

O Controlo Interno nas Autarquias Locais no Distrito de Coimbra



O Controlo Interno nas Autarquias Locais no Distrito de Coimbra

Tiago Miguel Canelas Dias

Mestrado: Auditoria Empresarial e Pública

Orientador: Professor Doutor André Marini

Coimbra – 2020/2021

Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Instituto Politécnico de Coimbra



O Controlo Interno nas Autarquias Locais no Distrito de Coimbra

Tiago Miguel Canelas Dias

Dissertação de Mestrado: Auditoria Empresarial Pública

Orientador: Professor Doutor André Marini

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria Empresarial e Pública, realizado sob orientação do Professor André Marini.

Coimbra – 2020/2021

Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Instituto Politécnico de Coimbra



Termo de Responsabilidade

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de Ensino Superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da(o) presente dissertação.

Tiago Miguel Canelas Dias

O Controlo Interno nas Autarquias Locais no Distrito de Coimbra

Coimbra, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Dedicatória

Em primeiro lugar este trabalho é dedicado à minha mãe que contribuiu muito nesta minha caminhada.

Sem ela eu nada seria. Dedico-lhe esta minha conquista, pelo seu apoio contínuo, e amor sem fim!

Também dedico este trabalho ao meu orientador de curso por todos os ensinamentos e conhecimentos, por estar sempre a incentivar-me, fazendo parte fundamental desta minha caminhada. Estava sempre disposto a esclarecer as dúvidas e a ajudar-me a finalizar mais esta etapa com sucesso.

Também dedico este trabalho aos restantes professores que mais do que repassar conteúdos, ajudaram na minha formação de forma enriquecedora, sempre permeando as suas atitudes com ética e profissionalismo.

Agradecimentos

Agradeço ao meu orientador, o professor André Marini, por toda a disponibilidade demonstrada e por todos os seus conselhos, para a melhoria e concretização da minha dissertação.

Agradeço a toda a minha família e amigos, pela paciência que tiveram e pela ajuda que me deram na elaboração desta dissertação.

Resumo

Este trabalho de dissertação pretende abordar o tema “O Controlo Interno no âmbito das Entidades Públicas”, nomeadamente nas Autarquias Locais no distrito de Coimbra. Esta minha dissertação tem como objetivo principal constatar, “Onde se encontram os maiores riscos de Controlo detetados nas Autarquias Locais, no Distrito de Coimbra”.

Os objetivos específicos referentes a este trabalho são: Entender como é desenvolvida a estrutura organizacional das entidades e como estas funcionam; perceber quais os sistemas de Controlo de Interno a serem processados e quais os seus procedimentos; vantagens e desvantagens do Controlo Interno com a adoção do novo SNC-AP em vigor; quais as modificações necessárias ao Controlo Interno que foram implícitas referentes à luz do novo SNC-AP; quais as dificuldades encontradas ao Controlo Interno nas entidades acolhedoras devido à entrada do novo SNC-AP; recolha de dados suficientes através de uma seleção de amostras; analisar a amostragem obtida com a finalidade de minimizar os riscos inerentes ao Controlo Interno das entidades acolhedoras; levantamento de medidas e procedimentos de Controlo Interno e sugestões de melhoria ao sistema implementado. Neste contexto, foi realizado um enquadramento teórico sobre os principais aspetos relacionados com o Controlo Interno a nível geral, das entidades consultadas, com o intuito de transpor para um estudo estatístico teórico e prático das instituições citadas.

Fez-se um levantamento para a realização do tema em questão tendo, como finalidade estudar os problemas existentes na implementação e nos processos do Controlo Interno dentro da Administração Local, propriamente nas Autarquias Locais de Coimbra, com o objetivo de verificar qual ou quais os setores que possam vir a ter impacto significativo nos riscos inerentes ao Controlo Interno e qual a importância que estes, poderão vir a ter, tanto a nível da eficácia como da eficiência e quais os procedimentos a adotar para a melhoria interna dessas organizações.

As expectativas desta dissertação passam pelo contributo de melhoria para as instituições em estudo, no que diz respeito ao funcionamento do seu Controlo Interno, de forma a ser um instrumento de apoio, no alcance dos seus objetivos.

Palavras-Chave: Controlo Interno, Autarquias Locais

Abstract

This dissertation work intends to address the theme “Internal Control within Public Entities”, namely in Local Authorities in the district of Coimbra.

The main objective of my dissertation is to find out, “where are the greatest risks of control detected in Local Authorities, in the District of Coimbra”.

The specific objectives referring to this work are: to understand how the organizational structure of the entities is developed and how they work; understand which Internal Control systems to be processed and what their procedures are; advantages and disadvantage ages of Internal Control with the adoption of the new SNC-AP in force; which modifications to Internal Control were implied regarding the light of the new SNC-AP; what are the difficulties faced by Internal Control in welcoming entities due to the entry of the new SNC-AP; collection of sufficient data through sample selection; analyze the sampling obtained in order to minimize the risks inherent to the Internal Control of welcoming entities, survey of Internal Control measures and procedures and suggestions for improving the implemented system.

In this context, a theoretical framework was carried out on the main aspects related to Internal Control at a general level, of the entities consulted, with the aim of transposing it to a theoretical and practical statistical study of the aforementioned institutions.

A survey was carried out for the realization of the theme in question with the aim of studying the problems existing in the implementation and in the processes of Internal Control within the Local Administration, specifically in the Local Authorities of Coimbra, in order to verify which or which sectors that may a significant impact on the risks inherent in Internal Control and how important these may be, both in terms of effectiveness and efficiency and what procedures to adopted for the internal improvement of these organizations.

The expectations of this dissertation go through the contribution of improvement for the institutions under study, with regard to the functioning of their Internal Control, in order to be a support instrument, in achieving their goals.

Keywords: *Internal Control, Local Authorities*

Abreviaturas e Siglas

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

AU - *User auditor*

CML - Câmara Municipal da Lousã

CI - Controlo Interno

CIBE - Cadastro e Inventário dos Bens do Estado

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

CRP - Constituição da República Portuguesa

DGO - Direção Geral do Orçamento

IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação

IFAC - *Internacional Federation of Accountants*

IGF - Inspeção Geral de Finanças

IGFSS - Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social

LOPTC - Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas

MC - Município de Cantanhede

ML - Município da Lousã

NCI - Norma de Controlo Interno

POC-Saúde - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Saúde

POC-Segurança Social - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Segurança Social

POC-E - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação

POCP - Plano Oficial de Contas para a Administração Pública

POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

PS - Partido Socialista

PSD/CDS-PP – Partido Social Democrata/Centro Democrático Social-Partido Popular

SCI - Sistema de Controlo Interno

SEC - *Securities and Exchange Commission*

SINTAP – Sindicato dos Trabalhadores da Administração Pública

SGQ - Sistema de Gestão da Qualidade

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

TC - Tribunal de Contas

VCE/TCU - Vocabulário do Controlo Externo do Tribunal de Contas da União

UNESCO - *United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization*

Índice Geral

Índice de Quadros	15
-------------------------	----

Introdução

Parte I Revisão da Literatura

1. Capítulo I O Controlo Interno

1.1. Definição e objetivo do Controlo Interno	18
1.2. Conceito do Controlo Interno	19
1.3. Componentes e princípios do Controlo Interno	20
1.3.1. Ambiente de Controlo	21
1.3.2. Avaliação de Riscos.....	21
1.3.3. Atividades de Controlo	22
1.3.4. Informação e Comunicação	22
1.3.5. Atividades de Supervisão	23
1.4. Tipos de Controlo Interno	23
1.5. Limitações do Controlo Interno	26

2. Capítulo II O Controlo Interno nas Organizações Públicas

2.1. Breve História do Controlo Interno nas Organizações em Geral	27
2.2. O Controlo Interno nas Instituições Públicas	28
2.3. A importância do Sistema de Controlo Interno nas Instituições Públicas	29
2.4. A Avaliação no Sistema de Controlo Interno	30
2.5. Objetivos e Vantagens do Sistema de Controlo Interno nas Instituições Públicas	31
2.5.1. Imobilizado	34
2.5.1.1. Pontos Fracos.....	34
2.5.2. Existências	36
2.5.3. Compras.....	37

2.5.4. Vendas	38
2.5.5. Disponibilidades	38
2.6. Conceitos e Objetivos do Sistema de Controlo Interno nas Instituições Públicas	39
2.7. Tipos de Controlo Interno nas Instituições Públicas	40
2.7.1. Controlos de Organização	40
2.7.2. Controlos de Procedimentos	41
2.7.3. Controlos de Sistemas de Informação	41
2.7.3.1. Controlo Interno	42
2.7.3.2. Controlo de Gestão	43
2.8. Limitações do Controlo Interno nas Instituições Públicas	43
2.9. O papel do Controlo Interno em todo o processo de modernização da Administração Pública	44
2.10. Ponto de situação da implementação do controlo Interno na Administração Pública	45
2.11. O Sistema de Informação Contabilístico na Administração Pública	46
2.11.1. A Contabilidade Orçamental	47
2.11.2. A Contabilidade Patrimonial	48
2.11.2.1. Demonstrações Financeiras	48
2.11.2.2. Disponibilidades e Terceiros	48
2.11.3. A Contabilidade Analítica	49
2.12. A importância do Controlo Interno no Sistema de Informação Contabilístico dos Serviços Públicos	49
2.12.1. Contabilidade Pública	49
2.12.2. Inventários	50
2.12.3. O POCP	50
2.12.4. Medidas de Controlo Interno nas Instituições Públicas	51

2.12.4.1. Disponibilidades	51
2.12.4.2. Compras e Aquisições de Serviços.....	53

3. Capítulo III O Controlo Interno nas Autarquias Locais

3.1. O Controlo Interno na Administração Financeira do Estado.....	54
3.2. O Tribunal de Contas como instituição superior de controlo	56
3.3. O Controlo exercido pelo Tribunal de Contas	57

Parte II Metodologia

4. Capítulo IV Metodologia

4.1. Âmbito e objetivo do Estudo	58
4.2. Metodologia.....	58
4.2.1. Metodologia Qualitativa	59
4.2.2. Metodologia Quantitativa	59
4.3. Análise do Controlo Interno nas dezassete Câmaras Municipais que compõem o distrito de Coimbra	60
4.4. Técnicas a aplicar na Análise Documental	60
4.4.1. Procedimentos na Recolha de Dados na Análise Documental das Dezassete Câmaras	62

5. Capítulo V Estudo do Caso

5.1. Análise e interpretação dos dados.....	66
5.1.1. Estatística Descritiva	66
5.1.1.1. Município da Lousã.....	66
5.1.1.2. Município de Cantanhede.....	68
5.1.1.3. Município de Montemor-O-Velho	69
5.1.1.4. Município de Mira.....	71
5.1.1.5. Município de Tábua.....	72
5.1.1.6. Município de Penela	73

5.1.1.7. Município de Miranda do Corvo	74
5.1.1.8. Município de Soure	74
5.1.1.9. Município de Góis	76
5.1.1.10. Município de Vila Nova de Poiares.....	77
5.1.1.11. Município de Oliveira do Hospital	78
5.1.1.12. Município da Figueira da Foz.....	78
5.1.1.13. Município da Condeixa-A-Nova	79
5.1.1.14. Município de Penacova	80
5.1.1.15. Município de Pampilhosa da Serra.....	81
5.1.1.16. Município de Coimbra.....	82
5.1.1.17. Município de Arganil.....	83
5.1.2. Avaliação relativa ao Enquadramento do Tribunal de Contas	84

6. Capítulo VI

Conclusão

Referências Bibliográficas

Índice de Quadros

Quadro 1.1. Tipos de Controlo Interno.....	25
Quadro 2.1. Avaliação do Sistema de Controlo Interno	31

Introdução

O controlo interno é um tema que tem vindo a crescer, inicialmente numa ótica de fiscalização financeira, e atualmente numa ótica global (controlo interno contabilístico e controlo interno administrativo), uma vez que todos os fatores de uma organização podem influenciar os seus resultados (Batista *et al.*, 2004).

O controlo interno na Administração Pública, principalmente na Administração Local, tem vindo a passar por diversas mudanças desde o antigo Egipto até á atualidade, em que a mesma se dá num tremendo impacto provocado pelo desenvolvimento tecnológico e com as designadas tecnologias da informação no início da década de 90 (Batista *et al.*, 2004).

O papel do controlo interno em todo o processo de modernização da Administração Pública é de extrema importância na atualidade, com a finalidade de obter resultados, com determinados recursos, através das pessoas, fomentando as atividades e os comportamentos mais adequados (Batista *et al.*, 2004).

As Autarquias são organizações cada vez mais complexas, pelo que é necessário adotar sistemas contabilísticos, em que associadas às atuais e sempre presentes preocupações com o controlo da legalidade e do equilíbrio financeiro, tivessem também em consideração questões relacionadas com a produtividade e economicidade (Batista *et al.*, 2004).

Desta forma, a implementação do controlo interno nas Autarquias seja de extrema importância para que possa existir na prática um bom sistema de controlo interno em funcionamento, com o objetivo de garantir um plano de organização; políticas, métodos e procedimentos do controlo interno e outros métodos definidos pelos órgãos autárquicos, de forma a assegurar a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro; da exatidão e integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fíavel (Batista *et al.*, 2004).

A motivação para a realização do tema escolhido tem como finalidade estudar os problemas existentes na implementação do controlo interno dentro da Administração Local, concretamente, nas Autarquias Locais de Coimbra, com o intuito de verificar quais os setores que possam ter impacto significativo no controlo interno.

A metodologia utilizada nesta investigação será o uso de ferramentas indispensáveis para a obtenção de resultados concretos respeitantes aos riscos inerentes de controlo interno existentes nos dias de hoje nas Autarquias Locais do Distrito de Coimbra. Esses mesmos resultados serão baseados numa seleção de amostragem tanto quantitativa como qualitativa, utilizando para esse fim uma análise documental. Como ferramenta de investigação utilizou-se estudos realizados com base na amostragem relativos ao funcionamento, aos métodos, e aos procedimentos de sistemas de controlo interno.

Este trabalho está organizado da seguinte forma:

A parte I é dedicada a revisão da literatura e abrange 3 Capítulos:

Capítulo I - “O Controlo Interno” - Este capítulo aborda o controlo interno de uma forma geral, dando ênfase à sua importância.

Capítulo II - “O Controlo Interno nas Organizações Públicas” - Este capítulo aborda o controlo interno nas Instituições Públicas dando a conhecer os vários tipos de controlo existentes, as suas limitações, os seus objetivos, entre outros.

Capítulo III - “O Controlo Interno nas Autarquias Locais” - No último capítulo, aborda o sistema normativo para o setor Público.

Na Parte II apresenta-se o Estudo Empírico, composto pela análise documental, recolha de dados, análise estatística descritiva, análise e tratamento de dados e por fim uma breve conclusão do estudo analisado.

PARTE I REVISÃO DA LITERATURA

1. CAPÍTULO I - O CONTROLO INTERNO

1.1. Definição e Objetivos do Controlo Interno

O controlo interno é um processo conduzido pela estrutura governamental, pela Administração e por outros profissionais da entidade, e desenvolvido para proporcionar segurança razoável com respeito à realização dos objetivos relacionados a operações, divulgação e conformidade (COSO, 2013).

Essa definição enfatiza que o controlo é (COSO, 2013):

A - Conduzido para atingir objetivos em uma ou mais categorias separadas, porém sobrepostas - operacional, divulgação e conformidade;

B - Um processo que consiste em tarefas e atividades contínuas - um meio para um fim, não um fim em si mesmo;

C - Realizado por pessoas - não se trata simplesmente de um manual de políticas e procedimentos, sistemas e formulários, mas diz respeito a pessoas e às ações que elas tomam em cada nível da organização para realizar o controlo interno;

D - Capaz de proporcionar segurança razoável - mas não absoluta, para a estrutura governamental e a alta Administração de uma entidade;

E - Adaptável à estrutura da entidade - flexível na aplicação, para toda a entidade ou para uma subsidiária, divisão, unidade operacional ou processo de negócio em particular.

Essa definição é intencionalmente abrangente (COSO, 2013). Ela captura conceitos importantes que são fundamentais para a forma como as organizações desenvolvem, implementam e conduzem o controlo interno e para como avaliam a eficácia do seu sistema de controlo interno, proporcionando uma base de aplicação a todas as organizações que operam em diferentes estruturas de entidade, indústria e regiões geográficas (COSO, 2013).

É possível, por exemplo, concentrar-se apenas no controlo interno sobre a divulgação ou em controlos relacionados à conformidade com leis e regulamentos (COSO, 2013). De forma semelhante, pode-se também focar diretamente determinadas unidades ou atividades de uma entidade (COSO, 2013).

Ela também proporciona flexibilidade na aplicação, permitindo à organização manter o controlo interno para toda a entidade; para uma subsidiária, divisão ou unidade operacional; ou para uma área funcional que interesse aos objetivos operacionais, de divulgação ou de conformidade de uma entidade, com base nas suas necessidades ou circunstâncias específicas (COSO, 2013).

A Administração, com a supervisão da estrutura governamental, fixa objetivos para a entidade como um todo que se alinham com a missão, a visão e as estratégias da entidade (COSO, 2013). Esses macros - objetivos refletem as escolhas feitas pela Administração e pela estrutura governamental a respeito de como a organização busca criar, preservar e converter valor para as partes interessadas (COSO, 2013). Esses objetivos podem se concentrar nas necessidades específicas às operações da entidade, órgãos reguladores e autoridades normativas, ou alguma combinação de ambos (COSO, 2013). A fixação de objetivos é requisito prévio para o controlo interno e uma parte importante do processo de gestão relacionado ao planeamento estratégico (COSO, 2013).

Pessoas que integram o sistema de controlo interno precisam compreender as estratégias e os objetivos globais fixados para a organização (COSO, 2013). Como parte do controlo interno, a Administração especifica objetivos adequados, para que os riscos existentes possam ser identificados e avaliados (COSO, 2013). Essa especificação inclui a articulação de objetivos específicos, mensuráveis ou observáveis, realistas, pertinentes e com prazos definidos (COSO, 2013).

Os objetivos especificados podem ser prontamente compreendidos pelas pessoas que neles estão a trabalhar (COSO, 2013).

1.2. Conceitos do Controlo Interno

O primeiro organismo a definir controlo interno foi o AICPA em 1934 e é usada pela SEC nº 1, citado por (Morais & Martins, 2013) que define:

A - O controlo interno 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.

De acordo com a nova estrutura das normas do AICPA, a *AU Section 319 Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit*, citado por (Morais & Martins, 2013) incorpora as questões do controlo interno alinhadas com o modelo COSO.

O COSO define controlo interno como um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direção e outros membros da entidade com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objetivos (Morais & Martins, 2013):

A - Eficácia e eficiência dos recursos;

B - Fiabilidade da informação;

C - Cumprimento das leis e normas estabelecidas.

De acordo com este organismo a definição integra os seguintes conceitos fundamentais (Morais & Martins, 2013):

A - Processo - o objetivo é transmitir que o controlo interno é um meio para atingir um fim e não um fim em si mesmo. É constituído por um conjunto de ações que envolve todas as atividades, processos e tarefas da entidade;

B - Levado a cabo por pessoas - o objetivo é transmitir que o controlo interno não é somente um manual de políticas e documentos, mas também de pessoas em cada nível da entidade. O sistema de controlo interno é concebido e implementado por pessoas, afetando a atuação de todos os membros da entidade;

C - Confiança razoável - o objetivo é transmitir que por muito bem que esteja concebido o sistema de controlo interno, somente pode proporcionar um certo grau de segurança à entidade. Não oferece uma segurança total, uma vez que não consegue eliminar a totalidade dos riscos, apenas os minimiza;

D - Concretização dos objetivos - o objetivo é transmitir que o controlo interno é concebido para permitir a consecução dos objetivos, gerais e específicos, nas diferentes categorias e que devem ser consistentes e coerentes.

