deturpações interpretativas que possam ocorrer e estejam a influenciar os organismos na realização e execução das suas obrigações.

Outra das situações verificadas no domínio legislativo é o número elevado de diplomas legais que influenciam a organização, a execução e gestão da área financeira pública, o que revela a elevada capacidade técnica que é exigida para o desempenho destas funções no setor financeiro do Estado, situação que não se encontra refletida na formação dos colaboradores, tendo em conta os elementos que compõem as equipas da área financeira.

Deste modo, a constante e permanente alteração legislativa que o setor financeiro tem sofrido nos últimos tempos, pode prejudicar a *accountability* pretendida para os organismos do SPA, em virtude do possível não cumprimento de todos os pressupostos legislativos inerentes e obrigatórios à área financeira.

Neste contexto, a importância das entidades da AP disporem de um SCI parece inegável, pelo que se procurou contribuir neste trabalho para analisar a implementação, utilização e importância atribuída a este, em concreto nos organismos do Ministério das Finanças.

Na primeira das questões de investigação pretendia-se saber quantos organismos do Ministério das Finanças possuem um SCI. Os dados obtidos no questionário permitiram concluir que 47% dos organismos não possuem um SCI, contrariando assim as disposições legais existentes para o efeito e, que obrigam à sua implementação.

De facto, foi possível verificar no estudo empírico realizado, que uma larga percentagem dos respondentes (87%) nem sequer sente como uma obrigatoriedade legal a implementação de um SCI.

Na segunda questão de investigação pretendia-se saber o contributo do SCI existente nos organismos do Ministério das Finanças para a execução orçamental de cada um e do Ministério em geral, sendo reconhecido por 93% dos respondentes os benefícios obtidos para uma execução orçamental por se possuir um SCI.

Os mesmos respondentes reconheceram uma melhoria da qualidade financeira e da *accountability* que um SCI oferece aos relatos orçamentais e financeiros, bem como a garantia que é oferecida à fiabilidade da informação produzida.

Por maioria de razão, o reconhecimento por parte dos respondentes das melhorias proporcionadas por um SCI aos organismos, implicaria a melhoria da execução orçamental do Ministério das Finanças, bem como a melhoria da qualidade financeira das suas contas e da prestação de informação para todos os seus *stakeholders*.

As respostas obtidas permitiram ainda aferir quais os procedimentos de CI utilizados pelos organismos do Ministério das Finanças, destacando-se a unanimidade dos respondentes no que concerne a possuírem fundo de maneio, embora somente 80% referiram efetuar ações de CI aleatórias ao mesmo.

Destaca-se, também, que todos os respondentes afirmaram efetuar ações de reconciliação bancária, divergindo as suas respostas quanto à frequência com que realizavam tais ações.

Relativamente às restantes ações de CI questionadas, concluiu-se que os organismos não adotam as mesmas medidas, não existindo desta forma uma uniformização dos procedimentos, nem uma harmonização das ações de CI realizadas pelos organismos pertencentes ao mesmo Ministério, podendo-se concluir que não existe uma harmonização de procedimentos quanto às ações de CI a implementar pelo Ministério das Finanças.

Na última questão de investigação pretendia-se conhecer as vantagens e as limitações da utilização de um SCI, sendo reconhecido como principais benefícios do SCI o controlo sobre a execução orçamental, a aplicação de recursos de forma mais eficaz,

eficiente e económica, a melhoria da qualidade de informação e o garante do cumprimento da legalidade e conformidade legal, tendo 93% dos respondentes considerado o SCI como uma mais-valia para a execução orçamental anual.

Outro aspeto que ficou evidente nesta investigação respeita às limitações de um SCI, sendo a maioria relacionadas com a componente dos RH, seja pela falta de recursos, ou então pela falta de competências técnicas dos mesmos para poder elaborar, implementar e ter em funcionamento um SCI.

Aos fatores ora evocados, não se pode dissociar da pequena dimensão das equipas da área financeira que os respondentes referiram.

Para 80% dos respondentes, a apresentação do SCI como uma ferramenta de gestão é um motivo para a sua implementação, considerando 53% dos respondentes como imprescindível o envio do relatório à Direção, dotando este órgão com mais uma “peça” para a tomada de decisão.