1.3. Componentes e Princípios do Controlo Interno

A estrutura COSO estabelece cinco componentes do controlo interno e dezassete princípios que representam os conceitos fundamentais associados aos componentes (COSO, 2013). Esses componentes e princípios do controlo interno são aplicáveis a todas

as entidades (COSO, 2013). Todos os dezassete princípios aplicam-se a cada categoria de objetivos, bem como aos objetivos e finalidades de cada categoria (COSO, 2013).

Por exemplo, uma entidade pode aplicar a Estrutura COSO em relação à conformidade com uma lei específica sobre acordos comerciais com entidades estrangeiras, sendo esta uma subcategoria de objetivos de conformidade (COSO,2013).

De seguida, descreve se as cinco componentes do controlo interno e os princípios relevantes de cada componente (COSO, 2013).

1.3.1 Ambiente de Controlo

O ambiente de controlo é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a aplicação do controlo interno para toda a organização (COSO, 2013). A estrutura governamental e a lata administração ditam o exemplo de liderança a ser seguido, em relação à importância do controlo interno e normas de conduta esperadas (COSO 2013).

Há cinco princípios relacionados ao ambiente de controlo (COSO, 2013):

A - A organização demonstra ter comprometimento com a integridade e os valores éticos;

B - A estrutura governamental demonstra independência em relação aos seus executivos e supervisiona o desenvolvimento e o desempenho do controlo interno;

C - A Administração estabelece, com a supervisão da estrutura governamental, as estruturas, os níveis de subordinação e as autoridades e responsabilidades adequadas para a concretização dos objetivos;

D - A organização demonstra comprometimento para atrair, desenvolver e reter talentos competentes em linha com os seus objetivos;

E - A organização faz com que as pessoas assumam responsabilidades pelas suas funções do controlo interno na procura pelos objetivos.

1.3.2. Avaliação de Riscos

A avaliação de riscos envolve um processo dinâmico e interativo de forma a identificar e analisar os riscos existentes, indo ao encontro dos objetivos da entidade (COSO, 2013). Ela constitui a base para determinar como esses riscos devem ser controlados (COSO, 2013). A Administração leva em conta possíveis mudanças no ambiente externo e no seu

próprio modelo de negócio que podem interferir na sua capacidade de realização e intervenção dos objetivos (COSO, 2013).

Há quatro princípios relacionados com a avaliação de riscos (COSO, 2013):

A - A organização especifica os objetivos com clareza suficiente, a fim de permitir a identificação e avaliação dos riscos associados aos objetivos;

B - A organização identifica e avalia os riscos com o objetivo de determinar a forma como devem ser controlados;

C - A organização considera o potencial para fraude na avaliação dos riscos à realização dos objetivos;

D - A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar, de forma significativa, o sistema de controlo interno.

1.3.3. Atividades de Controlo

As atividades de controlo são ações estabelecidas por meio de políticas e procedimentos, que ajudam a assegurar as diretrizes da Administração de forma, a mitigar os riscos, cumprindo desta forma os seus objetivos (COSO, 2013). As atividades de controlo são realizadas em todos os níveis da entidade e em etapas dos processos corporativos, assim como no ambiente tecnológico (COSO, 2013).

Há três princípios relacionados com as atividades de controlo (COSO, 2013):

A - A organização seleciona e desenvolve atividades de controlo que contribuem para a redução, a níveis aceitáveis, dos riscos à realização dos objetivos;

B - A organização seleciona e desenvolve atividades de controlo gerais sobre a tecnologia para apoiar a realização dos objetivos;

C - A organização estabelece atividades de controlo por meio de políticas que estabelecem o que é esperado e os procedimentos que colocam em prática essas políticas.

1.3.4. Informação e Comunicação

As informações são necessárias para que a entidade cumpra as responsabilidades do controlo interno visando apoiar a realização dos seus objetivos (COSO, 2013). A comunicação ocorre tanto interna quanto externa e fornece à organização as informações necessárias para conduzir os controlos do dia-a-dia (COSO, 2013). A comunicação

permite que os funcionários compreendam as responsabilidades do controlo interno e a sua importância para a realização dos objetivos (COSO, 2013).

Há três princípios relacionados com a informação e comunicação (COSO, 2013):

A - A organização obtém ou gera e utiliza informações significativas e de qualidade para apoiar o funcionamento do controlo interno;

B - A organização transmite internamente as informações necessárias para apoiar o funcionamento do controlo interno, inclusive os objetivos e responsabilidades pelo controlo interno;

C - A organização comunica com os públicos externos sobre os assuntos que afetam o funcionamento do controlo interno.

1.3.5. Atividades de Supervisão

Avaliações contínuas, avaliações independentes, ou alguma combinação dessas duas são utilizadas para garantir que cada uma das cinco componentes estão presentes e a funcionar (COSO, 2013). Os resultados são avaliados e as deficiências são comunicadas em tempo útil, sendo que as questões graves são relatadas à estrutura governamental e à alta Administração (COSO, 2013).

Há dois princípios relacionados com as atividades de supervisão (COSO, 2013):

A - A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas e independentes para se certificar da presença e do funcionamento dos componentes do controlo interno;

B - A organização avalia e comunica deficiências no controlo interno em tempo útil aos responsáveis por tomar ações corretivas, inclusive à estrutura governamental e à Administração, conforme aplicável.

1.4. Tipos de Controlo Interno

Qualquer sistema de controlo interno deve incluir os controlos adequados, podendo classificar-se em (Morais & Martins, 2013):

A - Preventivos - servem para impedir que os fatos indesejáveis ocorram. São considerados controlos à priori, que entram imediatamente em funcionamento, impedindo que determinados fatos indesejáveis se processem;

B - Detetáveis - servem para detetar ou corrigir fatos indesejáveis que já tenham ocorrido. São considerados controlos à posteriori;

C - Diretivos ou orientadores - servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um fato indesejável, isto é, para produzir efeitos “positivos”, porque boas orientações previnem que más aconteçam;

D - Corretivos - servem para retificar problemas identificados;

E - Compensatórios - servem para compensar eventuais fraquezas de controlo em outras áreas da entidade.

No quadro apresentam-se alguns exemplos destes tipos de controlos:

O Controlo Interno nas Autarquias Locais no Distrito de Coimbra

Quadro 1.1. Tipos de Controlo Interno

Preventivos	<p>Obrigar a duas assinaturas em todos os pagamentos;</p> <p>Obter lista de fornecedores aprovada;</p> <p>Confrontar as faturas com as guias de receção antes de autorizar o pagamento;</p> <p>Verificar a exatidão matemática das faturas antes do pagamento;</p> <p>Adotar um sistema de vigilância de controlo de entradas na fábrica.</p>
Detetáveis	<p>Elaborar a reconciliação bancária;</p> <p>Efetuar conciliações de extratos de contas com terceiros;</p> <p>Efetuar contagens físicas;</p> <p>Observar a distribuição de salários numa base de amostragem;</p> <p>Solicitar certidões de dividas.</p>
Corretivos	<p>Relatórios de artigos obsoletos;</p> <p>Relatórios de atrasos de cobrança de dividas;</p> <p>Relatórios de atrasos de pagamentos a fornecedores e outros credores;</p> <p>Relatórios dos cheques do pessoal, não descontados;</p> <p>Lista de reclamações de clientes.</p>
Orientadores	<p>A administração de uma entidade, como forma de criar uma boa imagem local, dá indicações aos dirigentes para contratarem mão-de-obra local;</p> <p>Estabelecer determinados requisitos para o recrutamento de pessoal;</p> <p>Criar regulamentos internos na entidade;</p> <p>Criar instruções para os documentos em circulação na entidade.</p>
Compensatórios	<p>Os totais de vendas por produto registados pela área comercial podem ser cruzados com total dos créditos das vendas na contabilidade;</p> <p>O total dos salários processados pelo departamento de pessoal pode ser cruzado com o total dos créditos feitos à segurança social pela contabilidade;</p> <p>O valor das entradas registadas pelo armazém pode ser cruzado com a contabilidade através da conciliação da conta de compras.</p>

Fonte: (Morais & Martins, 2013)

1.5. Limitações do Controlo Interno

A Estrutura COSO reconhece que, embora um sistema de controlo interno eficaz proporcione garantia razoável quanto à realização dos objetivos da entidade, existem limitações inerentes (COSO, 2013). Até mesmo um sistema de controlo interno eficaz pode falhar. Essas limitações podem ser resultado de (COSO, 2013):

A - Falta de adequação dos objetivos estabelecidos, já que a fixação de objetivos é uma condição prévia ao controlo interno;

B - Fato de que o julgamento humano na tomada de decisões pode ser incorreto e tendencioso;

C - Falhas que podem ocorrer devido a erros humanos, como o simples engano;

D - Capacidade da Administração de burlar o controlo interno;

E - Capacidade da Administração, de outros funcionários e terceiros contornar (transpassar) os controlos por meio de conluio;

F - Eventos externos fora do controlo interno.

Essas limitações impedem que a estrutura governamental e a Administração tenham garantia (segurança) absoluta da realização dos objetivos da entidade, isto é, o controlo interno proporciona garantia (segurança) razoável, mas não absoluta (COSO, 2013).

2. CAPÍTULO II - O CONTROLO INTERNO NAS ORGANIZAÇÕES PÚBLICAS

2.1. Breve História do Controlo Interno nas Organizações em Geral

Antes de falar do controlo interno, na atualidade, na Administração Pública, importa relembrar os caminhos por que passaram as várias teorias de gestão, ao longo da sua breve história (Batista *et al.*, 2004).

Embora, na antiguidade, se encontrem exemplos de gestão na Suméria, no antigo Egipto e no Império Romano, de facto, só a partir da Revolução Industrial, no Século XVIII, é que se iniciou a grande mudança, com a substituição das pequenas empresas artesanais pelas fábricas, transferindo-se o centro dos negócios da agricultura para a indústria e é só em 1903 que aparece o primeiro livro sobre gestão, escrito por F. Taylor (Batista *et al.*, 2004).

Portanto, só nos últimos cem anos é que surgem mudanças rápidas no mundo das organizações e das empresas (Batista *et al.*, 2004).

Durante este período, as teorias de gestão sofreram inúmeras mudanças, até chegarmos ao momento atual, em que a informação desempenha um papel fundamental (Batista *et al.*, 2004).

No início da década de 90, dá-se um tremendo impacto provocado pelo desenvolvimento tecnológico e com as designadas tecnologias da informação (Batista *et al.*, 2004). A riqueza já não é a propriedade ou a indústria, mas sim a informação e o conhecimento - recursos mais valiosos e importantes, que substituem o capital financeiro (Batista *et al.*, 2004).

Passámos, assim, num lapso de tempo de um século: do início da industrialização (1900 a 1950), caracterizado por pouca mudança, previsibilidade e estabilidade e certeza; para o desenvolvimento industrial (1950 a 1990), em que há um aumento da mudança, o fim da previsibilidade e a importância da inovação; para chegarmos ao período que vai de 1990 até aos dias de hoje, em que a imprevisibilidade e a incerteza são constantes, sendo fundamental que as empresas e os serviços públicos apostem na produtividade, na qualidade, na competitividade (Batista *et al.*, 2004).

As modernas abordagens, em plena era da informação, privilegiam aspetos organizacionais como simplicidade, agilidade, flexibilidade, trabalho em equipa e células de produção, unidades autónomas, além de aspetos culturais como a ampla participação, comprometimento, focalização no cliente interno e externo, orientação para metas e resultados, busca de melhoria constante e de excelência (Batista *et al.*, 2004).

No futuro, o sucesso depende da habilidade dos gestores em utilizarem construtivamente os conhecimentos do passado, ajustar rapidamente o presente e preparar a organização para o salto decisivo em direção ao futuro, com a adoção de novos procedimentos compatíveis com os desafios do século XXI (Batista *et al.*, 2004).

As empresas têm vindo a conseguir evoluir neste sentido (Batista *et al.*, 2004). A Administração Pública tem reagido com alguma lentidão, embora tenha já dado alguns passos com a finalidade de também entrar na era da informação (Batista *et al.*, 2004).

2.2. O Controlo Interno nas Instituições Públicas

Trata-se de uma forma de organização que tem como finalidade medir o grau de eficiência de todos os sistemas de controlo para se determinar o nível de confiança e consequentemente identificar eventuais deficiências (Batista *et al.*, 2004).

A relevância e a evolução do controlo interno devem focalizar os seguintes aspetos (Batista *et al.*, 2004):

A - Fiabilidade, integridade e oportunidade da informação, tanto operativa como contabilística, evidenciando também os meios utilizados para a sua identificação;

B - Cumprimento das disposições legais vigentes; políticas, planos, normas e procedimentos que possam influenciar significativamente as operações e os relatórios da entidade;

C - Proteção de ativos, revendo-se os mecanismos de controlo estabelecidos para o efeito, e aplicar os procedimentos que se considerem necessários para a existência dos mesmos;

D - Uso eficiente e económico dos recursos, avaliando a otimização dos mesmos para obter o cumprimento dos objetivos;

E - Cumprimento dos objetivos e metas, revisão dos mesmos com a finalidade de comprovar os resultados visando-se a coerência com o previamente estabelecido e planeado.

Há todo o interesse em proceder a uma revisão preliminar dos métodos contabilísticos da entidade, para se obter um conhecimento geral dos procedimentos e práticas seguidas, já que a contabilidade é uma ferramenta importante para o controlo interno das atividades e dos recursos (Batista *et al.*, 2004).

Para conferir relevância ao SCI (Sistema de Controlo Interno), há que conhecer a sua descrição, conceção, e comportamento identificando os controlo-chave em que o auditor deposite confiança, reconsiderando, se necessário, a avaliação inicial do enfoque e risco, bem como os pontos fracos encontrados e o seu efeito (Batista *et al.*, 2004).

2.3. A Importância e a Avaliação do Sistema de Controlo Interno nas Instituições Públicas

Entende-se como sistema de controlo interno “o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados pela Administração de uma entidade para auxiliar e atingir o objetivo de gestão, de assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da Administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de fraudes e de erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna (Batista *et al.*, 2004).

O sistema de controlo interno compreende assim o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados numa entidade, sendo os objetivos gerais os seguintes (Batista *et al.*, 2004):

- A - A salvaguarda dos ativos;
- B - O registo e atualização do imobilizado da entidade;
- C - A legalidade e regularidade das operações;
- D - A integralidade e exatidão dos registos contabilísticos;
- E - A execução das políticas e planos superiormente definidos;
- F - A eficácia de gestão e a qualidade de informação;
- G - A imagem fiel das demonstrações financeiras.

Permitindo (Batista *et al.*, 2004):

- A - Identificar os tipos de operações mais relevantes;

B - Identificar os principais fluxos de processamento das operações e das áreas chave do controlo;

C - Fazer uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos de modo a conhecer os pontos fortes e fracos do controlo;

D - Determinar o grau de confiança, avaliando a segurança e fiabilidade de informação e a sua eficácia na prevenção e deteção de erros e irregularidades;

E - Determinar a profundidade dos testes de auditoria.

Em suma, um bom sistema de controlo interno assegura o acompanhamento das atividades do organismo, reforça a confiança nas contas, registos e documentos de suporte e a confiança de terceiros (Batista *et al.*, 2004).

A organização do controlo interno pressupõe uma estrutura de funcionamento de maior ou menor complexidade consoante a dimensão do organismo (Batista *et al.*, 2004).

2.4. A Avaliação no Sistema de Controlo Interno

A avaliação no SCI pressupõe duas etapas (Batista *et al.*, 2004):

A - A obtenção de informações acerca do presumível funcionamento do sistema, obrigando ao estudo de manuais de organização, organogramas, de manuais de procedimentos, e à realização de entrevistas aos funcionários da entidade, entre outros;

B - A comprovação de que os controlos identificados efetivamente funcionam e cumprem os seus objetivos através de provas consistentes à revisão de determinadas operações, e observações diretas do funcionamento do sistema.

A avaliação do SCI deve estar corretamente documentada (Batista *et al.*, 2004). A natureza da documentação dependerá da forma como se apresenta a informação e o critério adotado pelo auditor (Batista *et al.*, 2004).

Assim podemos resumir o SCI conforme se apresenta no seguinte quadro:

Quadro 2.1. Avaliação do Sistema de Controlo Interno

Objetivos	Princípios	Avaliação
A salvaguarda dos ativos; O registo e atualização do imobilizado da entidade; A legalidade e a regularidade das operações; A integralidade e exatidão dos registos contabilísticos; A execução dos planos e políticas superiormente definidas; A eficácia da gestão e qualidade da informação; A imagem fiel das Demonstrações Financeiras.	A segregação de funções; (evitar que sejam atribuídas à mesma pessoa duas ou mais funções, a fim de impedir a prática de erros) O controlo das operações; (verificar as operações registadas por pessoas diferentes) A definição de autoridade e de responsabilidade; (definir com rigor os níveis de autoridade e de responsabilidade) O registo metódico dos fatos; (observar as regras contabilísticas com provas ou documentos comprovativos).	Compete aos dirigentes; Aprovar e manter em funcionamento o SCI; Assegurar o seu acompanhamento e avaliação permanente; Elaborar o Manual de Controlo Interno; Definir a forma de atuação do serviço de auditoria cuja finalidade principal é verificar a aplicação dos métodos e procedimentos exigidos.

Fonte: (Batista *et al.*, 2004)

2.5. Objetivos e Vantagens do Sistema de Controlo Interno nas Instituições Públicas

No âmbito do sistema de informação é hoje possível identificar e avaliar, de forma inequívoca, um dos seus subsistemas mais importantes, ou seja, o controlo interno (Batista *et al.*, 2004).

Com efeito, qualquer serviço público tem, atualmente, um sistema de controlo interno atuante em duas vertentes - administrativa e contabilística ou financeira (Batista *et al.*, 2004). A primeira ocupa-se mais dos procedimentos e registos relacionados com o processo da decisão que conduzem às autorizações das operações e transações, enquanto a segunda visa a proteção dos ativos e a fidedignidade dos registos contabilísticos (Batista *et al.*, 2004).

Segundo a Internacional *Federation of Accountants* (IFAC), citado por (Batista *et al.*, 2004) “o sistema de controlo interno é o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados pela Administração de um serviço público para auxiliar a atingir o objetivo de gestão, a assegurar, tanto quanto praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas de Administração, a salvaguarda dos

ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira e fidedigna”.

A gestão de um serviço público deve ter assim subjacente e em funcionamento um conjunto de rotinas, procedimentos, métodos, regras, pois só assim se encontram reunidas as condições adequadas à salvaguarda do património do serviço, à fidedignidade dos registos e informação contabilística e financeira e, conseqüentemente, à eficiência das operações e transações (Batista *et al.*, 2004).

Um sistema de controlo interno adequado é, assim, uma condição indispensável ao bom funcionamento do sistema de informação contabilístico e à prossecução dos objetivos, competências e atribuições de cada serviço público (Batista *et al.*, 2004).

É certo que a implementação, eficácia, manutenção e avaliação permanente do sistema de controlo interno depende de vários fatores, tais como (Batista *et al.*, 2004):

A - Motivação e sensibilidade dos responsáveis;

B - Dimensão do serviço público;

C - Diversidade das informações;

D - Complexidade das operações e transações;

E - Relação custo-benefício;

F - Automatização ou informatização do sistema.

A efetividade das funções de controlo em cada área de um serviço público pressupõe um conjunto de requisitos essenciais a um adequado funcionamento do sistema de controlo interno, tais como (Batista *et al.*, 2004):

A - Identificação das responsabilidades funcionais e operacionais e nomeação dos respetivos responsáveis;

B - Definição dos circuitos obrigatórios dos documentos e fixação dos respetivos fluxogramas;

C - Adoção dos princípios de segregação de funções, de legalidade, de mercados públicos e de boa gestão.

Paralelamente, deverá ser fixado um conjunto de procedimentos e métodos para cada área-chave do serviço público os quais poderão incorporar uma “norma de controlo interno”, documento de importância vital para cada público e também para o

funcionamento dos subsistemas administrativo, contabilístico, financeiro, económico, monetário e operacional (Batista *et al.*, 2004).