Num período de difícil gestão dos dinheiros públicos, e com fortes medidas de constrangimento provenientes na sua grande maioria pelas implicações do PAEF, o SCI poderia ser utilizado como uma ferramenta de auxílio na gestão para o cumprimento dos critérios orçamentais, mas parece ser ignorado por muitos, apesar da sua obrigatoriedade legislativa.

## 7.2 Limitações

Nos últimos anos, o Estado português tem efetuado um esforço para melhorar a qualidade da sua informação, tornando-a mais fiável e transparente e divulgando-a nos seus sítios da *internet* para todos os utilizadores e interessados, conforme o preconizado em OECE-CPLP (2011: 21) “*os resultados deverão ser publicados, com vista a garantir a publicidade e transparência das contas públicas*”.

Consultados alguns dos organismos que pertencem à orgânica do Ministério das Finanças, não se visualizou a disponibilização das suas contas públicas, exceto os que têm o estatuto de empresa pública. De referir, porém, que todos os organismos publicam o balanço social em conformidade com a legislação vigente.

Apesar deste esforço de transparência dos organismos do Estado, no decorrer dos trabalhos desta dissertação, foi notório o “pouco à vontade” que os interlocutores contactados demonstraram em abordar matérias ligadas com a área financeira, neste caso específico, o SCI.

Demonstrativo deste constrangimento são as respostas obtidas da Comissão de Mercados e Valores Mobiliários, que amavelmente respondeu simplesmente com a impossibilidade de responder ao questionário, e da Autoridade Tributária e Aduaneira que se escudou na necessidade de emissão de um parecer jurídico para poder responder ao questionário<sup>68</sup>.

Outro constrangimento sentido foi aquando da obtenção das respostas ao questionário, que era dirigido a todos os elementos que compunham as equipas financeiras dos organismos, e a resposta foi enviada exclusivamente por dirigentes, à exceção de um único organismo de que responderam diversos elementos da equipa financeira.

Este último fator, aleado às características particulares dos organismos que compõem o Ministério das Finanças, não permitiu obter respostas suficientes para se poder extrapolar conclusões para o universo do Ministério das Finanças, limitando-se as conclusões retiradas aos respondentes que generosamente contribuírem para o presente trabalho de investigação.

### **7.3 Propostas futuras**

Um dos possíveis estudos a elaborar no futuro poderá assentar na análise dos dados contabilísticos, financeiros e de gestão de uma entidade, antes da implementação de um SCI (como se viu, existem organismos que, apesar da obrigatoriedade legal ainda não têm implementado um SCI), ou em organismos que tenham um SCI implementado de forma incipiente, e acompanhar a implementação e/ou desenvolvimento de melhorias do SCI, analisando as melhorias refletidas nos dados contabilísticos, financeiros e de gestão da entidade.

Outra das possibilidades de estudo nesta área, será a reedição do presente estudo, mas inquirido por entidades ou pessoas a quem fosse reconhecido por parte dos organismos da AP uma obrigatoriedade de resposta, como são o caso do Tribunal de Contas ou a Inspeção-Geral de Finanças, permitindo assim analisar de forma clara e objetiva quais os organismos que têm implementado um SCI, os que o têm implementado de forma incipiente, e os benefícios/prejuízos retirados por aqueles que já têm em

---

<sup>68</sup> Relativamente a este organismo, refira-se um despacho de 24 de março de 2014, sobre a disponibilização de dados e contribuição da Autoridade Tributária e Aduaneira para estudos e investigações académicas. Tal despacho foi, porém, proferido após a conclusão do período de respostas ao questionário.

funcionamento um verdadeiro SCI. O referido estudo, deveria assim ser alargado a todos os organismos da AP portuguesa.

Tendo em conta os dados recolhidos relativamente à reduzida dimensão de alguns organismos, seria de equacionar a elaboração de um estudo que relacionasse a dimensão das entidades com o cumprimento do princípio da segregação de funções para a implementação de um SCI, relacionando-o com o custo/benefício da sua adoção e verificar qual a situação mais vantajosa para a sua implementação no regime de autocontrolo dos organismos. Para este caso, qual a melhor situação a adotar, a implementação de um SCI somente para os organismos com uma determinada dimensão ou implementar o SCI sem segregação de funções para organismos de reduzida dimensão.