Um conjunto dos principais objetivos do controlo interno prende-se com a prevenção contra fraudes, crimes, erros e omissões e, em caso de ocorrência dos mesmos, permite não só a sua averiguação e descobertas, mas também o seu alcance (Batista *et al.*, 2004). Assim, quando o sistema de controlo interno não existiu ou, caso exista mas não se mostre suficientemente eficaz, é normal acontecerem, cometerem se e constatarem se erros que podem classificar se da seguinte forma (Batista *et al.*, 2004):

A - De princípio - quando se desconhecem, por exemplo os princípios contabilísticos geralmente aceites;

B - De aplicação - no caso de validação e integridade das operações e transações e exatidão dos procedimentos e registos.

Existe corretamente outro tipo de erros, chamado “fraudes” que mais não são do que “erros intencionais” (Batista *et al.*, 2004).

Estes são habitualmente subdivididos em dois tipos, a saber (Batista *et al.*, 2004):

A - “Crimes de colarinho branco” - erros geralmente cometidos pelos administradores, diretores, dirigentes e pessoal ligado ao setor financeiro e administrativo. Trata-se de erros que visam a apropriação indevida de dinheiro ou dinheiro papel, pois só esse bem interessa para o enriquecimento individual;

B - “Crimes de colarinho azul” - erros geralmente cometidos por pessoal operário (fato de macaco azul) em que se apropriam indevidamente de bens em espécie para a prestação de serviços a terceiros, por exemplo, no fim-de-semana.

Atualmente são conhecidos inúmeras formas e tipos de fraudes, as quais seria fastidioso enumerar, bastando, no entanto, referir que os “erros intencionais” podem configurar crime, como seja a falsificação de escrita, a corrupção, o dolo, o conluio, o suborno, o roubo, etc (Batista *et al.*, 2004).

Quanto mais eficiente e eficaz o sistema de controlo interno, menor é a probabilidade de se virem a cometer fraudes, crimes, erros e omissões, maior é a probabilidade de se obterem demonstrações financeiras fidedignas, o mais aderentes possível da realidade económica, financeira, patrimonial e monetária de cada serviço público (Batista *et al.*, 2004).

De entre as áreas de um serviço público, poder-se-ão eleger algumas como críticas, considerando não só um conjunto de situações reais evidenciados de graves problemas que na sua maioria se consubstanciam em fraudes e crimes, mas também porque todas elas se traduzem, na prática, em delapidação do erário público, quer em valores monetários, quer em bens em espécie (Batista *et al.*, 2004).

Essas áreas, pela apetência que as mesmas patenteiam quando o sistema interno é inexistente ou fraco e, relativamente às quais se irão elencar um conjunto de problemas, claramente influenciadores de um adequado sistema de informação contabilístico, são as seguintes (Batista *et al.*, 2004):

- A - Imobilizado;
- B - Existências;
- C - Compras;
- D - Vendas;
- E - Disponibilidades;
- F - Registos administrativos e contabilísticos.

2.5.1. Imobilizado

2.5.1.1. Pontos Fracos

Nem sempre nos serviços públicos existem fichas do imobilizado e caso existam, raramente se encontram atualizados em virtude de não possuírem um “serviço de património” que se ocupe da sua permanente atualização, pois é mais difícil manter um inventário atualizado, do que elaborá-lo (Batista *et al.*, 2004).

Por vezes, nas aquisições de imobilizado não é verificada a conformidade legal, a regularidade financeira, a economia, a eficiência, a eficácia e os regimes jurídicos de empreitadas de obras públicas e de aquisição de bens e serviços, sendo facilmente constatadas, no seu âmbito, ilegalidades ou irregularidades (Batista *et al.*, 2004).

É vulgar existirem diferenças entre as fichas do imobilizado e os registos contabilísticos, motivadas pela falta de realização periódica de reconciliações entre aqueles dois tipos de registos (Batista *et al.*, 2004).

Raramente uma verificação física parcial e periódica coincide e confere com os registos das fichas do imobilizado, quer seja porque o bem foi abatido, está avariado ou mudou de instalações, quer seja porque foi transferido ou porque apenas possui vida física (Batista *et al.*, 2004).

Muitas das deficiências desta área prendem-se com a inexistência de um “serviço de património” com competências próprias, um responsável único e tendo subjacente uma unidade orgânica dotada de meios humanos, materiais e financeiros (Batista *et al.*, 2004). Esse serviço deverá possuir um regulamento interno sobre o inventário e cadastro que contemple as instruções regulamentadoras do Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE) e especifiquem um conjunto de regras e procedimentos complementares e do controlo interno que clarifiquem e esclareçam a adotar em cada caso concreto (Batista *et al.*, 2004).

Na área do imobilizado constatam-se ainda outros problemas e situações mais específicas, como sejam (Batista *et al.*, 2004):

A - Não são abatidos em devido tempo bens que já não se encontram funcionais e operacionais sobrecarregando o respetivo inventário;

B - Raramente as obras realizadas por administração direta são valorizadas no âmbito de uma contabilidade analítica;

C - Nem sempre o valor dos seguros se encontra atualizado, de forma a permitir um grau de cobertura adequado;

D - Quando se verificam grandes reparações, conservações ou manutenções, raramente se contabiliza o respetivo valor e se prolonga a vida útil do bem na respetiva proporção;

E - Quase nunca se encontram identificados os bens que estão totalmente amortizados, portanto aqueles que já não geram qualquer custo de amortização;

F - O controlo de atividades de viaturas, máquinas e equipamentos é muito deficiente, dificultando a obtenção de elementos sobre a sua afetação, utilização e funcionamento;

G - A alienação de imobilizado nem sempre é autorizada pela entidade competente, e se processa por hasta pública ou concurso público, conforme o previsto na lei;

H - São praticamente inexistentes as folhas de carga nas instalações dos serviços públicos evidenciando os bens afetos a cada espaço físico;

I - Não raras vezes aparecem relevados no balanço, imobilizados incorpóreos cujo valor se encontra desajustado da realidade, em virtude de não se visualizar qualquer interesse público, pelo que devem ser expurgados da demonstração financeira;

J - Nem sempre a conta de investimentos financeiros engloba a totalidade das participações em quotas e ações em associações, fundações, empresas privadas, públicas, municipais e intermunicipais, cooperativas, etc.;

L - Não é prática comum, nas obras realizadas por administração direta, abrir-se uma ficha de obra para apuramento dos custos da mesma;

M - Igualmente, não se adota uma ficha da conta corrente para as obras realizadas por empreitada;

N - Raramente, as obras quando entram em exploração ou ficam operacionais, são transferidas atempadamente da conta imobilizado em curso para a conta do imobilizado corpóreo, começando a gerar o respetivo custo de amortização;

O - Por vezes, não são respeitados os princípios da consistência e da especialização dos exercícios de amortizações, de forma a preservar a fiabilidade dos respetivos valores e a viabilizar a sua comparabilidade.

2.5.2. Existências

Raramente, nos serviços públicos, a um local de armazenagem corresponde um único espaço, com uma única entrada, com um único responsável, situação que a não se verificar ajuda a diluir responsabilidades, em caso de necessidade do seu apuramento (Batista *et al.*, 2004).

As entradas e saídas de armazém nem sempre são suportadas em guias de entrada e de saída, devidamente autorizadas (Batista *et al.*, 2004).

Nem sempre as quantidades constantes das fichas de *stocks* do armazém coincidem com as existências físicas (Batista *et al.*, 2004).

O registo das fichas de *stocks* é geralmente efetuado pela mesma pessoa que controla e manuseia fisicamente as existências em armazém (Batista *et al.*, 2004).

Durante o decorrer do ano, raramente são feitos inventários periódicos parciais, não se procedendo, em devido tempo, às respetivas regularizações contabilísticas (Batista *et al.*, 2004).

Em caso de quebras ou faltas significativas e anormais, muito esporadicamente se procede ao apuramento de responsabilidades, mediante instauração de competente processo disciplinar (Batista *et al.*, 2004).

Raramente são feitas verificações ao estado e às condições dos *stocks* para se aferir sobre o seu estado de obsolescência, deterioração ou danificação (Batista *et al.*, 2004).

O inventário final ou não é realizado, ou sendo, não o é nas condições mais adequadas (Batista *et al.*, 2004).

Os critérios adotados na valorização de existências à entrada e à saída de armazém, nem sempre estão conforme fixados legalmente (Batista *et al.*, 2004).

2.5.3. Compras

Nem sempre existe um único serviço de compras onde sejam centralizadas todas as requisições externas de forma sequencial (Batista *et al.*, 2004).

Por vezes, as compras são adquiridas sem respeito pelo regime jurídico das aquisições de bens e serviços, bem como sem observância de regularidade financeira e da necessária competência para autorizar as despesas (Batista *et al.*, 2004).

Em geral, verifica-se a inexistência de um local para receção dos bens e serviços, diferentes do setor das compras, onde devem ser conferidas física, qualitativa e quantitativa, observando-se, desta forma uma correta segregação de funções (Batista *et al.*, 2004).

Raramente se efetuam as reconciliações das contas correntes de fornecedores (Batista *et al.*, 2004).

Não se procede, de forma permanente, à conferência das requisições externas, guias de remessa, faturas e ordens de pagamento (Batista *et al.*, 2004).

Não são devidamente controladas as aquisições que são objeto de entrega parciais e incompletas, nem mesmo se devolvem ou se reclamam quando os bens, produtos e serviços não se encontram de acordo com o estabelecido no respetivo processo de aquisição (Batista *et al.*, 2004).

2.5.4. Vendas

Nem sempre os valores debitados aos clientes, contribuintes e utentes correspondem aos preços, taxas e licenças aprovadas superiormente (Batista *et al.*, 2004).

Raramente existe atuação eficaz relativamente aos créditos não cobrados, nem mesmo se efetua um controlo adequado dos mesmos (Batista *et al.*, 2004).

Praticamente nunca se constituem as necessárias provisões para clientes de cobrança duvidosa (Batista *et al.*, 2004).

Raramente se efetuam circularizações ou reconciliações das contas clientes, contribuintes e utentes (Batista *et al.*, 2004).

No final e no início de cada exercício, por vezes, não são devidamente contabilizadas as vendas no respetivo exercício, violando-se o princípio da especialização dos exercícios (Batista *et al.*, 2004).

As vendas a outros serviços públicos nem sempre obedecem aos requisitos legais e estatutários em vigor, nem mesmo se encontram relevadas as contas próprias para o efeito (Batista *et al.*, 2004).

2.5.5. Disponibilidades

Existência em caixa de montantes muito elevados, face às necessidades diárias, provocando riscos desnecessários ao responsável (Batista *et al.*, 2004).

É vulgar existirem contas bancárias que não se encontram adequadamente tituladas e não são movimentadas nos termos das disposições legais vigentes nesta matéria (Batista *et al.*, 2004).

Não raras vezes, os cheques em branco encontram-se indevidamente na posse do tesoureiro, uma vez que ele é um dos elementos com poderes para movimentar a conta, através da sua assinatura (Batista *et al.*, 2004).

Uma grande parte das receitas cobradas diariamente, por serviços diferentes da tesouraria, não são depositadas diariamente (Batista *et al.*, 2004).

As reconciliações bancárias, em geral, não são feitas mensalmente, em dia surpresa e por funcionários que não estejam ligados à tesouraria (Batista *et al.*, 2004).

Nem sempre são objeto de apuramento e regularização as constatações das diferenças no âmbito das reconciliações bancárias (Batista *et al.*, 2004).

Raramente se cancelam os cheques junto das instituições bancárias, relativamente aos quais findou o respetivo período de validade (Batista *et al.*, 2004).

Nem sempre a virtualização de receita acontece com a emissão dos recibos para cobrança (Batista *et al.*, 2004).

O apuramento do estado de responsabilidade do tesoureiro não é feito, de surpresa, nem quando a lei o determina (Batista *et al.*, 2004).

Nem sempre as condições de segurança das instalações de guarda de valores são adequadas e apropriadas e, as respetivas chaves encontram-se, geralmente, na posse de vários funcionários (Batista *et al.*, 2004).

Por vezes, o tesoureiro não se encontra caucionado ou esta mostra-se insuficiente, bem como os seguros contra riscos de manuseamento e transporte (Batista *et al.*, 2004).

Muito poucas vezes as cobranças diárias são depositadas intatas nas instituições bancárias (Batista *et al.*, 2004).

Não são feitos, em tempo oportuno, os arredondamentos nos termos dos normativos legais, quer nos recebimentos, quer nos pagamentos (Batista *et al.*, 2004).

Verifica-se a inexistência de um regulamento de fundos de maneiio que discipline o seu funcionamento e utilização (Batista *et al.*, 2004).

2.6. Conceitos e Objetivos dos Sistemas de Controlo Interno nas Instituições Públicas

Segundo a *International Federation of Accountants* (IFAC), citado por (Batista *et al.*, 2004) “O plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados pela Administração de uma entidade para auxiliar e atingir o objetivo da gestão, de assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da Administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna”.

Segundo o Glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controlo externo VCE/TCU, Abril 1992, citado por (Batista *et al.*, 2004) “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 informação financeira”.

Pode-se dizer que o sistema de controlo interno é um plano de organização e de todos os métodos e procedimentos, destinados a assegurar os objetivos do controlo interno (Batista *et al.*, 2004).

Das definições acima transcritas ressaltam os principais objetivos que se pretendem atingir com os sistemas de controlo interno, que são (Batista *et al.*, 2004):

A - Assegurar a utilização eficiente e a eficaz dos recursos colocados à sua disposição;

B - Assegurar a aderência dos serviços e plenitude dos registos;

C - Assegurar a legalidade dos atos praticados;

D - Assegurar o respeito pelo orçamento;

E - Prevenção e deteção de erros e fraudes;

F - Salvaguarda dos ativos.

2.7. Tipos de Controlo Interno nas Instituições Públicas

Vejam agora uma forma de dividir os controlos internos que, os agrupa da seguinte forma (Batista *et al.*, 2004):

A - Controlos de organização;

B - Controlos de procedimentos;

C - Controlos de sistema de informação.

2.7.1. Controlos de Organização

O organograma de uma empresa resulta da atribuição de responsabilidades e da delegação de autoridade a indivíduos que, a diferentes níveis hierárquicos, são responsáveis pelas tomadas de decisão e/ou execução de decisões anteriormente tomadas a níveis mais altos da hierarquia (Batista *et al.*, 2004). A clara definição de responsabilidades e dos limites de autoridade - simultaneamente com uma adequada segregação de funções - contribui

fortemente para o controlo total existente na empresa e é, em si próprio, um controlo interno da importância fundamental (Batista *et al.*, 2004).

2.7.2. Controlo de Procedimentos

Nesta categoria é ainda possível distinguir entre (Batista *et al.*, 2004):

A - Controlo inseridos no processamento e registo das transações de modo que uma etapa do sistema seja automaticamente conferida pela etapa subsequente e que esta se não possa realizar sem o integral cumprimento daquela.

Como exemplo apontamos a aprovação das faturas e pagamentos, por um empregado autorizado para o efeito, mas apenas quando e se lhes forem presentes os documentos necessários e suficientes que garantam a legitimidade da encomenda e a efetiva receção dos bens ou serviços incluídos na fatura cujo pagamento vai aprovar (Batista *et al.*, 2004).

Controlos independentes do fluxo normal do processamento e registo das transações (Batista *et al.*, 2004). Como por exemplo citar a reconciliação periódica entre o saldo de uma conta razão e a soma dos saldos das respectivas contas subsidiárias (Batista *et al.*, 2004).

2.7.3. Controlos de Sistemas de Informação

Os controlos de sistemas de informação consubstanciam-se nos dispositivos pelos quais a informação é produzida e fornecida aos responsáveis pela gestão, de forma que possa ser controlada, revista e usada (Batista *et al.*, 2004).

Se atentarmos, como dissemos na introdução a este capítulo, que é com base na informação recebida que os gestores avaliam a gestão passada e programam a futura, compreende-se mais facilmente a relevância dos pontos do controlo interno conducentes à produção de informações de qualidade, em tempo útil e devidamente encaminhados (Batista *et al.*, 2004).

A instituição, sob o ponto de vista do seu funcionamento, move-se num círculo permanente de planificação - execução - controlo (Batista *et al.*, 2004). As políticas e objetivos consagrados nos orçamentos e planos são executados e registados pela contabilidade (Batista *et al.*, 2004).

A análise de desvios, a comparação entre os planos e a realidade, constitui um controlo necessário para a tomada de decisões, retificar o que se mostre inadequado e alimentar novos planos (Batista *et al.*, 2004).

Com esta introdução apresentamos uma outra forma de encarar e tipificar o controlo interno (Batista *et al.*, 2004). Partindo do controlo global, existente numa instituição, dividindo-o em controlos internos e controlos de gestão (Batista *et al.*, 2004).

2.7.3.1. Controlo Interno

O controlo interno baseia-se no plano e em todos os métodos e passos coordenados que se adotam para salvaguardar os ativos, verificando a razoabilidade e garantia dos dados contabilísticos, promovendo a eficiência das operações e estimulando a adesão às políticas emanadas da Administração (Batista *et al.*, 2004).

Para que seja satisfatório, o controlo interno pressupõe (Batista *et al.*, 2004):

A - Um organograma que proporcione e assegure uma adequada distribuição de responsabilidades;

B - Um conjunto de normas e procedimentos que garanta um controlo razoável sobre os ativos, passivos, receitas e despesas;

C - Uma descrição de funções que assegure o integral cumprimento dos deveres e responsabilidades de cada uma das unidades de funcionamento que compõem o organograma;

D - Pessoal adequadamente formado e preparado em função das tarefas e responsabilidades que lhes estão cometidas;

E - Uma boa segregação de funções implica separação de funções incompatíveis entre si;

F - Rotação de funcionários, reduz a oportunidade de fraudes e possibilita o surgimento de novas ideias de trabalho, eliminando a rotina;

G - Que cada empregado conheça os limites das suas obrigações e direitos;

H - Controlo das operações, a verificação e/ou conferência das operações deve ser feita por pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo;

I - Registo metódico dos fatos, o registo das operações deve observar as regras aplicáveis e basear-se em documentação adequada e fidedigna.

2.7.3.2. Controlo de Gestão

O controlo de gestão desenvolve-se a todos os níveis mediante comparações periódicas, entre os valores reais e os previstos nos planos da empresa, buscando a otimização dos benefícios e a redução dos custos (Batista *et al.*, 2004).

Podemos concluir acrescentando que as diferenças entre o controlo de gestão e o controlo interno são quanto (Batista *et al.*, 2004):

A - À forma - O controlo interno está implícito na organização e nos procedimentos, ao passo que o controlo da gestão é extrínseco às provisões e manifesta-se por comparações formais e periódicas;

B - Ao Tempo - Quanto ao momento em que tem lugar, o controlo interno aplica-se paralelamente à execução das tarefas e a sua verificação é automática no momento de processar e registar as operações. O controlo de gestão tem lugar após a informação ter sido processada e registada;

C - Ao Objetivo - O objetivo do controlo interno é fundamentalmente o de garantir a razoabilidade e fidedignidade dos registos e a segurança dos bens. O controlo de gestão tem em vista facilitar a tomada de decisões, corrigir o que o justificar e voltar a programar.

2.8. Limitações do Controlo Interno nas Instituições Públicas

A implementação de um sistema de controlo interno é da responsabilidade da gestão de topo de qualquer instituição, mas quem o implementa são os técnicos habilitados para o efeito, como é o caso dos especialistas em organização e métodos, os auditores internos, o diretor administrativo e financeiro e em algumas situações consultores externos (Batista *et al.*, 2004). O fato de ele existir e estar a operar não é sinónimo de imunidade da instituição à ocorrência de erros, irregularidades ou fraudes (Batista *et al.*, 2004).

Na realidade existem fatores limitativos à ação do controlo interno, como por exemplo (Batista *et al.*, 2004):

A - Quando não há interesse por parte da gestão na manutenção de um bom sistema de controlo, porque a sua existência pode ser limitativa à prática de algumas operações, não está, pois, interessada em que um dos objetivos seja alcançado, o da confiança e integridade da informação;

B - A relação custo e benefício, há que ter em atenção se o custo para a implementação de um sistema de controlo interno não é mais elevado do que o benefício que se espera obter dele;

C - A existência de erros humanos, conluio e fraudes podem ocorrer por falta de competência técnica dos recursos humanos ou da sua pouca integridade moral. Qualquer sistema de controlo interno por mais sofisticado que seja, será forçosamente falível;

D - Transações pouco usuais, porque o sistema de controlo interno é desenhado e implementado para dar resposta às transações correntes.

2.9. O papel do Controlo Interno em todo o Processo de Modernização da Administração Pública

O papel do controlo interno é obter resultados, com determinados recursos, através das pessoas, fomentando as atividades e os setores mais adequados (Batista *et al.*, 2004).

Para se obterem estes resultados, na gestão, é fundamental (Batista *et al.*, 2004):

A - Criar estruturas orgânicas;

B - Instruir e nomear chefias diretas e intermédias;

C - Considerar padrões individuais de desempenho;

D - Arquitetar procedimentos;

E - Definir regulamentos e normas;

F - Definir corretamente objetivos.

Vertentes que exigem e refletem o controlo (Batista *et al.*, 2004). Mas para que o controlo possa ser efetivo, importa definir corretamente objetivos mensuráveis, específicos, centrados em resultados, realistas e atingíveis e limitados no tempo e, acima de tudo, o controlo deve constituir uma preocupação presente na gestão (Batista *et al.*, 2004).

Tradicionalmente, na Administração Pública, o controlo era efetuado por entidades exteriores, tais como o Tribunal de Contas, as Delegações da Contabilidade Pública, as Inspeções Gerais dos Ministérios, que se preocupavam essencialmente com a forma (e não o conteúdo) (Batista *et al.*, 2004). Era um controlo da legalidade, mais com preocupações sancionatórias do que pedagógicas (Batista *et al.*, 2004).

Com a Reforma da Administração Financeira do Estado, e do próprio Tribunal de Contas, e com a publicação de legislação que procura aplicar o Plano Oficial de Contas à Administração Pública Central e Local, muitos serviços da Administração Pública tem procurado aplicar noções e conceitos do controlo de gestão, que focalizam a organização e o sistema de gestão que dele emerge, evidenciando os desvios registados entre o planeado e o executado, nomeadamente em termos orçamentais e responder às necessidades do gestor, dispondo de meios que facilitem a leitura da respetiva gestão, para responder melhor aos imperativos da mudança (Batista *et al.*, 2004).

2.10. Ponto de situação da Implementação do Controlo Interno na Administração Pública

Embora exista já um Plano Oficial de Contas para a Administração Pública (POCP) e que vai obrigar os serviços públicos a aproximarem-se do tipo de gestão das empresas, o certo é que a sua implementação tem vindo a ser adiada, com raras exceções, como sejam os Institutos Públicos (Batista *et al.*, 2004).

É na Administração Local que o mesmo tem vindo a ser desenvolvido com maior sucesso, em que foram elaborados e aprovados o inventário e a respetiva avaliação, os documentos previsionais, o balanço inicial e o sistema de controlo interno (Batista *et al.*, 2004). Em 2001 as contas das Autarquias passaram a ser elaboradas segundo o POCAL (Batista *et al.*, 2004).

Com exceção do plano plurianual de investimentos, cuja apreciação e aprovação só foi obrigatória a partir de 2002 (Batista *et al.*, 2004).

O objetivo principal de todo este processo é a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos, numa contabilidade moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão da organização, ou seja, neste caso, das Autarquias (Batista *et al.*, 2004).

As Autarquias, e os serviços públicos em geral, são organizações cada vez mais complexas, pelo que é necessário adotar sistemas contabilísticos, em que associados às atuais e sempre presentes preocupações com o controlo da legalidade e do equilíbrio financeiro, tivessem também em consideração questões relacionadas com a produtividade e economicidade (Batista *et al.*, 2004). Daí que no POCAL o sistema de controlo interno prevê (Batista *et al.*, 2004):

- A - Plano de organização;
- B - Políticas, métodos e procedimentos do controlo interno;
- C - Outros métodos definidos pelos órgãos autárquicos, de forma a assegurar;
- D - Salvaguarda de ativos;
- E - Prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro;
- F - Exatidão e integridade dos registos contabilísticos;
- G - Preparação oportuna de informação financeira fiável.

Ou seja, com este sistema de controlo interno, que obrigatoriamente já existe nas Autarquias Locais, pretende-se que, no final do ciclo da gestão - planeamento, organização, direção e controlo - garantir a qualidade da informação, assegurar a exatidão e fidedignidade dos registos e salvaguardar o património (Batista *et al.*, 2004).

Esperamos que todo este sistema também venha a existir em todos os serviços da Administração Pública, em 2005, como está previsto na lei, e que passará essencialmente pela criação de sistema de controlo interno, que englobem o plano da organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos de controlo definidos pelos responsáveis pela gestão do organismo e que contribuíssem para assegurar o desenvolvimento e controlo das atividades de forma adequada e eficiente, de modo a permitir a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, garantido a exatidão dos registos contabilísticos e os procedimentos de controlo a utilizar para atingir os objetivos definidos (Batista *et al.*, 2004).

2.11. O sistema de Informação Contabilístico na Administração Pública

A contabilidade como fonte alimentadora de um sistema de informação tem que evidenciar um conjunto de requisitos que passam por uma adequada estruturação, organização e regras claras de funcionamento, aliadas a uma informatização generalizada de toda a informação de natureza contabilística (Batista *et al.*, 2004).

Naturalmente que toda a base do sistema assenta no registo das operações em documentos predefinidos que são objeto de classificação, lançados nas contas respetivas que posteriormente servem de base à elaboração das peças intermédias, de apoio e controlo e

às finais (Batista *et al.*, 2004). Estas, vulgarmente conhecidas por demonstrações financeiras, permitem apurar os resultados das funções exercidas e atividades prosseguidas (Batista *et al.*, 2004).

Por outro lado, o registo das operações, dos fatos, dos acontecimentos, das transações, constitui a matéria-prima do sistema de informação que pressupõe ainda um plano de contas, um método contabilístico, os princípios e regras contabilísticos e os critérios valorimétricos (Batista *et al.*, 2004).

Uma escrituração conforme e regular, uma boa utilização e aplicação e um eficiente e eficaz controlo permitem fazer da atual contabilidade pública um instrumento rigoroso, exigente e de grande utilidade para a gestão (Batista *et al.*, 2004).

Contudo, a dimensão de cada serviço público, a sua estrutura real, as competências prosseguidas e o tipo de gestão podem influenciar de forma determinante a organização e o funcionamento do sistema de informação contabilístico que deverá primar pela oportunidade, fiabilidade e relevância, de forma a obter-se a uma imagem verdadeira e apropriada de cada um (Batista *et al.*, 2004).

2.11.1. A Contabilidade Orçamental

Este tipo de contabilidade visa o registo e o controlo do orçamento dos serviços públicos, quer no plano da despesa, quer no domínio da receita (Batista *et al.*, 2004).

Obedecendo a princípios orçamentais e regras rígidas esta contabilidade procura disponibilizar, a cada momento, informações sobre as diferentes fases de execução do orçamento, com especial atenção para o acompanhamento e o controlo de todas as fases de despesa pública (Batista *et al.*, 2004):

A - Autorização;

B - Processamento liquidação;

C - Pagamento.

Por outro lado, sujeita a uma rígida disciplina financeira dos duodécimos, abarca não só as operações referentes à execução do orçamento do exercício, mas também as decorrentes dos direitos e obrigações dos exercícios anteriores, bem como os compromissos com encargos assumidos para orçamentos de exercícios futuros (Batista *et al.*, 2004).

2.11.2. A Contabilidade Patrimonial

2.11.2.1. Demonstrações Financeiras

Ocupando-se do registo das operações e fatos que alteram ou não o património dos serviços públicos, a contabilidade patrimonial visa a elaboração das demonstrações financeiras (Batista *et al.*, 2004):

A - Balanço;

B - Demonstração de resultados;

C - Mapas de execução orçamental da receita e da despesa;

D - Fluxos de caixa;

E - Anexos às demonstrações financeiras.

Das quais se destacam, a caracterização das entidades e as notas ao balanço, às demonstrações de resultados e ao processo de execução orçamental (Batista *et al.*, 2004).

Uma análise mais exaustiva destas peças finais permite-nos avaliar a situação económica, financeira, patrimonial e até monetária (Batista *et al.*, 2004).

Os registos das operações ocorrem no âmbito de um plano de contas normalizado e que pode ser adaptado sectorialmente, como foi o caso do POCAL, POC-E, POC-Saúde e POC-Segurança Social (Batista *et al.*, 2004).

Todavia, é no domínio desta vertente contabilística que se registam, por exemplo, a venda de bens (água), serviços (licenças) e produtos, a compra de cimento, blocos, combustível, os custos com pessoal, a conservação e reparação e os ganhos com juros, etc (Batista *et al.*, 2004).

2.11.2.2 Disponibilidades e Terceiros

Por outro lado, é nas classes 1 - Disponibilidades e 2 - Terceiros (devedores e credores pela execução do orçamento), que são registadas todas as operações de pagamentos e recebimentos operados na caixa e bancos, área muito sensível e que deverá sempre traduzir a realidade dos fluxos monetários ocorridos em cada momento (Batista *et al.*, 2004).

2.11.3. A Contabilidade Analítica

Considerando que a contabilidade patrimonial apenas regista valores globais relevantes referentes às relações externas e custos, proveitos e operações ativas e passivas, surgiu a necessidade de criar uma contabilidade de custos visando o conhecimento e apuramento do desenvolvimento das atividades e operações internas, e ainda o custo de produção dos bens, produtos, serviços, funções, etc (Batista *et al.*, 2004).

Esta vertente contabilística adota e aplica de forma não formalizada, devendo modelar-se à estrutura orgânica vigente, construir os modelos e sistemas de apuramento de custos, para calcular os custos dos produtos, bens, serviços, projetos, ações, programas, centros, seções, oficinas, etc (Batista *et al.*, 2004).

Pelo exposto, esta contabilidade assume hoje uma importância vital na vida dos serviços públicos, na medida em que, constituindo um verdadeiro instrumento de apoio à gestão, ajuda os decisores, gestores e eleitos na tomada de decisões (Batista *et al.*, 2004).

2.12. A Importância do Controlo Interno no Sistema de Informação Contabilístico dos Serviços Públicos

Nos serviços públicos em geral, a contabilidade integra o sistema de informação contabilística e revela-se atualmente como um verdadeiro instrumento de apoio à gestão e à tomada de decisões (Batista *et al.*, 2004).

Todavia, o rigor e a fiabilidade da informação contabilística dependem essencialmente do sistema de controlo interno existente no serviço público, o qual permite prevenir contra eventuais fraudes, crimes, erros e omissões e melhorar a economia, a eficiência e a eficácia dos mesmos que se defrontam, na falta destes, com um conjunto de situações e problemas que urge resolver e ultrapassar para que dentro em breve possam dispor de demonstrações financeiras válidas, fidedignas e aderentes à realidade (Batista *et al.*, 2004).

2.12.1. Contabilidade Pública

O conceito de contabilidade pública sofreu nos últimos quinze anos uma evolução e um avanço que a guiaram para um lugar dos mais importantes e relevantes na vida dos serviços da Administração Pública em geral (Batista *et al.*, 2004).

Com efeito, tradicionalmente identificada com uma contabilidade de caixa, muito idêntica à do “merceeiro”, em que os recebimentos e os pagamentos constituíam a grande preocupação ao nível dos registos contabilísticos, descurando todo um conjunto de fatos e operações que diariamente modificavam o património, não só em relação à sua composição, mas também quanto ao seu valor (Batista *et al.*, 2004).

Alguns serviços como as administrações portuárias, as empresas públicas e os serviços municipalizados tinham já adotado, desde longa data, a contabilidade patrimonial e analítica, não utilizando alguns deles a tradicional contabilidade orçamental (Batista *et al.*, 2004).

2.12.2. Inventários

A contabilidade constituía, uma técnica mediante à qual se registavam as operações e os fatos ocorridos, visando relevar as alterações, quer da composição, quer do valor do património dos serviços públicos, sendo esta constituída por operações ativas e passivas afetas à entidade e ao funcionamento dos mesmos, de forma a permitir a prossecução das atribuições e competências que, em regra, se encontravam consagradas nas respetivas leis orgânicas (Batista *et al.*, 2004).

De referir que na década de 90, eram raros os serviços públicos que dispunham de um inventário atualizado, sendo que, na maioria, ou não existiam, ou caso existissem, não se encontravam atualizados (Batista *et al.*, 2004).

Todavia, as reformas introduzidas na contabilidade vieram lhe entretanto conferir o estatuto de ciência de natureza económica que regista, analisa e controla os atos de gestão, transformando-se, num verdadeiro instrumento de gestão de apoio à tomada de decisões, suportada, naturalmente, em princípios, regras, critérios e métodos contabilísticos (Batista *et al.*, 2004).

2.12.3. O POCP

A importância que foi conferida levou-a a ser considerada atualmente como uma grande fonte de informação que permite conhecer a situação económica, financeira e patrimonial de um serviço público, bem como a determinação dos resultados obtidos, proporcionando elementos e informações indispensáveis a um bom planeamento, orçamentação e gestão,

para além de viabilizar um bom controlo da legalidade, bem como de outras obrigações de um carácter mais geral (Batista *et al.*, 2004).

O POCP veio efetivamente consolidar uma nova contabilidade pública na medida em que, ao criar condições para integrar as três vertentes contabilísticas (orçamental, patrimonial e analítica), passou a constituir um verdadeiro instrumento de apoio aos decisores e gestores (Batista *et al.*, 2004).

Poder-se-á mesmo afirmar que a nova contabilidade pública assume contornos globalizantes, naturalmente sofrendo de complexidade e especificidades que levaram inclusive o legislador a prever a possibilidade de poderem ser criados planos setoriais, tal como já veio a acontecer para as Autarquias Locais, educação, saúde e segurança social (Batista *et al.*, 2004).

Em suma, a contabilidade pública deixou de ser a contabilidade do “merceeiro” que apenas permitia conhecer os movimentos de caixa do passado e do presente para passar a ser uma contabilidade moderna que permite compreender o passado, avaliar o presente e apoiar e ajudar a projetar o futuro mediante a fixação de objetivos e o estabelecimento de planos, projetos, ações e até mesmo atividades, bem como permitir o seu adequado controlo (Batista *et al.*, 2004).

2.12.4. Medidas de Controlo Interno nas Instituições Públicas

As medidas de controlo que de seguida se passam a expor, são alguns tópicos, pois cada instituição é uma realidade e o sistema terá que ser desenhado de acordo com as suas características e realidades (Batista *et al.*, 2004).

2.12.4.1. Disponibilidades

A importância em numerário em caixa não deve ultrapassar o montante adequado às necessidades diárias do serviço, sendo este montante definido pelo órgão de gestão de topo (Batista *et al.*, 2004).

A abertura de contas bancárias é sujeita a autorização prévia do órgão de gestão de topo, e movimentadas simultaneamente pelo tesoureiro e pelo presidente órgão de gestão de topo ou por outrem em que ele delegue (Batista *et al.*, 2004).

Os cheques não preenchidos estão à guarda do responsável designados para o efeito, bem como os que já emitidos tenham sido anulados, inutilizados nesse caso as assinaturas, quando as houver, arquivando-se sequencialmente (Batista *et al.*, 2004).

A entrega dos montantes das receitas cobradas por entidades diversas do tesoureiro deve ser feita diariamente utilizando para o efeito os meios definidos pelo órgão de gestão de topo (Batista *et al.*, 2004).

As reconciliações bancárias devem fazer-se mensalmente e são confrontadas com os registos da contabilidade, pelo responsável designado para o efeito, que não se encontre afeto à tesouraria nem tenha acesso às respetivas contas correntes (Batista *et al.*, 2004).

Findo o período de validade dos cheques em trânsito, deve proceder-se ao respetivo cancelamento junto da instituição bancária, efetuando-se os necessários registos contabilísticos de regularização (Batista *et al.*, 2004).

O apuramento dos fundos da responsabilidade do tesoureiro, montantes e documentos entregues à sua guarda são verificados, na presença daquele ou de um seu substituto, através da contagem física de numerário e documentos sob a sua responsabilidade, a realizar por responsáveis designados para o efeito, nas seguintes situações (Batista *et al.*, 2004);

- A - Trimestralmente e sem aviso prévio;
- B - No encerramento das contas de cada exercício económico;
- C - Quando for substituído o tesoureiro.

Devem ser lavrados as contagens dos montantes sob responsabilidade do tesoureiro, assinados pelos seus intervenientes, nas seguintes situações (Batista *et al.*, 2004):

- A - No final e no início de cada mandato;
- B - Quando for substituído o tesoureiro.

Para efeitos do controlo dos fundos de manuseio, o órgão de gestão de topo deve aprovar um regulamento que estabeleça a sua constituição e regularização, devendo definir a natureza da despesa a pagar pelo fundo, bem como (Batista *et al.*, 2004):

- A - O seu limite máximo;
- B - A afetação, segundo a sua natureza, das correspondentes rubricas da classificação económica;

C - A sua reconstituição mensal contra a entrega dos documentos justificativos das despesas;

D - A sua reposição até 31 de Dezembro.

2.12.4.2. Compras e Aquisições de Serviços

As compras são realizadas pelos responsáveis do setor designado para a realização de compras, com base em requisições ou contrato, após verificação do cumprimento das normas legais aplicáveis, nomeadamente, em matéria de assunção de compromissos, de concursos e de contratos (Batista *et al.*, 2004).

A entrega dos bens é feita no setor designado para o efeito, obrigatoriamente distinto do anterior, onde se procede à conferência física, qualitativa e quantitativa, em confronto com a respetiva guia de remessa, onde é aposto um carimbo de “Conferido” e “Recebido”, se for o caso (Batista *et al.*, 2004).

Na contabilidade são conferidas as faturas com a guia de remessa e a requisição, após o que são emitidas as ordens de pagamento e enviadas cópias dos documentos ao setor responsável pelo aprovisionamento (Batista *et al.*, 2004).

Caso existam faturas recebidas com mais de uma via, é colocado nas cópias, de forma clara e evidente, um carimbo de “Duplicado” (Batista *et al.*, 2004).

A cada local de armazenamento corresponde um responsável nomeado para o efeito (Batista *et al.*, 2004).

O armazém apenas faz entregas mediante a apresentação de requisições internas devidamente autorizadas (Batista *et al.*, 2004).

As fichas de existências do armazém são movimentadas para que o seu saldo corresponda permanentemente aos bens existentes no mesmo armazém (Batista *et al.*, 2004).

Os registos nas fichas de existências são feitos por pessoas diversas das que procedem ao manuseamento físico das existências (Batista *et al.*, 2004).

As existências são periodicamente sujeitas a inventariação física, podendo utilizar-se testes de amostragem, procedendo-se prontamente às regularizações necessárias e ao apuramento de responsabilidades, quando for o caso (Batista *et al.*, 2004).

3. Capítulo III - O CONTROLO INTERNO NAS AUTARQUIAS LOCAIS

3.1. O Controlo Interno na Administração Financeira do Estado

No quadro da Reforma da Administração Pública, o SCI da Administração Financeira do Estado encontra-se estabelecida e estruturada na dependência do Governo, em especial articulação com o Ministério das Finanças (Correia, 2018).

Nesta perspetiva, o Decreto-Lei n.º166/98, de 25 de junho, que estabelece o SCI na Administração Financeira do Estado, define um modelo articulado, integrado e coerente, estruturado em três níveis, com definição das entidades responsáveis e dos princípios fundamentais de atuação, que habilitem a uma melhor coordenação e utilização dos recursos afetos à função controlo (Correia, 2018).