## Bibliografia

- Amaral, D. F. do. (2006). Curso de Direito Administrativo. Lisboa: Almedina 3a ed..
- Araújo, J. M. P. (2005). A Implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos da Administração Central: Estudo e Análise. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Universidade do Minho.
- Bardin, L. (2008). Análise de Conteúdos. Paris: Edições 70.
- Caiado, A. C. P. (2012). Contabilidade Analítica e de Gestão. Lisboa: Áreas Editora 7a ed..
- Caiado, A. C. P., e Pinto, A. C. (2001). Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública. Lisboa: Área Editora 2ª ed..
- Caiado, A. C. P., Silveira, O. P., e Fernandes, M. J. (2007). Contabilidade Pública. Lisboa: CTOC.
- Carmo, H., e Ferreira, M. M. (1998). Metodologia da Investigação - Guia para Auto-aprendizagem. Lisboa: Universidade Aberta.
- Caupers, J. (2003). Introdução ao Direito Administrativo. Lisboa: Âncora Editora 9a ed..
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations, & of the Treadway Commission. (1994). INTERNAL CONTROL – INTEGRATED FRAMEWORK (Vol. I e II). New Jersey
- Costa, C. B.da. (2010). Auditoria Financeira - Teoria e Prática. Lisboa: Rei dos Livros 9a ed..
- Costa, C. B. da, e Alves, G. C. (2013). Contabilidade Financeira. Lisboa: Rei dos Livros 8ª ed..
- Costa, C. P. C. (2012). Sistema de Controlo Interno e Modernização Administrativa em Portugal. Dissertação de Mestrado em Administração Pública. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas – Universidade Técnica de Lisboa.
- Deloitte Touche Tohmatsu (2003). Lei Sabarnes-Oxley - Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos. São Paulo: Deloitte.
- Emmanuel, C., Otley, D., e Merchant, K. (1990). Accounting for Management Control. London: Chapman & Hall 2a ed..



- Fernandes, M. J., Silveira, O. P., Carvalho, J., e Caiado, A. C. P. (2008). Contabilidade Pública. Lisboa: OTOC.
- Franco, A. L. de S. (1997). Finanças Públicas e Direito Financeiro. Coimbra: Almedina 4ª ed..
- Hill, M. M., e Hill, A. (2002). Investigação por Questionário. Lisboa: Edições Sílabo 2ª ed..
- Iarossi, G. (2006). O Poder da Conceção em Inquéritos por Questionário. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- IFAC. (2012). Evaluating and Improving Internal Control in Organizations. New York: Final Pronouncement June 2012.
- Ketele, J. M., Roegiers, X. (1999). Metodologia da recolha de dados: Fundamentos dos métodos de observações, de questionários, de entrevistas e de estudo de documentos. Lisboa: Instituto Piaget.
- Marçal, N., e Marques, F. L. (2011). Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público. Lisboa: Edições Sílabo 1ª ed..
- Martins, M. d'Oliveira. (2012). Lições de Finanças Públicas e Direito Financeiro. Lisboa: Almedina.
- Ministério das Finanças. (1998). Reforma da Lei de Enquadramento Orçamental - Trabalhos preparatórios e anteprojecto (DGAP). Lisboa.
- Morais, G., e Martins, I. (2013). Auditoria Interna - Função e Processo. Lisboa: Áreas Editora 4ª ed..
- Moreira, J. M. (2009). Questionários: Teoria e Prática. Lisboa: Almedina.
- Moreno, C. (1999). O Controlo Externo dos Dinheiros Públicos em Portugal. In Coletânea de Estudos de Homenagem a Francisco Lucas Pires. Lisboa: UAL.
- Neves, J. F. N. (2009). Sistemas de controlo interno nas Pequenas e Médias Empresas no Concelho de Aveiro. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Universidade de Aveiro.
- OECD-CPLP. (2011). Guião de boas práticas para a prevenção e o combate à corrupção na Administração Pública. Cabo Verde.