O SCI compreende os domínios: orçamental, económico, financeiro e patrimonial e, consoante o n.º 2 do Artigo 2º do diploma acima referido, o CI consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a atividades, programas, projetos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no âmbito da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, bem como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei (Correia, 2018).

O SCI da Administração Financeira do Estado é integrada pelas Inspeções-Gerais, pela Direção-Geral do Orçamento, pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização que tenham como função o exercício do CI (Art.º 3 do Decreto-Lei n.º166/98) (Correia, 2018).

De acordo com o Artigo 4º do Decreto-Lei n.º166/98, o SCI encontra-se estruturado em três níveis de controlo, designadamente ao nível operacional, setorial e estratégico (Correia, 2018):

A - O controlo operacional baseia-se nas decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de ações. É exercido pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização inseridos no âmbito da respetiva unidade;

B - O controlo setorial apoia-se sobre a avaliação do controlo operacional, e é realizado pelos órgãos setoriais e regionais de CI;

C - O controlo estratégico fundamenta-se na avaliação do controlo operacional e do controlo setorial, bem como nas metas traçadas nos instrumentos provisionais, designadamente o Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento do Estado. É efetuado pela Inspeção Geral de Finanças (IGF), pela Direção Geral do Orçamento (DGO) e pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS).

Em conformidade com o Artigo 5º do Decreto-Lei n.º166/98, as ações realizadas pelos órgãos de controlo de cada um dos níveis apresentados anteriormente, devem ser planeadas e avaliadas de forma articulada de modo a assegurar o funcionamento coerente e racional do SCI, baseado nos seguintes princípios de coordenação (Correia, 2018):

A - Suficiência - conjunto de ações realizadas deve assegurar a inexistência de áreas não sujeitas a controlo ou sujeitas a controlos redundantes;

B - Complementaridade - a atuação dos órgãos de controlo deve verificar-se no respeito pelas suas áreas de intervenção e pelos níveis em que se situam, com concertação entre eles quanto às fronteiras a observar e aos critérios e metodologias a utilizar nas intervenções;

C - Relevância - o planeamento e realização das intervenções devem ter em conta a avaliação do risco e a materialidade das situações objeto de controlo.

Com o intuito de garantir o funcionamento do sistema, no que se refere a estes princípios, foi formado o Conselho Coordenador do SCI, composto por Inspetores-Gerais, pelo Diretor-Geral do Orçamento, pelo presidente do conselho diretivo do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e pelos demais titulares de órgãos setoriais e regionais de CI (Correia, 2018). Este é também um órgão de consulta do Governo em matéria de CI, funciona junto do Ministério das Finanças e é presidido pelo Inspetor-Geral de Finanças (Art.º 6 do Decreto-Lei n.º166/98) (Correia, 2018).

Segundo n.º 7 do Decreto-Lei n.º166/98, o Conselho Coordenador do SCI tem como dever a emissão de pareceres sobre os projetos de leis orgânicas dos órgãos setoriais e regionais de controlo; a emissão de pareceres sobre os planos e relatórios setoriais de atividade; a elaboração do plano e relatório anuais do SCI; e por fim estabelecer normas sobre metodologias de trabalho e aperfeiçoamento técnico-profissional dos recursos humanos afetos ao SCI (Correia, 2018).

3.2. O Tribunal de Contas como Instituição Superior de Controlo

O Tribunal de Contas português é, nos termos do art.º 214 da Constituição da República Portuguesa, o “órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei mandar submeter-lhe”, encontrando-se a sua organização e atividades reguladas na Lei n.º 98/97 de 26 de Agosto, Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) (Fernandes, 2010).

O art.º 1º da LOPTC estabelece que “O Tribunal de Contas fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras” (Fernandes, 2010).

Enquanto órgão superior de controlo externo, o Tribunal de Contas (TC), detém por um lado, poder de jurisdição, que lhe permite julgar infrações financeiras que envolvam dinheiros ou valores públicos e, por outro, poder de controlo financeiro (Fernandes, 2010). O controlo financeiro pode ser, quanto ao momento do seu exercício, prévio (assume-se antes da efetivação dos atos de gestão pública), concomitante (assume-se durante a efetivação dos atos da gestão pública) ou sucessivo (à posteriori) (Fernandes, 2010).

Conforme o nº1 do art.º 44 da LOPTC, através do controlo prévio, o TC verifica se os atos, contratos e outros instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras diretas e indiretas, tipificados na lei, estão conformes com as leis em vigor e se os respetivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria (Fernandes, 2010). No âmbito dos seus poderes de controlo concomitante, o TC acompanha a execução de atos, contratos, orçamentos, programas e projetos e, em geral, a atividade financeira desenvolvida antes do encerramento da respetiva gerência (Fernandes, 2010).

É no âmbito do controlo sucessivo que o Tribunal de Contas verifica, segundo o art.º 50º da referida lei, as contas das entidades sujeitas a controlo, avalia os respetivos Sistemas de Controlo Interno, assim como a legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira (Fernandes, 2010).

O CI é indissociável do sistema de gestão e, conseqüentemente, o controlo externo exercido pelo Tribunal de Contas deve incidir também sobre o SCI, nomeadamente sobre a sua adequabilidade e fiabilidade (Fernandes, 2010). A verdade é que os mecanismos de

CI constituem não só um instrumento fundamental para a concretização de uma gestão económica, eficaz e eficiente, como permitem ao Tribunal de Contas, através da recolha de informação económico-financeira, acompanhar mais facilmente as entidades sujeitas ao seu controlo e detetar a existência de irregularidades, abusos e fraude (Sousa, 1998).

3.3. O Controlo exercido pelo Tribunal de Contas

O TC é definido como sendo o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei manda submeter-lhe, segundo a Constituição da República Portuguesa (Art.º214), encontrando-se a sua organização e atividades reguladas na Lei n.º 98/97 de 26 de agosto, Lei da Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) (Correia, 2018).

Consoante o n.º 1 do Artigo 1º da LOPTC, o TC fiscaliza a legalidade e regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e efetiva responsabilidades por infrações financeiras (Correia, 2018).

Enquanto órgão superior de controlo externo, o TC detém, por um lado, poder de jurisdição que lhe permite julgar infrações financeiras que envolvam dinheiros ou valores públicos e, por outro, poder de controlo financeiro (Correia, 2018). O controlo financeiro pode ser, quanto ao momento do seu exercício, prévio (assume-se antes da efetivação dos atos de gestão pública), concomitante (assume-se durante a efetivação dos atos da gestão pública) ou sucessivo (à posteriori) (Correia, 2018).

No que diz respeito ao controlo prévio, o TC verifica se os atos, contratos e outros instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras diretas e indiretas, específico na lei, estão conformes com as leis em vigor e se os respetivos encargos têm cabimento em verba orçamental própria (Art.º 44 LOPTC) (Correia, 2018).

Relativamente ao controlo concomitante, o TC segue a execução de atos, contratos, orçamentos, programas e projetos e, em geral, a atividade financeira desenvolvida antes do encerramento da respetiva gerência (Art.º 49 LOPTC) (Correia, 2018).

Acerca do controlo sucessivo, o TC aprecia as contas das entidades sujeitas ao controlo, avalia os respetivos SCI, tal como a legalidade, economia, eficiência e eficácia da sua gestão financeira (Art.º 50 LOPTC) (Correia, 2018).

PARTE II - METODOLOGIA

4. Capítulo IV Metodologia

4.1. Âmbito e objetivo do Estudo

Segundo a *American Institute of Certified Publics Accountants* (AICPA,1934), citado por (Morais & Martins, 2013) “O controlo interno 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”.

Este trabalho procura analisar a caracterização da estrutura organizacional das entidades, assim como o seu funcionamento. O tema fulcral para esta investigação será, alvo de pesquisa através das opções metodológicas adaptadas à realidade das Autarquias.

4.2. Metodologia

A metodologia é o estudo dos métodos, isto é, o estudo dos caminhos para se chegar a um determinado fim (*Wikipédia*, 2010).

Além de ser uma disciplina que estuda os métodos, a metodologia é também considerada uma forma de conduzir a pesquisa ou um conjunto de regras para ensino de ciência e arte (*Wikipédia*, 2010).

Metodologia refere-se a mais do que um simples conjunto de métodos, mas sim refere-se aos fundamentos e pressupostos filosóficos que fundamentam um estudo particular (*Wikipédia*, 2010). É por isso que a literatura académica geralmente inclui uma secção sobre a metodologia dos pesquisadores (*Wikipédia*, 2010).

Logo, a metodologia é a explicação detalhada e exata de toda a ação desenvolvida no caminho do trabalho de pesquisa (*Wikipédia*, 2010). É a explicação do tipo de pesquisa, dos instrumentos utilizados (questionário, entrevista, análise documental, etc.), do tempo previsto, da equipa de pesquisadores e da divisão do trabalho, das formas de tabelas e tratamento dos dados, enfim, de tudo aquilo que se utilizou no trabalho de pesquisa (*Wikipédia*, 2010).

Na questão de escolher uma metodologia, não existe uma metodologia que seja melhor do que a outra, mas sim a mais adequada. A metodologia mais adequada será aquela que melhor solucionará o seu problema (FM2S Educação & Consultoria, 2020).

Cada metodologia seguirá uma abordagem diferente, adequando-se às condições do problema a ser enfrentado (FM2S Educação & Consultoria, 2020). Neste requisito é importante seguir metodologias que se relacionam com a sua área de atuação (FM2S Educação & Consultoria, 2020).

Com base nessa análise, e com referência aos objetivos específicos da presente dissertação, apresenta-se então a opção metodológica.

4.2.1. Metodologia Qualitativa

Uma metodologia qualitativa ou pesquisa qualitativa de mercado é um método de pesquisa social que utiliza técnicas de recolha de dados descritivas e se caracteriza pela sua análise cuidadosa (Cruz, 2017). Costumam-se considerar técnicas qualitativas todas aquelas diferentes à pesquisa estatística e ao experimento científico, isto é, entrevistas abertas, grupos de discussão ou técnicas de observação de participantes (Cruz, 2017).

Neste tipo de investigação privilegia-se o contexto material como fonte direta dos dados sendo o investigador o principal elemento de recolha enquanto observador do que quer investigar (Cruz, 2017). É essencialmente descritiva; os dados recolhidos apresentam-se normalmente num texto (texto das entrevistas, fotografias, gravações, documentos pessoais, artigos) e não com o aspeto numérico (Cruz, 2017).

A metodologia qualitativa incide mais nos processos (descrição e análise das ações, interações e discursos dos sujeitos) do que nos produtos. Tem mais a ver com o processo do que com os resultados (Cruz, 2017).

4.2.2. Metodologia Quantitativa

Uma metodologia quantitativa ou pesquisa quantitativa de mercado, é um método de pesquisa social que utiliza técnicas estatísticas, para a recolha e análise de dados (Cruz, 2017). Está relacionada com o levantamento de dados sobre as motivações de grupos concretos, em compreender e interpretar determinados comportamentos, opiniões e expectativas de grupo concreto de indivíduos (Cruz, 2017).

Os objetivos da investigação quantitativa consistem essencialmente em encontrar relações entre variáveis, fazer descrições recorrendo ao tratamento estatístico dos dados recolhidos, testar teorias e tirar conclusões (Cruz, 2017).

A investigação quantitativa baseia-se em técnicas de recolha, apresentação e análise de dados que permitem a sua quantificação e o tratamento através de métodos estatísticos (Cruz, 2017).

4.3. Análise do Controlo Interno nas dezassete Câmaras Municipais que compõem o distrito de Coimbra

Levando em conta as vantagens e as desvantagens de cada uma das metodologias, optou-se pela realização de um estudo qualitativo.

Segundo (Ludke & André, 1986), citado por (Matos, n.d.) “A Análise Documental constitui uma técnica importante na pesquisa qualitativa, seja complementando informações obtidas por outras técnicas, seja esclarecer aspetos novos de um tema ou problema.”;

Segundo (Laville & Dione, 1999), citado por (Matos, n.d.) “O trabalho de análise já se inicia com a recolha dos materiais, não é uma acumulação cega e mecânica. À medida que se colhe as informações, o pesquisador elabora a perceção do fenómeno e deixa-se guiar pelas especificidades do material selecionado”.

Por vezes são os documentos as únicas fontes que registam princípios, objetivos e metas de um objeto em análise (Matos, n.d.). Certamente, os documentos revelam conceções explícitas e subjacentes de determinados objetos de pesquisa (Matos, n.d.). Por exemplo, os documentos podem revelar dinamismo e complexidade de uma determinada conceção de uma política pública (Matos, n.d.).

4.4. Técnicas a aplicar na análise documental

Sendo o objetivo desta dissertação, o de contribuir para o desenvolvimento de um bom controlo interno nas Autarquias, valorizar e proteger o património, verificar a exatidão e fidedignidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela organização, são fatores a não esquecer, ou a ter em conta. Todavia, na sequência deste estudo, adotou-se a análise documental como ferramenta de estudo.

Os objetivos e as estratégias envolvidas contribuíram para as diferentes opções metodológicas, nomeadamente no que diz respeito à escolha das mesmas e da recolha de dados.

A investigação é um processo sistemático para a construção do conhecimento humano, gerando novos conhecimentos, podendo também desenvolver, colaborar, reproduzir, refutar, ampliar, detalhar, atualizar, algum conhecimento pré-existente, servindo basicamente tanto para o indivíduo ou grupo de indivíduos que a realiza quanto para a sociedade na qual esta se desenvolve (*Wikipédia*, 2021).

A investigação como atividade regular também pode ser definida como o conjunto de atividades orientadas e planeadas pela busca de um conhecimento (*Wikipédia*, 2021).

É usada para estabelecer ou confirmar fatos, reafirmar os resultados de trabalhos anteriores, resolver problemas novos ou já existentes, assim como para o desenvolvimento de novas teorias (*Wikipédia*, 2021).

Os principais objetivos da investigação são a documentação, a descoberta e a interpretação de métodos e sistemas para o avanço do conhecimento do ser humano (*Wikipédia*, 2021).

Existem várias formas de investigação, tais como: bibliográfica, descritiva, laboratorial, empírica, de campo, académica, científica, de humanidades, artística, económica, social, marketing, estatística, etc. (*Wikipédia*, 2021).

A investigação, também chamada de pesquisa, é um processo que incorpora conhecimentos de uma determinada ciência ou disciplina (Editorial Conceitos, 2014).

A recolha de dados é um procedimento lógico da investigação empírica ao qual compete selecionar técnicas de recolha e tratamento da informação adequadas, bem como controlar a sua utilização para os fins especificados (Francisco, 2011).

Foi feita uma recolha criteriosa dos métodos quantitativos e qualitativos, tais como (Francisco, 2011):

A - Os métodos quantitativos são métodos de pesquisa com características específicas de acordo com a definição da problemática a estudar e conseqüente especificação de análise a testar, a especificação da metodologia a seguir para a recolha (observação direta, documental, entre outros), caracterização da amostra, aplicação da metodologia de

recolha e análise desses dados, interpretação e integração dos resultados de acordo com a análise adquirida e suas problemáticas;

B – Refira-se também que quanto maior for a amostra, mais informação se obterá e mais consistentes serão os resultados, ou seja os erros da análise são reduzidos e o estudo mais consistente.

Esta amostragem refere-se ao estudo das relações existentes entre a população e as amostras dela extraída (Francisco, 2011). Estas técnicas ou métodos podem ser de natureza aleatória (probabilística) ou não aleatória (não probabilística) (Francisco, 2011).

Relativamente aos métodos qualitativos, citado por (Francisco, 2011):

A - Segundo *Leedy* (1993), “as metodologias qualitativas podem ser consideradas como aproximações ou abordagens “*warm*” a um problema central porque, em parte, estão relacionadas com estudos humanos”. O investigador tenta uma aproximação de um ponto de vista racional, mas indutivo. Esta metodologia é pouco experimental, em contraste com a quantitativa.

Os estudos qualitativos podem ser feitos de vários modos, onde se incluem as questões abertas de um questionário ou entrevista, a observação em campo, entre outros (Francisco, 2011).

As técnicas são um conjunto de procedimentos bem definidos destinados a produzir certos resultados na recolha e no tratamento da informação requerida pela atividade de pesquisa (inquérito por questionário, entrevista, teste, documentos, entre outros) (Francisco, 2011). Esta técnica centra-se na Análise Documental.

Segundo (*Peña & Morillo*, 2007), citado por (Ticiano, 2010) “A análise documental caracteriza-se por ser um processo dinâmico ao permitir representar o conteúdo de um documento de uma forma distinta da original, gerando assim um novo documento”.

4.4.1. Procedimentos na Recolha de Dados na Análise Documental das Dezassete Câmaras

Utiliza-se o termo “técnica” no sentido de um conjunto de procedimentos para a recolha de dados e recorre-se ao termo “instrumento” enquanto objeto palpável utilizado nas diversas técnicas para obter os dados (Francisco, 2011). Com base nesta perceção deu-se

primazia a algumas técnicas e instrumentos que parecem interessantes na utilização da recolha de dados para a investigação da Análise Documental.

A técnica da Análise Documental recorre mais frequentemente à utilização dos seguintes instrumentos de recolha de dados (Ticiano, 2010):

A - Ficha de leitura;

B - Análise de conteúdo;

C - Análise estatística.

A técnica de Fichas de Leitura pode ser abordada como técnica por envolver um conjunto de procedimentos para se recolher dados das bibliografias consultadas pelo investigador (Ticiano, 2010). Esta técnica apresenta-se relevante no momento da revisão da literatura que fundamenta toda a investigação (Ticiano, 2010). É uma etapa na qual o investigador se depara com diversas literaturas e, através de uma leitura crítica das mesmas, precisa analisar, sintetizar, interpretar e organizar as informações presentes nas bibliografias (Ticiano, 2010).

Segundo (*Fraenkel & Wallen*, 2008), citado por (Ticiano, 2010) “A Análise de Conteúdo é um instrumento que permite o investigador estudar o comportamento humano de forma indireta, através da análise das suas comunicações. Geralmente são analisados os conteúdos escritos de uma comunicação, mas, por exemplo, uma imagem ou um som podem ser foco de uma Análise de Conteúdo” (Ticiano, 2010). Periódicos, artigos, filmes, músicas, *grafitti*, fotos, objetos de artesanato, enfim, uma série de espécies de comunicações que refletem o comportamento humano pode ser alvo de uma Análise de Conteúdo (Ticiano, 2010).

Genericamente *Denscombe* (1998), citado por (Ticiano, 2010) caracteriza este instrumento como “um recurso que ajuda o investigador a analisar o conteúdo de documentos, podendo ser aplicado em qualquer conteúdo de comunicação, reproduzida através de escrita, som ou imagem”.

Segundo *Berelson* (1968), citado por (Carmo & Ferreira, 1998), a Análise de Conteúdo “permite fazer uma descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto das comunicações, tendo por objetivo a sua interpretação”. Assim, a descrição do conteúdo é objetiva no sentido do esforço de análise seguir regras e instruções claras que permitem a reprodução da investigação entre os investigadores, ou seja, torna possível

atingir os mesmos resultados ao trabalhar sobre o mesmo conteúdo (Ticiania, 2010). A descrição do conteúdo também é sistemática, pois o conteúdo é organizado e integrado num sistema de categorização de acordo com os objetivos da investigação (Ticiania, 2010). Finalmente, a descrição é quantitativa, uma vez que nas categorias criadas geralmente é calculada a frequência dos elementos considerados relevantes para a investigação (Ticiania, 2010).

Segundo *Fortin* (1996), citado por (Ticiania, 2010) a Análise Estatística “permite resumir a informação numérica de uma forma estruturada, a fim de obter uma imagem geral das variáveis medidas numa amostra”. Por outro lado, permite através de testes estatísticos determinar se as relações observadas entre certas variáveis numa amostra são generalizáveis à população de onde esta foi retirada (Ticiania, 2010).

Após esta abordagem, procede-se ao estudo da Análise Documental de cada Câmara Municipal, pela seguinte ordem:

- A - Município da Lousã
- B - Município de Cantanhede
- C - Município de Montemor-O-Velho
- D - Município de Mira
- E - Município de Tábua
- F - Município de Penela
- G - Município de Miranda do Corvo
- H - Município de Soure
- I - Município de Góis
- J - Município de Vila Nova de Poiares
- L - Município de Oliveira do Hospital
- M - Município da Figueira da Foz
- N - Município de Condeixa-A-Nova
- O - Município de Penacova
- P - Município de Pampilhosa da Serra

Q - Município de Coimbra

R - Município de Arganil

5. CAPÍTULO V - ESTUDO DO CASO

5.1. Análise e interpretação dos dados

5.1.1. Estatística Descritiva

A estatística é um conjunto de técnicas que permite, de forma sistemática, organizar, descrever, analisar e interpretar dados oriundos de estudos ou experimentos, realizados em qualquer área do conhecimento (Paula, 2019). A estatística descritiva é a etapa inicial da análise de dados e tem por objetivo descrever os dados observados (Paula, 2019).

Na sua função de descrição dos dados, esta tem as seguintes atribuições: a obtenção, organização, redução e representação dos dados estatísticos de forma a auxiliar a descrição do fenómeno observado (Paula, 2019). A organização dos dados consiste na ordenação e crítica quanto à correção dos valores observados (Paula, 2019). A redução dos dados envolve o entendimento de grande quantidade de dados através da leitura dos seus valores individuais (Paula, 2019). A representação dos dados compreende as técnicas para uma melhor visualização dos dados estatísticos, facilitando a sua compreensão (Paula, 2019).

Esta análise é baseada na leitura documental da amostragem feita através da recolha a mesma.

5.1.1.1. Município da Lousã

Lousã é uma vila portuguesa do Distrito de Coimbra, na província da Beira Litoral, região do Centro (Região das Beiras) e da Região de Coimbra, com cerca de 10 163 habitantes (2011) (*Wikipédia*, 2021).

A vila da Lousã é sede do município da Lousã que tem 138,40 km² de área e 17 604 habitantes (2011) e está subdividido em 4 freguesias (*Wikipédia*, 2021). O município é limitado a norte por Vila Nova de Poiares, a nordeste por Arganil numa escassa centena de metros), a leste por Góis, a sudeste por Castanheira de Pera, a sul por Figueiró dos Vinhos e a oeste por Miranda do Corvo (*Wikipédia*, 2021).

Situa-se na zona de transição entre as duas dinâmicas de desenvolvimento que demarcam a sub-região: de um lado, as terras mais «urbanas», mais próximas da capital regional; do outro, as mais afastadas, com carácter mais «rural» (*Wikipédia*, 2021). De entre os

municípios da sub-região com variação demográfica positiva, o município da Lousã é o que possui a mais elevada (18%), superior aos valores médios da região (3,4%) e do país (4,6%) (*Wikipédia*, 2021). Estas duas características conferem uma certa relevância da vila da Lousã a nível regional, sendo entre as cidades de Coimbra e Oliveira do Hospital a localidade com mais população e concentração de alguns serviços (*Wikipédia*, 2021).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, procedeu-se à análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

Refere-se, que uma das suas inovações foi a introdução da figura do sistema de controlo interno, o qual engloba, designadamente, o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos, assim como a preparação oportuna de informação financeira fíavel (Câmara Municipal Lousã, 2018).

Ora, a norma de controlo interno (NCI) do Município da Lousã (ML), aprovada em 2002, já não se mostra adequada às novas realidades, quer pelo tempo entretanto decorrido, quer pelas significativas alterações legislativas, quer pelas mudanças na estrutura orgânica, quer pelo maior acervo de atribuições das Autarquias e competências dos seus órgãos, impondo-se, pois, uma profunda alteração que a adeque ao atual contexto organizativo da autarquia e às circunstâncias que hoje estão subjacentes à gestão autárquica (Câmara Municipal Lousã, 2018).

Nestes termos, e depois de um profundo trabalho de diagnóstico e de elaboração dos ajustamentos necessários, em que é justo salientar o empenho de todos os trabalhadores, a Câmara Municipal da Lousã (CML), em sua sessão de 21/05/2018, de acordo com o disposto no artigo 241º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e na alínea i) do número 1 do artigo 33º do Anexo I da Lei nº 75/2013, de 12 de setembro, deliberou aprovar a presente norma de controlo interno, que entra em vigor no trigésimo dia após aquela data (Câmara Municipal Lousã, 2018).

5.1.1.2. Município de Cantanhede

Cantanhede é uma cidade portuguesa do Distrito de Coimbra, situada na província da Beira Litoral, região do Centro (Região das Beiras) e sub-região Região de Coimbra, com 8 839 habitantes (2012) (*Wikipédia*, 2021).

É sede do município de Cantanhede com 390,88 km² de área e 36 595 habitantes (2011), subdividido em 14 freguesias (*Wikipédia*, 2021). O município é limitado a norte pelos municípios de Vagos, Oliveira do Bairro e Anadia, a leste por Mealhada, a sueste por Coimbra, a sul por Montemor-O-Velho e por Figueira da Foz, a noroeste por Mira e a oeste tem costa no Oceano Atlântico (*Wikipédia*, 2021).

A economia é predominantemente terciária na cidade, e primária nas restantes freguesias do município (*Wikipédia*, 2021). Devido às propriedades argilosas do solo as culturas mais lucrativas são as pouco exigentes: batata, forragem e vinha (*Wikipédia*, 2021). A paisagem vinhateira em planície rodeia a cidade de Cantanhede (*Wikipédia*, 2021). O vinho de Cantanhede é reconhecido internacionalmente pelo seu sabor característico devido às condições de crescimento únicas da vinha (*Wikipédia*, 2021).

O concelho obteve foral manuelino em 1514 (*Wikipédia*, 2021).

A cidade de Cantanhede tem conhecido grande evolução demográfica, económica e terciária nos últimos anos (*Wikipédia*, 2021). Tendo diversos serviços de lazer, hospitalares e de ensino de grande relevo na região. Tendo sido construído recentemente um centro de pesquisas científicas (*Wikipédia*, 2021).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, procedeu-se à análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

No seguimento do estudo do referido Município, a presente Norma de Controlo Interno (NCI), afigura-se como elemento catalisador do SCI, visando a agilização e o estabelecimento das regras e procedimentos interno em consonância com o cumprimento/obrigatoriedade dos princípios da legalidade e a transparência administrativa (Câmara Municipal Cantanhede, 2019).

A NCI é a parte integrante do SCI e demais regulamentos, normas e diretivas complementares ou interpretativas das normas apresentadas, nomeadamente, o Sistema

de Gestão da Qualidade (SGQ), as normas de execução do orçamento e o plano de Prevenção de Riscos de Gestão, incluindo os de Corrupção e Infrações Conexas (Câmara Municipal Cantanhede, 2019).

A NCI do Município de Cantanhede (MC) vigente, aprovada pelo órgão executivo a 11 de Fevereiro de 2003, encontra-se desatualizada face às constantes alterações legislativas em matérias de gestão, de atribuições e competências, à utilização e *outputs* dos sistemas de informação e às alterações ocorridas na estrutura orgânica dos Serviços Municipais (Câmara Municipal Cantanhede, 2019). A estes fatos, acresce ainda a recomendação emanada pelo Tribunal de Contas (TC) aquando da homologação da conta relativa ao exercício de 2011, para que o MC procedesse à atualização e aprovação da sua NCI (Câmara Municipal Cantanhede, 2019).

A desatualização da NCI vigente justifica-se, em parte, pelas prorrogações sucessivas da entrada em vigor SNC-AP, o que origina, concomitantemente, dificuldades acrescidas no estabelecimento da reengenharia necessária à implementação deste novo referencial e que deve constar obrigatoriamente na NCI (Câmara Municipal Cantanhede, 2019).

Todavia, não obstante a desatualização da NCI, esclarece-se que os procedimentos em prática no Município de Cantanhede estiveram e estão devidamente atualizados no Sistema de Gestão da Qualidade e executados em conformidade pelos Serviços (Câmara Municipal Cantanhede, 2019).

5.1.1.3. Município de Montemor-O-Velho

Montemor-O-Velho é uma vila portuguesa do Distrito de Coimbra, situada na província da Beira Litoral, região do Centro (Região das Beiras) e sub-região Região de Coimbra, com cerca de 3 100 habitantes (*Wikipédia*, 2021).

É sede do concelho com 228,96km² de área e 26 171 habitantes (2011), subdividido em 11 freguesias (*Wikipédia*, 2021). O município é limitado a norte pelo município de Cantanhede, a leste por Coimbra e por Condeixa-A-Nova, a sul por Soure e a oeste pela Figueira da Foz (*Wikipédia*, 2021). Situa-se a uma altitude média de 5 m acima do nível médio do mar (*Wikipédia*, 2021).

Trata-se de um dos poucos municípios de Portugal territorialmente descontínuos (*Wikipédia*, 2021). O caso de Montemor-O-Velho é único no contexto português, pois a descontinuidade do município deve-se à existência, na zona sudeste do seu território, de

um pequeníssimo enclave pertencente ao vizinho município de Soure (freguesia de Figueiró do Campo), encaixado entre as freguesias montemorense de Pereira e Santo Varão (*Wikipédia*, 2021).

A vila de Montemor-O-Velho, no âmbito canónico, teve, na Idade Média, e até finais do séc. XIX, cinco paróquias: Alcáçova, São Martinho, São Salvador, São Miguel e Santa Maria Madalena (*Wikipédia*, 2021). Com a extinção das três últimas, Dom Manuel Correia de Bastos Pina, bispo-conde da Diocese de Coimbra, por decreto de 30 de Julho de 1874, criou uma só paróquia para Montemor-O-Velho, aglutinando a de Santa Maria d'Alcáçova, a principal, e a de São Martinho, a maior do arrabalde, facto também atestado numa lápide colocada na frontaria da Igreja de São Martinho (*Wikipédia*, 2021). De acordo com o Padre Dr. José dos Reis Coutinho, na sua obra "Comemoração dos Novecentos Anos da Igreja de Santa Maria da Alcáçova", em 1995, refere que " (...) ambas (as igrejas) têm igual personalidade canónica desde aquele decreto (*Wikipédia*, 2021). Na função paroquial e na prestação de serviços pastorais à comunidade nenhuma diferença as separa porque formam um só unificado, que nem o decreto de classificação como monumento nacional - de 16 de Junho de 1911 - pode alterar, porque acima está a Concordata celebrada com o Estado português em 7 de Maio de 1940 e as estipulações acerca do serviço pastoral". E acrescenta (*Wikipédia*, 2021):

A - "1874, Julho, 30, Montemor - Em cumprimento do decreto do Bispo-Conde, Dom Manuel Correia de Bastos Pina, é executada esta determinação com a colocação de uma lápide de mármore na frontaria da igreja de São Martinho, dizendo que constitui uma só paróquia com a igreja de Santa Maria d'Alcáçova". Santa Maria D'Alcáçova e S. Martinho, Decreto de 30 de Julho de 1874, Reforma em 1880.

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, recorreu-se à análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

Desta forma, mencionou-se as competências do Município (Câmara Municipal de Montemor-O-Velho, 2021):

A - Como órgão executivo do município, a Câmara Municipal é responsável pela gestão quotidiana e planificação do rumo do município. É um órgão colegial, composto por um/a presidente e por um número variável de vereadores/as, aos quais são, ou não,

atribuídos pelouros. O/a presidente da Câmara Municipal é geralmente o primeiro nome da lista mais votada nas eleições autárquicas. A equipa composta pelo/a presidente da Câmara e pelos/as vereadores/as também é referida como executivo municipal ou como vereação;

B - O número de elementos que compõem o executivo municipal é proporcional à população do concelho, num mínimo de 5 e máximo de 17, eleitos por sufrágio direto e universal em listas, partidárias ou não;

C - Relativamente ao município de Montemor-O-Velho, o Executivo é constituído pelo Presidente, Vice-presidente e Vereadores eleitos pelo PS a quem foram atribuídos os pelouros municipais e mais três Vereadores sem pelouro eleitos pela coligação partidária PSD/CDS-PP;

D - As competências da Câmara Municipal estão consagradas na Lei das Autarquias Locais, que estabelece o regime jurídico das Autarquias Locais.

5.1.1.4. Município de Mira

Mira é uma vila portuguesa do Distrito de Coimbra, situada na província da Beira Litoral, região do Centro (Região das Beiras) e sub-região Região de Coimbra, com cerca de 7 300 habitantes (*Wikipédia*, 2021).

É sede do município de Mira com 124,03 km² de área e 12 465 habitantes (2011), subdividido em 4 freguesias (*Wikipédia*, 2021). O município é limitado a norte pelo município de Vagos, a leste e a sul por Cantanhede e a oeste tem litoral no Oceano Atlântico (*Wikipédia*, 2021).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, recorreu-se à análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

Refere-se que neste município existem outros regulamentos internos, nomeadamente, o Regulamento Interno de Segurança e Saúde no Trabalho, Regulamento Interno de Prevenção e Controlo do Consumo Álcool nos Locais de Trabalho, Regulamento de Fardamento e Equipamento de Proteção Individual, Regulamento Interno de Assiduidade e Pontualidade do Município de Mira e Acordo Coletivo de Empregador Público entre o Município de Mira e o SINTAP (Câmara Municipal Mira, 2021).

5.1.1.5. Município de Tábua

Tábua é uma vila portuguesa do Distrito de Coimbra, na província da Beira Alta, região do Centro (Região das Beiras) e sub-região Região de Coimbra, com cerca de 2 700 habitantes (*Wikipédia*, 2021).

Esta vila é sede do município de Tábua com 199,79 km² de área e 12 071 habitantes (2011), subdividido em 11 freguesias (*Wikipédia*, 2021). O município é limitado a norte pelo município de Carregal do Sal, a este por Oliveira do Hospital, a sul por Arganil, a oeste por Penacova e a noroeste por Santa Comba Dão (*Wikipédia*, 2021).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, realizou-se uma análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

A Assembleia Municipal é o órgão deliberativo do Município, sendo que as suas atribuições, e competências encontram-se previstas na Lei n.º75/2013 de 12 de Setembro (Câmara Municipal de Tábua, 2021). Este órgão é constituído por membros eleitos diretamente, quatro em quatro anos e em simultâneo com as eleições para a câmara municipal (exceto em caso de eleições intercalares) em número superior ao dos presidentes de Junta de Freguesia (que integram a Assembleia Municipal por inerência) e ao triplo do número de membros da respetiva câmara municipal (Câmara Municipal de Tábua, 2021). A mesa da assembleia municipal é constituída por um presidente e por dois secretários eleitos por escrutínio secreto pela assembleia municipal (Câmara Municipal de Tábua, 2021). A Assembleia Municipal de Tábua, para o mandato de 2013-2017 compreende 21 membros e 11 presidentes de junta de freguesia (Câmara Municipal de Tábua, 2021).

A Câmara Municipal é o órgão executivo colegial do Município de Tábua, estando as suas atribuições e competências previstas na Lei n.º75/2013 de 12 de Setembro (Câmara Municipal de Tábua, 2021). Este órgão é constituído por um presidente e por vereadores, sendo que um é designado vice-presidente, e a sua eleição é feita de quatro em quatro anos pelos cidadãos eleitores recenseados na sua área (Câmara Municipal de Tábua, 2021). O número de vereadores podem variar em função do número de eleitores do município (Câmara Municipal de

Tábua, 2021). A Câmara Municipal de Tábua é constituída por um presidente e seis vereadores (Câmara Municipal de Tábua, 2021).

5.1.1.6. Município de Penela

Penela é uma vila portuguesa do Distrito de Coimbra, na província da Beira Litoral, região do Centro (Região das Beiras) e sub-região Região de Coimbra, com cerca de 3 300 habitantes. Situa-se cerca de 20 km a sul da capital do distrito (*Wikipédia*, 2021).

Esta vila é sede do município de Penela com 132,49 km² de área e 5 983 habitantes (2011), subdividido em 4 freguesias (*Wikipédia*, 2021). O município é limitado a norte pelo município de Miranda do Corvo, a leste por Figueiró dos Vinhos, a sudoeste por Ansião, a oeste por Soure e a noroeste por Condeixa-A-Nova (*Wikipédia*, 2021).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, realizou-se uma análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

Conforme definido no ponto 2.9.1 do POCAL, o Sistema de Controlo Interno a adotar pelo Município, deverá englobar o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, que contribuam para assegurar a realização dos objetivos previamente definidos e a responsabilização dos intervenientes no processo de organização e gestão do Município, o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fíavel (Câmara Municipal Penela, n.d.). Na sua essência, a importância do controlo interno fica sintetizada no sistema que garante que os processos ocorrem dentro do pré-estabelecido e a sua importância é vital para o desenrolar de todas as operações do Município de Penela (Câmara Municipal Penela, n.d.). O presente Regulamento do Sistema de Controlo Interno procurou adaptar-se às características da entidade, analisando em primeiro lugar os circuitos dos diversos documentos oficiais e consequentes processos, e posteriormente, as regras de funcionamento que os serviços devem seguir para a arrecadação de receita e realização de despesa, discriminados por grandes áreas contabilísticas e patrimoniais (Câmara Municipal Penela, n.d.)

5.1.1.7. Município de Miranda do Corvo

Miranda do Corvo é uma vila portuguesa do Distrito de Coimbra, no Litoral, região do Centro e sub-região Região de Coimbra, com cerca de 7 614 habitantes (*Wikipédia*, 2021).

É sede do município de Miranda do Corvo com 126,38 km² de área e 13 098 habitantes (2011), subdividido em 4 freguesias (*Wikipédia*, 2021). O município é limitado a nordeste pelo município de Vila Nova de Poiares, a leste pela Lousã, a sueste por Figueiró dos Vinhos, a sudoeste por Penela, a oeste por Condeixa-A-Nova e a noroeste por Coimbra (*Wikipédia*, 2021). O território do município de Miranda do Corvo é atravessado pelo Rio Ceira, pelo Rio Dueça ou Corvo e pelo Rio Alheda (*Wikipédia*, 2021).

Recebeu foral de D. Afonso Henriques a 19 de Novembro de 1136 (*Wikipédia*, 2021).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, procedeu-se à análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

O presente Regulamento compreende, portanto, o plano de organização, as políticas, os métodos e procedimentos de controlo adotados pela autarquia, para a auxiliar a atingir o objetivo de gestão de assegurar o desenvolvimento das atividades de forma metódica e eficiente, incluindo a aderência às políticas de administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável (Câmara Municipal de Miranda do Corvo, 2002).

5.1.1.8. Município de Soure

Soure é uma vila portuguesa do Distrito de Coimbra, situada na província da Beira Litoral, região do Centro (Região das Beiras) e sub-região Região de Coimbra, com cerca de 7 900 habitantes (*Wikipédia*, 2021).

Esta vila é a sede do município de Soure com 263,91 km² de área e 19 245 habitantes (2011), subdividido em 10 freguesias (*Wikipédia*, 2021). O município é limitado a norte pelo município de Montemor-O-Velho, a nordeste por Condeixa-A-Nova, a leste

por Penela, a sudeste por Ansião, a sul por Pombal e a oeste pela Figueira da Foz (Wikipédia, 2021).

Trata-se de um dos poucos municípios de Portugal territorialmente descontínuos (Wikipédia, 2021). O caso de Soure é único no contexto português, pois a descontinuidade do município é dupla e deve-se à própria descontinuidade territorial de duas das suas freguesias (Wikipédia, 2021): Degraças e Pombalinho (que possui um pequeno enclave encaixado entre os municípios de Penela, no distrito de Coimbra, e Ansião, no distrito de Leiria e Figueiró do Campo (que possui um ainda mais pequeno enclave, encaixado entre duas freguesias do município de Montemor-O-Velho, efetivamente criando um pequeno enclave neste município do distrito de Coimbra.