- Pereira, C. C., e Franco, V. S. (1994). *Contabilidade Analítica*. Lisboa: Editora Rei dos Livros 6ª ed..
- Pinto, A. C., e dos Santos, P. G. (2005). *Gestão Orçamental Pública*. Lisboa: Publisher Team.
- Pires, M. L. (2011). *Regime jurídico aplicável às Fundações de Direito Privado e Utilidade Pública*. Coimbra: CEDIPRE-FDUC.
- Reis, I. J. C. dos (2005). *Sistema de Controlo Interno (Estudo de Caso numa Escola de Ensino Superior Público)*. Dissertação de Mestrado em Gestão Pública. Universidade de Aveiro.
- Ribeiro, J. J. T. (1997). *Lições de Finanças Públicas*. Coimbra: Coimbra Editora 5ª ed..
- Rocha, L. F. B. (2009). *Sistema de Controlo Interno de Reporte Financeiro (SCIRF) no grupo EDP – Energias de Portugal*. Dissertação de mestrado em Contabilidade. ISCTE Business School
- Santos, A. R. dos, e Reis, J. A. G. (2005). *A importância da Contabilidade Pública*. São Paulo IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós-Graduação – Universidade do Vale do Paraíba.
- Sampieri, R., Collado, C., e Lucio, P. (2006). *Metodologia de Pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill 3ª ed..
- Silva, M. I. L. (2009). *Controlo Interno em Juntas de Freguesia*. Dissertação de Mestrado em Administração e Gestão Pública. Universidade de Aveiro.
- Tribunal de Contas. (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Tribunal de Contas. (2005). *Auditoria ao Sistema de Controlo Interno do SNS*. Lisboa.
- Vieira, R., Major, M. J., Robalo, Rui (2009) “Investigação Qualitativa em Contabilidade” in Major, M. J., Vieira, R. (Org.), *Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora, 131-163.
- Whittington, O. R., e Pany, K. (1995). *Principles of Auditing*. Chicago: Irwin 11ª ed..

## Legislação

Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro, Lei de bases da Contabilidade Pública

Lei n.º 98/97, de 26 de agosto, Aprova a lei de organização e processo do Tribunal de Contas

Lei n.º 91/2001, de 20 de agosto, alterada e republicada pela Lei n.º 41/2014, de 10 de julho, Lei do Enquadramento Orçamental

Lei n.º 8/2012, de 21 de fevereiro, Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso (LCPA)

Decreto-Lei n.º 477/80, de 15 de outubro, inventário geral do património do Estado

Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de julho, Estabelece o regime de administração financeira do Estado (RAFE)

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro, Plano Oficial de Contabilidade Pública

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, Estabelece estrutura do sistema nacional de controlo interno da administração financeira do Estado

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, Plano Oficial Contabilidade para as Autarquias Locais

Decreto-Lei n.º 12/2002, de 25 de janeiro, Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social

Decreto-Lei n.º 26/2002, de 14 de fevereiro, códigos de classificação económica das receitas

Decreto-Lei n.º 131/2003, de 28 de junho, decreto de execução orçamental

Decreto-Lei n.º 33/2006, 17 de fevereiro, cria o cargo de controlador financeiro

Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro, que estabelece a orgânica do Ministério das Finanças

Decreto-Lei n.º 96/2012, de 23 de abril, Aprova a orgânica da Inspeção-Geral das Finanças

Decreto-Lei n.º 127/2012, de 21 de junho, Estabelece os procedimentos à aplicação da Lei dos Compromissos e Pagamentos em Atraso

Decreto-Lei n.º 36/2013, de 11 de março, decreto de execução orçamental

Portaria n.º 671/2000, de 10 de Março, publicada no DR II série n.º 91, de 17 de abril de 2000, Cadastro de Inventário dos Bens do Estado (CIBE)

Portaria n.º 794/2000, de 20 de setembro, Plano Oficial de Contabilidade para o setor da educação (POC-Educação)

Portaria n.º 898/2000, de 28 de setembro, Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde

Decreto Regulamentar n.º 27/99, de 12 de novembro, Estabelece a disciplina operativa do SCI referente ao Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho

Instrução n.º 1/2004, de 14 de fevereiro, do Tribunal de Contas relativo a entrega de contas de gerência

Instrução n.º 1/2008, de 9 de dezembro, do Tribunal de Contas relativo a entrega de contas de gerência

Instrução n.º 1/2013, de 22 de novembro, do Tribunal de Contas relativo a entrega de contas de gerência

Instrução n.º 2/2013, de 4 de dezembro, do Tribunal de Contas relativo a entrega de contas de gerência

## **Anexos**

Anexo A - Quadro resumo da legislação financeira para o SPA

Anexo B – Questionário versão Final

Anexo C – Entidades