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, efetuou-se uma análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

O Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, aprova o novo sistema de normalização contabilística para a Administração Pública (SNC - AP) e permite implementar a base de acréscimo na contabilidade e relato financeiro das administrações públicas, articulando-a com a atual base de caixa modificada, estabelece os fundamentos para uma orçamentação do Estado em base de acréscimo, fomenta a harmonização contabilística, institucionaliza o Estado como uma entidade que relata, mediante a preparação de demonstrações orçamentais e financeiras, numa base individual e consolidada, aumenta o alinhamento entre a contabilidade pública e as contas nacionais e contribui para a satisfação das necessidades dos utilizadores da informação do sistema de contabilidade e relato orçamental e financeiro das administrações públicas, revogando o decreto-lei que aprovou o POCAL (Câmara Municipal Soure, 2021).

Por sua vez, a Norma de Controlo Interno (NCI) do Município de Soure atualmente em vigor, já não se mostra adequada às novas exigências legislativas, ao maior acervo de atribuições e competências das Autarquias e dos seus órgãos e ainda às modificações organizacionais ocorridas, impondo-se, pois, uma revisão do documento, dando origem à presente NCI (Câmara Municipal Soure, 2021). A presente norma tem como objetivo, definir a Norma de Controlo Interno a adotar pelo Município de Soure, englobando o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo que contribuam

para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma adequada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fíável (Câmara Municipal de Soure, 2021).

Com a entrada em vigor desta norma fica estabelecido o ponto de partida para a implementação de um conjunto de regras indispensáveis ao bom funcionamento do sistema contabilístico, bem como necessárias para o rigoroso cumprimento das normas legais constantes no Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, com as alterações subsequentes e a demais legislação que vigora em matéria de administração autárquica e finanças Locais (Câmara Municipal de Soure, 2021).

5.1.1.9. Município de Góis

Góis é uma vila portuguesa do Distrito de Coimbra, na província histórica da Beira Litoral, região do Centro (Região das Beiras) e sub-região Região de Coimbra, com menos de 2 000 habitantes, e banhada pelo rio Ceira (*Wikipédia*, 2021).

A vila de Góis é sede do município de Góis que tem 263,30 km² de área e 4 260 habitantes (2011) e está subdividido em 4 freguesias (*Wikipédia*, 2021). O município é limitado a norte pelo município de Arganil, a leste por Pampilhosa da Serra, a sudoeste por Pedrógão Grande e por Castanheira de Pera, a oeste pela Lousã e a noroeste por Vila Nova de Poiares (*Wikipédia*, 2021).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, efetuou-se uma análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

A Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, alterada pelas Leis n.ºs 25/2015, de 30 de março, 69/2015, de 16 de julho, 7-A/2016, de 30 de março e 42/2016, de 28 de dezembro, refere que é competência da Câmara Municipal, no âmbito das competências de funcionamento, elaborar e aprovar o respetivo regimento (Câmara Municipal Góis, n.d.). O regimento é por natureza um regulamento interno de um órgão, sendo uma peça normativa fundamental para regular o respetivo funcionamento, de modo a cumprir as competências que a lei determina (Câmara Municipal Góis, n.d.). Instrumento orgânico ao serviço da eficácia da ação municipal constitui-se como garante da participação democrática e cívica

(Câmara Municipal Góis, n.d.). O Regimento da Câmara Municipal de Góis visa acolher as alterações legislativas entretanto ocorridas, tornando-se um meio facilitador do processo de tomada de decisão e sua execução célere e eficiente, assegurando a transparência da atividade administrativa e promovendo a construção de uma cidadania ativa (Câmara Municipal Góis, n.d.).

5.1.1.10. Município de Vila Nova de Poiares

Vila Nova de Poiares é uma vila portuguesa do Distrito de Coimbra, região do Centro e sub-região Região de Coimbra, com cerca de 3 800 habitantes (*Wikipédia*, 2021).

Esta vila é sede do município de Vila Nova de Poiares com 84,45 km² de área e 7 281 habitantes (2011), subdividido em 4 freguesias (*Wikipédia*, 2021). O município é limitado a norte por Penacova, a leste por Arganil, a sul pela Lousã, a sudoeste por Miranda do Corvo e a oeste por Coimbra (*Wikipédia*, 2021).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, recorreu-se à análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

“A Câmara Municipal é o órgão executivo colegial de cada um dos municípios Portugueses” (Câmara Municipal Vila Nova de Poiares, 2017). O termo "Câmara Municipal" aplica-se também ao conjunto dos departamentos e serviços da Administração Municipal (Câmara Municipal Vila Nova de Poiares, 2017).

Como órgão executivo do município, a Câmara Municipal é responsável pela gestão quotidiana e planificação do rumo do Concelho (Câmara Municipal Vila Nova de Poiares, 2017). É um órgão colegial, composto por um presidente e por um número variável de vereadores, a que são, ou não, atribuídos pelouros (Câmara Municipal Vila Nova de Poiares, 2017). O presidente da Câmara Municipal é geralmente o primeiro nome da lista mais votada nas eleições autárquicas, e em geral os vereadores com pelouros (os que trabalham a tempo inteiro ou a meio tempo na gestão da autarquia) são membros eleitos dessa mesma lista (Câmara Municipal Vila Nova de Poiares, 2017). A equipa composta pelo presidente da Câmara e pelos vereadores também é referida como executivo municipal ou como vereação (Câmara Municipal Vila Nova de Poiares, 2017). Consoante a população do concelho, a Câmara pode constar de um número de vereadores

ímpar entre 5 e 17, eleitos por sufrágio direto e universal em listas, partidárias ou não (Câmara Municipal Vila Nova de Poiares, 2017). O executivo é representativo, incluindo tipicamente vereadores eleitos por várias listas (Câmara Municipal Vila Nova de Poiares, 2017).

Relativamente ao Concelho de Vila Nova de Poiares, o Executivo é constituído pelo Presidente, eleito pelo Partido Socialista, e por mais 4 Vereadores (Câmara Municipal Vila Nova de Poiares, 2017).

5.1.1.11. Município de Oliveira do Hospital

Oliveira do Hospital é uma cidade portuguesa do Distrito de Coimbra, na província da Beira Alta, Região do Centro e sub-região do Região de Coimbra, com cerca de 7 500 habitantes (*Wikipédia*, 2021).

É sede do município de Oliveira do Hospital com uma área de 234,52 km² e 20 855 habitantes (2011), subdividido em 16 freguesias (*Wikipédia*, 2021). O município é limitado a norte pelo município de Nelas, a leste por Seia, a sul por Arganil, a oeste por Tábua e a noroeste por Carregal do Sal (*Wikipédia*, 2021).

É atravessado por diversos rios, onde se salientam o Alva e o Alvôco (*Wikipédia*, 2021).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, procedeu-se à análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

O Município possui outros regulamentos internos, dos quais se destacam os seguintes: “IAPMEI, Impostos, taxas e Tarifas Municipais, Regimento da Assembleia Municipal e da Câmara Municipal, da Proteção Civil, entre outros” (Câmara Municipal Oliveira do Hospital, 2021).

5.1.1.12. Município da Figueira da Foz

A Figueira da Foz é uma cidade portuguesa do Distrito de Coimbra, situada na província da Beira Litoral, região do Centro (Região das Beiras) e sub-região Região de Coimbra, e situada na foz do rio Mondego com o Oceano Atlântico (*Wikipédia*, 2021). É a segunda maior cidade do Distrito de Coimbra, com cerca de 28 000 habitantes (*Wikipédia*, 2021). Foi conhecida como "Rainha das Praias de Portugal" (*Wikipédia*, 2021).

Recentemente, o Cabo Mondego, no promontório conhecido como Serra da Boa Viagem, nos arredores da Figueira da Foz, foi declarado Monumento Natural Nacional (*Wikipédia*, 2021).

O atual presidente da Câmara, que substituiu em 2019 João Ataíde (eleito em 2013) após a renúncia deste ao mandato, é Carlos Monteiro (PS) (*Wikipédia*, 2021).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, recorreu-se à análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

A contabilidade das Autarquias Locais compreende as considerações técnicas, os princípios, regras e critérios contabilísticos, os critérios de valorimetria, os documentos previsionais, o plano de contas, o sistema contabilístico e o sistema de controlo interno, os documentos de prestação de contas e os critérios e métodos específicos (Câmara Municipal Figueira da Foz, 2004). Neste sentido, este normativo visa adaptar à realidade da Câmara Municipal da Figueira da Foz o sistema de contabilidade das Autarquias Locais, incluindo a definição de um sistema de controlo interno que assegure o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável (Câmara Municipal Figueira da Foz, 2004).

5.1.1.13. Município da Condeixa-A-Nova

Condeixa-A-Nova (por vezes dita pela forma sincopada de Condeixa) é uma vila portuguesa do Distrito de Coimbra, situada na província da Beira Litoral, região do Centro (Região das Beiras) e sub-região Região de Coimbra, sede da União das Freguesias de Condeixa-A-Velha e Condeixa-A-Nova, contando 8 608 habitantes em 2011. Situa-se a 10 km da capital do distrito (*Wikipédia*, 2021).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, realizou-se uma análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

A Câmara Municipal é o órgão autárquico deste concelho e tem por missão definir e executar políticas tendo em vista a defesa dos interesses e satisfação das necessidades da população local (Câmara Municipal Condeixa-A-Nova, 2021).

Nesse sentido, cabe-lhe promover o desenvolvimento do município em todas as áreas da vida, como a saúde, a educação, a ação social e habitação, o ambiente e saneamento básico, o ordenamento do território e urbanismo, os transportes e comunicações, o abastecimento público, o desporto e cultura, a defesa do consumidor e a proteção civil (Câmara Municipal Condeixa-A-Nova, 2021).

5.1.1.14. Município de Penacova

Penacova é uma vila portuguesa do Distrito de Coimbra, situada na província da Beira Litoral, região do Centro (Região das Beiras) e sub-região Região de Coimbra, com 3 254 habitantes. Teve Foral concedido por D. Sancho I, ao 30 de Agosto de 1192 (*Wikipédia*, 2021).

Esta vila é sede do município de Penacova com 216,73 km² de área e 15 251 habitantes (2011), subdividido em 8 freguesias (*Wikipédia*, 2021). O município é limitado a norte pelos municípios de Mortágua e Santa Comba Dão (Viseu), a leste por Tábua, a sueste por Arganil, a sul por Vila Nova de Poiares, a oeste por Coimbra e a noroeste pela Mealhada (Aveiro) (*Wikipédia*, 2021). O município conta com três localidades com estatuto de vila: Penacova, Lorvão e São Pedro de Alva (*Wikipédia*, 2021).

Penacova pertence ao bispado e Distrito Administrativo de Coimbra (*Wikipédia*, 2021). Penacovense é o nome atribuído aos habitantes de Penacova e tem como feriado municipal o 17 de Julho, dia do nascimento do Presidente da República, António José de Almeida (*Wikipédia*, 2021). A sua padroeira é Nossa Senhora da Assunção. Penacova também é conhecida como a Capital da Lampreia (*Wikipédia*, 2021).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, efetuou-se uma análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

Com base no Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), através deste, foi introduzido o

Sistema de Controlo Interno a adotar pelas Autarquias (Câmara Municipal Penacova, 2021).

O Decreto-Lei nº 192/2015, de 11 de Setembro, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNP-AP), permite resolver a fragmentação e as inconsistências atualmente existentes e permite dotar as administrações públicas de um sistema orçamental e financeiro mais eficiente e mais convergente com o sistema que atualmente vem sendo adotado a nível internacional, revogando o decreto-lei que aprovou o POCAL, mantendo, no entanto, o ponto 2.9.3, relativo ao Controlo Interno, às regras previsionais e às modificações do orçamento (Câmara Municipal Penacova, 2021).

5.1.1.15. Município de Pampilhosa da Serra

Pampilhosa da Serra é uma vila portuguesa do Distrito de Coimbra, na província da Beira Baixa, região do Centro (Região das Beiras) e sub-região do Região de Coimbra, com cerca de 1 300 habitantes (*Wikipédia*, 2021).

É sede do município de Pampilhosa da Serra com 396,46 km² de área e 4 481 habitantes (2011), subdividido em 8 freguesias (*Wikipédia*, 2021). O município é limitado a norte pelo município de Arganil, a nordeste pela Covilhã, a leste pelo Fundão, a sul por Oleiros, a sudoeste pela Sertã e por Pedrógão Grande e a oeste por Góis (*Wikipédia*, 2021).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, procedeu-se à análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

Com base na Lei nº 75/2013, de 12 de Setembro, que estabelece na alínea i) do nº 1 do artigo 33º, que compete ao Executivo Municipal elaborar e aprovar a Norma de Controlo Interno, sob proposta do Senhor Presidente da Câmara Municipal, nos termos da alínea j) do nº 1 do artigo 35º do diploma acima citado (Câmara Municipal Pampilhosa Da Serra, (n.d.).

No âmbito dos poderes de fiscalização da atividade financeira da Câmara Municipal, o regulamento depois de aprovado deve de ser submetido à Assembleia Municipal para conhecimento porque a Norma de Controlo Interno deve de ser elaborada através de regulamento interno, dispõe o artigo 99º do Código de Procedimento Administrativo que

a proposta de Regulamento de Sistema de Controlo Interno é acompanhada de uma nota justificativa fundamentada (Câmara Municipal Pampilhosa Da Serra, (n.d.).

5.1.1.16. Município de Coimbra

Coimbra é uma cidade portuguesa, capital do Distrito de Coimbra, situada na província da Beira Litoral, Região do Centro, sub-região Região de Coimbra. Com 105 842 habitantes (2011) no seu perímetro urbano é centro de referência e maior cidade da região do Centro de Portugal, que reúne cerca de 2,3 milhões de habitantes (2013) (*Wikipédia*, 2021).

Coimbra é uma cidade historicamente universitária, por causa da Universidade de Coimbra, uma das mais antigas da Europa e das maiores de Portugal, fundada em 1290 como Estudo Geral Português por D. Dinis em Lisboa que depois várias instalações nas duas cidades, se fixou definitivamente na cidade do Mondego em 1537 (*Wikipédia*, 2021). Na história recente a população estudantil da Universidade teve um papel importante ao ser ativamente defensora dos valores da liberdade e democracia frente à ditadura do Estado Novo (*Wikipédia*, 2021). Uma das cidades mais antigas do país foi a capital de Portugal antes de Lisboa, até 1255, e nela está o primeiro Panteão Nacional, o Mosteiro de Santa Cruz (*Wikipédia*, 2021).

Coimbra é a sede do município de Coimbra com 319,4 km² de área e 143 396 habitantes (2011), subdividido em 18 freguesias (*Wikipédia*, 2021). Este é limitado a norte pelo município da Mealhada, a leste por Penacova, Vila Nova de Poiares e Miranda do Corvo, a sul por Condeixa-A-Nova, a oeste por Montemor-O-Velho e a noroeste por Cantanhede (*Wikipédia*, 2021).

Coimbra é atravessada pelo rio Mondego, que nasce na Serra da Estrela, no sentido Este-Oeste (*Wikipédia*, 2021).

É considerada uma das mais importantes cidades portuguesas, devido a infraestruturas, organizações e empresas nelas instaladas para além da sua importância histórica e privilegiada posição geográfica no centro de Portugal Continental, entre as cidades de Lisboa e do Porto (*Wikipédia*, 2021). Ao nível de serviços oferecidos, é acima de tudo no ensino e nas tecnologias ligadas à saúde que a cidade consegue maior notoriedade (*Wikipédia*, 2021). A população estudantil da cidade ronda os 37 mil matriculados, parte

no ensino superior público não politécnico, parte no ensino superior público politécnico e parte no ensino superior privado (*Wikipédia, 2021*).

O feriado municipal ocorre a 4 de Julho, em memória da rainha Santa Isabel de Aragão, padroeira da cidade conhecida popularmente apenas por Rainha Santa (*Wikipédia, 2021*). Foi Capital Nacional da Cultura em 2003 (*Wikipédia, 2021*). No dia 22 de Junho de 2013, Universidade de Coimbra, Alta e Sofia, foram declaradas Património Mundial pela UNESCO (*Wikipédia, 2021*).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, realizou-se uma análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

A Câmara Municipal de Coimbra é o órgão autárquico deste concelho e tem por missão definir e executar políticas tendo em vista a defesa dos interesses e satisfação das necessidades da população local (Câmara Municipal de Coimbra, 2021).

Nesse sentido, cabe-lhe promover o desenvolvimento do município em todas as áreas da vida, como a saúde, a educação, a ação social e habitação, o ambiente e saneamento básico, o ordenamento do território e urbanismo, os transportes e comunicações, o abastecimento público, o desporto e cultura, a defesa do consumidor e a proteção civil (Câmara Municipal de Coimbra, 2021).

5.1.1.17. Município de Arganil

Arganil é uma vila portuguesa do Distrito de Coimbra, na província da Beira Litoral, região do Centro (Região das Beiras) e sub-região Região de Coimbra, com cerca de 4 000 habitantes (*Wikipédia, 2021*).

É sede do município de Arganil com 332,84 km² de área e 12 145 habitantes (2011), subdividido em 14 freguesias (*Wikipédia, 2021*). O município é limitado a norte pelos municípios de Penacova, Tábua e Oliveira do Hospital, a nordeste por Seia, a leste pela Covilhã, a sul por Pampilhosa da Serra, por Góis e pela Lousã (numa escassa centena de metros) e a oeste por Vila Nova de Poiares (*Wikipédia, 2021*).

Desta forma, posteriormente ao enquadramento dos dados e características do município, efetuou-se uma análise de informações e documentos disponíveis para consulta, para

identificar o nível de aderência às Normas de Controlo Interno, exigidas pelo Tribunal de Contas.

A Câmara Municipal é o órgão executivo do Município, eleito pelos cidadãos eleitores do Concelho, cujos mandatos são distribuídos através da aplicação do método de *Hondt* (Câmara Municipal de Arganil, n.d.).

É constituída pelo Presidente e por seis Vereadores, um dos quais assume funções de Vice-Presidente, por designação do Presidente (Câmara Municipal de Arganil, n.d.).

A eleição da Câmara Municipal é simultânea com a da Assembleia Municipal, salvo no caso de eleição intercalar (Câmara Municipal de Arganil, n.d.).

5.1.2. Avaliação relativa ao enquadramento do Tribunal de Contas

O DL n.º 54-A/99, de 22FEV, aprovou em anexo o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), em vigor desde 1JAN2002, com as devidas alterações e atualizações legais (Tribunal de Contas, 2020).

De acordo com o art.º 2.º, n.º 1 do DL n.º 54-A/99, «O POCAL é obrigatoriamente aplicável a todas as Autarquias Locais e entidades equiparadas», e nos termos do art.º 3.º do mesmo diploma «A contabilidade das Autarquias Locais compreende as considerações técnicas, os princípios e regras contabilísticos, os critérios de valorimetria, os documentos previsionais, o plano de contas, o sistema contabilístico e o de controlo interno, os documentos de prestação de contas e os critérios e métodos específicos (Tribunal de Contas, 2020).

Refere o POCAL no Ponto 2.8.1, no que se refere ao sistema contabilístico, que «As Autarquias Locais elaboram e mantêm atualizado o inventário de todos os bens, direitos e obrigações constitutivos do seu património» (Tribunal de Contas, 2020).

Por sua vez no ponto 2.9., no que se refere ao controlo interno, salienta-se, em particular, o determinado (Tribunal de Contas, 2020):

A - No ponto 2.9.1 «O sistema de controlo interno a adotar pelas Autarquias Locais engloba, designadamente, o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção

e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável.

No ponto 2.9.2 «Os métodos e procedimentos de controlo devem visar os seguintes objetivos (Tribunal de Contas, 2020):

A - A salvaguarda da legalidade e regularidade no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;

B - O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;

C - A salvaguarda do património;

D - A aprovação e controlo de documentos;

E - A exatidão e integridade dos registos contabilísticos e, bem assim, a garantia da fiabilidade da informação produzida;

F - O incremento da eficiência das operações;

G - A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;

H - O controlo das aplicações e dos ambientes informáticos;

I - A transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos;

J - O registo oportuno das operações pela quantia correta, nos documentos e livros apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais».

No ponto 2.9.3 - «O órgão executivo aprova e mantém em funcionamento o sistema de controlo interno adequado às atividades da autarquia local, assegurando o seu acompanhamento e avaliação permanente» (Tribunal de Contas, 2020).

Relativamente ao Município da Lousã relata-se que este Município possui um regulamento estruturado sobre a Norma de Controlo Interno, o qual se encontra, datado de 2018, o qual descreve detalhadamente o Plano Oficial de Contabilidade da Autarquia Local (POCAL).

A norma de controlo interno (NCI) do Município da Lousã (ML) foi aprovada em 2002, pelo que, já não se mostra adequada às novas realidades, quer pelo tempo entretanto decorrido, quer pelas significativas alterações legislativas, quer pelas mudanças na

estrutura orgânica (Câmara Municipal Lousã, 2018). Devido ao fato de se encontrar desatualizada, a mesma sofreu em 2018 uma atualização à realidade (Câmara Municipal Lousã, 2018).

Efetivamente ao Município de Cantanhede destaca-se que este Município possui um regulamento estruturado sobre a Norma de Controlo Interno, o qual se encontra, datado de 2019, o qual descreve detalhadamente o Plano Oficial de Contabilidade da Autarquia Local (POCAL).

A NCI do Município de Cantanhede (MC) vigente, aprovada pelo órgão executivo a 11 de Fevereiro de 2003, encontra-se desatualizada face às constantes alterações legislativas em matérias de gestão, de atribuições e competências, à utilização e *outputs* dos sistemas de informação e às alterações ocorridas na estrutura orgânica dos Serviços Municipais (Câmara Municipal Cantanhede, 2019).

Porém, não obstante a desatualização da NCI, esclarece-se que os procedimentos em prática no Município de Cantanhede estiveram e estão devidamente atualizados no Sistema de Gestão da Qualidade e executados em conformidade pelos Serviços (Câmara Municipal Cantanhede, 2019).

Nomeadamente ao Município de Montemor-O-Novo cita-se que este Município possui um regulamento estruturado sobre a Norma de Controlo Interno, o qual se encontra, datado de 2014, o qual descreve detalhadamente o Plano Oficial de Contabilidade da Autarquia Local (POCAL), desta forma conclui-se que a mesma se encontra desatualizada.

Em relação ao Município de Mira, a Norma de Controlo Interno não se encontra disponível para consulta, logo não existem dados suficientes para a realização de uma análise crítica, porém existem outros tipos de regulamentos internos, nomeadamente o “Regulamento Interno de Segurança e Saúde no Trabalho, Regulamento Interno de Prevenção e Controlo do Consumo Álcool nos Locais de Trabalho, Regulamento de Fardamento e Equipamento de Proteção Individual, Regulamento Interno de Assiduidade e Pontualidade do Município de Mira e Acordo Coletivo de Empregador Público entre o Município de Mira e o SINTAP” (Câmara Municipal Mira, 2021).

Quanto ao Município de Tábua, a Norma de Controlo Interno não se encontra disponível para consulta, logo não existem dados suficientes para a realização de uma análise crítica.

Nomeadamente ao Município de Penela, menciona-se que este Município possui um regulamento estruturado sobre a Norma de Controlo Interno, o qual descreve detalhadamente o Plano Oficial de Contabilidade da Autarquia Local (POCAL).

O presente Regulamento do Sistema de Controlo Interno procurou adaptar-se às características da entidade, analisando em primeiro lugar os circuitos dos diversos documentos oficiais e consequentes processos, e posteriormente, as regras de funcionamento que os serviços devem seguir para a arrecadação de receita e realização de despesa, discriminados por grandes áreas contabilísticas e patrimoniais (Câmara Municipal Penela, n.d.).

Relativamente ao Município de Miranda do Corvo, evidencia-se que este Município possui um regulamento estruturado sobre a Norma de Controlo Interno, o qual se encontra, datado de 2002, o qual descreve detalhadamente o Plano Oficial de Contabilidade da Autarquia Local (POCAL), desta forma posso concluir que a mesma se encontra desatualizada.

Em relação ao Município de Soure, informa-se que este Município possui um regulamento estruturado sobre a Norma de Controlo Interno, o qual se encontra, datado de 2021, o qual descreve detalhadamente o Plano Oficial de Contabilidade da Autarquia Local (POCAL).

A presente norma tem como objetivo, definir a Norma de Controlo Interno a adotar pelo Município de Soure, englobando o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma adequada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável (Câmara Municipal Soure, 2021).

No que respeita ao Município de Góis, a Norma de Controlo Interno não se encontra disponível para consulta, logo não existem dados suficientes para a realização de uma análise crítica.

Quanto ao Município de Vila Nova de Poiares, a Norma de Controlo Interno não se encontra disponível para consulta, logo não se encontram dados suficientes para a realização de uma análise crítica.

Em relação ao Município de Oliveira do Hospital, a Norma de Controlo Interno não se encontra disponível para consulta, logo não se verificam dados suficientes para a realização de uma análise crítica, porém existem outros tipos de regulamentos internos, nomeadamente o “IAPMEI, Impostos, taxas e Tarifas Municipais, Regimento da Assembleia Municipal e da Câmara Municipal, da Proteção Civil, entre outros” (Câmara Municipal Oliveira do Hospital, 2021).

Sobre o Município de Figueira da Foz, indica-se que este Município possui um regulamento estruturado sobre a Norma de Controlo Interno, o qual se encontra, datado de 2004, o qual descreve detalhadamente o Plano Oficial de Contabilidade da Autarquia Local (POCAL), desta forma conclui-se que a mesma se encontra desatualizada.

Relativamente ao Município de Condeixa-A-Nova, a Norma de Controlo Interno não se encontra disponível para consulta, logo não se encontram dados suficientes para a realização de uma análise crítica.

Nomeadamente ao Município de Penacova, relata-se que este Município possui um regulamento estruturado sobre a Norma de Controlo Interno, o qual se encontra, datado de 2021, o qual descreve detalhadamente o Plano Oficial de Contabilidade da Autarquia Local (POCAL).

Sobre o Município de Pampilhosa da Serra, indica-se que este Município possui um regulamento estruturado sobre a Norma de Controlo Interno, o qual descreve detalhadamente o Plano Oficial de Contabilidade da Autarquia Local (POCAL).

Referente ao Município de Coimbra, a Norma de Controlo Interno não se encontra disponível para consulta, logo não existem dados suficientes para a realização de uma análise crítica.

No que diz respeito ao Município de Arganil, a Norma de Controlo Interno não se encontra disponível para consulta, logo não se encontram dados suficientes para a realização de uma análise crítica.

Após análise detalhada de cada Município, sobre as Normas de Controlo Interno, verificou-se a existência de informação disponível de quase todos os Municípios, embora e em menor percentagem, sendo que alguns deles não se encontram disponíveis para consulta, de entre os quais, destacam se, os Municípios de Mira, Góis, Tábua, Vila Nova de Poiares, Oliveira do Hospital, Condeixa-A-Nova, Coimbra e Arganil.

Na ausência do Regulamento da Norma de Controlo interno, foram encontrados outros tipos de regulamentos internos com a sua devida descrição e de acordo com a legislação vigente.

Com base na avaliação do estudo de cada Município, salienta-se que alguns dos Municípios, nomeadamente os de Lousã, Cantanhede, Soure e Penacova encontram-se em conformidade com o enquadramento legislativo da Sentença n.º1/2020 e Proc. N.º 11/2019 do Tribunal de Contas.

Porém, existem Municípios, dos quais, se evidenciam, o Município de Montemor-O-Velho, Miranda do Corvo e Figueira da Foz, em que a Norma de Controlo Interno encontra-se desatualizada em relação à vigência temporal da legislação aplicável.

6. CAPÍTULO VI

Conclusão

A realização desta dissertação permitiu compreender de forma mais aprofundada o funcionamento do controlo interno nas Autarquias do Distrito de Coimbra, pois com este estudo percebeu-se que as Autarquias desempenham um papel fulcral na satisfação das necessidades coletivas.

Ao longo dos anos, as suas atribuições e competências têm vindo a aumentar, devido a uma elevada procura por parte da população, sendo previsível que esta tendência aumente, resultado da descentralização das diversas Autarquias.

No âmbito do que foi apresentado, procurou-se discutir a contribuição que o controlo interno pode vir a ter nas Autarquias Locais.

Desta forma foi realizado um estudo a todos os Municípios do Distrito de Coimbra, com o objetivo de analisar o Regulamento das Normas de Controlo Interno, a fim de verificar se as mesmas estão em conformidade com a legislação em vigor, que exige a adoção das práticas de controlo interno.

O resultado obtido leva-nos a medir o grau de satisfação do controlo interno nas Autarquias Locais e este proporcionou-nos uma leitura positiva e adequada na utilização do controlo interno, demonstrando desta forma a sua eficácia e eficiência no resultado pretendido.

Assim, de modo a confirmar a teoria de que um bom controlo interno contribui para melhorar a imagem de qualquer organização, na medida em que mitiga riscos e propicia que os erros e fraudes intrínsecos a qualquer atividade sejam diminuídos, o que por si só dá uma imagem de credibilidade quer financeira e não financeira. A credibilidade nas contas públicas é essencial para demonstrar confiança e segurança aos cidadãos perante a atual conjuntura económica.

Neste estudo de dissertação foi também evidenciado a importância do papel do controlo interno nas Autarquias, sendo este fundamental para a obtenção de resultados na gestão da Administração Pública através da criação de estruturas orgânicas; na instrução e nomeação de chefias diretas e intermédias; na consideração de padrões individuais de

desempenho; na arquitetura de procedimentos; na definição de regulamentos e normas e na definição de objetivos.

Neste trabalho também foram ressaltadas as vantagens do sistema de controlo interno nas Instituições Públicas, onde se salienta como vantagens, que um adequado sistema de controlo interno é uma condição indispensável ao bom funcionamento do sistema de informação contabilístico e à prossecução dos objetivos, competências e atribuições de cada serviço público.

O estudo procurou estabelecer uma comparação entre situações adversas e a implementação de novas medidas necessárias ao controlo interno das Autarquias.

Uma das ferramentas utilizadas para este estudo foi uma análise documental das Autarquias Locais, com o objetivo de perceber qual a estratégia mais adequada na implementação de um bom controlo interno, de forma a valorizar e proteger o património, verificar a exatidão e fidedignidade dos dados contabilísticos, assim como promover a eficiência operacional, encorajando a adesão à política traçada pela organização.

Tendo sido obtido um resultado satisfatório, atestou-se que a maior parte das Autarquias inquiridas, possuem o Regulamento da Norma de Controlo Interno, e atualizam a mesma sempre que as exigências e mutações de mercado assim o exigem.

Ainda assim, verificou-se a existência de uma alargada recetividade das Autarquias, perante a entrada da nova legislação SNC-AP respeitante ao seu cumprimento e a adaptabilidade da mesma, até mesmo em situação de pandemia.

Em síntese, relativamente ao estudo de investigação previamente planeado, pode-se afirmar que em geral, as Autarquias são favoráveis ao Regulamento das Normas de Controlo Interno, pois favorece a própria sociedade local.

Tal facto por si conduzirá a uma maior e melhor adaptabilidade e conhecimento do controlo interno.

Como limitações do estudo salientou-se o facto de que alguns documentos sobre o Regulamento das Normas de Controlo Interno, não se encontravam disponíveis para consulta, porém obteve-se a informação suficiente e relevante para a concretização do estudo realizado.

Quanto às possíveis orientações para investigações futuras seria expectável obter um maior número de documentos disponíveis para consulta, de forma a obter-se resultados mais abrangentes.

Como recomendações para investigações futuras, seria vantajoso realizar uma análise pormenorizada aos municípios, com o intuito de verificar se os mesmos estão alinhados e a seguirem as normas e regras impostas pelo Tribunal de Contas, pois proporcionará o fortalecimento dos controlos internos, a transparência exigida para os orçamentos públicos, além de promover a eficiência e a integridade no trato com os serviços destinados aos contribuintes (sociedade).

Seria aliciante aprofundar os estudos sobre os benefícios e o preenchimento das lacunas do controlo interno dentro das mesmas, de forma a aperfeiçoá-las, com o objetivo de obtermos melhores resultados.

Referências Bibliográficas

Batista, D. A. S., Gariso, E. B., Correia, F. J. A., Cunha, M. J. S., Faria, M. L. C. P., Santos, H. A., Morais, G., Pimentel, A., Gameiro, A. R. & Portuguesa, S. (2004). Guia prático implementação de um sistema de controlo interno: administração pública. Sintra: NPF - Pesquisa e Formação.

Carmo, H. & Ferreira, M. (1998). Metodologia da Investigação: Guia para auto-aprendizagem. Lisboa: Universidade Aberta.

Constituição da República Portuguesa (2006); Edições Almedina.

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (2013). *Internal Control – Integrated Framework*.

Morais, G. & Martins, I. (2013). Auditoria interna: função e processo. 4ª ed. Lisboa: Áreas Editora.

Sousa, A. (1998). Os Tribunais de Contas na melhoria da Administração Pública: a experiência portuguesa. Revista Tribunal de Contas da União, Nº75.

Dissertação

Correia, J. I. P. (2018); “Os Sistemas de Controlo Interno e as Autarquias. Estudo caso: Juntas de Freguesia do Distrito do Porto” Dissertação de Mestrado em Auditoria; Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto; Instituto Politécnico do Porto.

Fernandes, C. L. (2010); “O Sistema de Controlo Interno nos Municípios Portugueses: O caso da Câmara Municipal de Ansião”; Relatório de Estágio; Mestrado em Gestão; Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Legislação

Decreto-Lei nº 54-A/99 de 22 de Fevereiro – aprova o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho – O Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado.

Lei n.º 98/97, de 26 de Agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

Sites Consultados

Câmara Municipal de Arganil. (n.d.). Município de Arganil. Acedido a 11 de Julho 2021, disponível em: <https://www.cm-arganil.pt/municipio/>

Câmara Municipal Cantanhede. (2019). Sistema de Controlo Interno (Norma de Controlo Interno). Acedido a 03 de Julho 2021, disponível em: https://www.cm-cantanhede.pt/mcsite/media/upload/2019/2019715125429_Edital33.pdf

Câmara Municipal Coimbra. (2021). Câmara Municipal de Coimbra. Acedido a 11 de Julho 2021, disponível em: <https://eportugal.gov.pt/entidades/camara-municipal-de-coimbra>

Câmara Municipal Condeixa-A-Nova. (2021). Câmara Municipal de Condeixa-A-Nova. Acedido a 11 de Julho 2021, disponível em: <https://eportugal.gov.pt/entidades/camara-municipal-de-condeixa-a-nova>

Câmara Municipal Figueira da Foz. (2004). Normativo de Controlo Interno. Acedido a 03 de Julho 2021, disponível em: https://www.cm-figfoz.pt/cmfigueiradafoz/uploads/document/file/318/34_normativo_de_controlo_interno.pdf

Câmara Municipal Góis. (n.d.). Regimento da Câmara Municipal. Acedido a 11 de Julho 2021, disponível em: http://www.cm-gois.pt/cmgois/uploads/writer_file/document/194/regimento_da_cm_gois.pdf

Câmara Municipal Lousã. (2018). Norma de Controlo Interno Município da Lousã. Acedido a 03 de Julho 2021, disponível em: <https://cm-lousa.pt/wp-content/uploads/2018/07/Norma-de-Controlo-Interno-MLous%C3%A3.pdf>

Câmara Municipal de Miranda do Corvo. (2002). Regulamento do Sistema de Controlo Interno. Acedido a 03 de Julho 2021, disponível em:

https://cm-mirandacorvo.pt/upload_files/1/1/Regulamentos/35%20Regulamento%20do%20Sistema%20de%20Controlo%20Interno.pdf

Câmara Municipal Mira. (2021). Mira. Acedido a 11 de Julho 2021, disponível em: <https://www.cm-mira.pt/node/724>

Câmara Municipal Montemor-O-Velho. (2014). Normas de Controlo Interno. Acedido a 03 de Julho 2021, disponível em: file:///C:/Users/Tiago%20Dias/OneDrive/Ambiente%20de%20Trabalho/23-Norma_Controlo_Interno.pdf

Câmara Municipal Montemor-O-Velho. (2021). Município de Montemor-O-Velho. Descrição e Competências da Câmara Municipal. Acedido a 11 de Julho 2021, disponível em: <https://www.cm-montemorvelho.pt/index.php/municipio/camara-municipal/descricao-e-competencias>

Câmara Municipal Oliveira do Hospital. (2021). Regulamentos. Acedido a 11 de Julho 2021, disponível em: <https://www.cm-oliveiradohospital.pt/index.php/municipio/documentos-online/regulamentos>

Câmara Municipal Pampilhosa Da Serra. (n.d.). Norma de Controlo Interno. Acedido a 03 de Julho 2021, disponível em: http://www.cm-pampilhosadaserra.pt/cmpampilhosadaserra/uploads/document/file/1181/norma_de_controlo_interno.pdf

Câmara Municipal Penacova. (2021). Norma de Controlo Interno. Acedido a 03 de Julho 2021, disponível em: http://www.cm-penacova.pt/files/Normas_de_Controlo_Interno_2021.pdf

Câmara Municipal Penela. (n.d.) Regulamento do Sistema de Controlo Interno. Acedido a 03 de Julho 2021, disponível em: <http://cm-penela.pt/uploads/3912c1f17ab150f1e89fc1066120799c.pdf>

Câmara Municipal Soure. (2021). Norma de Controlo Interno-2021. Acedido a 03 de Julho 2021, disponível em: https://www.cm-soure.pt/docs/docsfinanceiros/20210129_NCI2021.pdf

- Câmara Municipal de Tábua. (2021). Município de Tábua. Acedido a 11 de Julho 2021, disponível em: <https://www.cm-tabua.pt/index.php/inicio/om/funcoes-oa>
- Câmara Municipal Vila Nova de Poiares. (2017). Câmara Municipal. Acedido a 11 de Julho 2021, disponível em: <http://cm-vilanovadepoiares.pt/municipio/camara-municipal>
- Cruz, L. (2017). Metodologia Qualitativa. Knoow.net, a enciclopédia temática. Acedido a 9 de Janeiro 2021, disponível em: <https://knoow.net/cienceconempr/marketing/metodologia-qualitativa/>
- Cruz, L. (2017). Metodologia Quantitativa. Knoow.net, a enciclopédia temática. Acedido a 9 de Janeiro 2021, disponível em: <https://knoow.net/cienceconempr/marketing/metodologia-quantitativa/>
- Editorial Conceitos. (2014). Investigação - Conceito e o que é. Acedido a 16 de Janeiro de 2021, disponível em: <https://conceitos.com/investigacao/>
- FM2S Educação & Consultoria. (2021). O que é Metodologia? Qual a Importância?. Acedido a 9 de Janeiro 2021, disponível em: <https://www.fm2s.com.br/metodologia/>
- Francisco, M. (2011). Metodologias de Investigação na Educação. Acedido a 17 de Janeiro 2021, disponível em: <https://miemf.wordpress.com/act2/>
- Matos, J. (n.d.). Seminário: Análise Documental. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em:
http://www.sabercom.furg.br/bitstream/123456789/1739/1/An%C3%A1lise_documental.pdf
- Paula, T. (2019). Estatística Descritiva. Acedido a 23 de Janeiro 2021, disponível em: <http://www.capcs.uerj.br/estatistica-descritiva/>
- Ticiana. (2010). Análise de Conteúdo. Acedido a 25 de Junho 2021 http://wiki.ua.sapo.pt/wiki/An%C3%A1lise_de_Conte%C3%BAdo
- Ticiana. (2010). Análise Documental. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em: http://wiki.ua.sapo.pt/wiki/An%C3%A1lise_Documental
- Ticiana. (2010). Análise Estatística. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em: http://wiki.ua.sapo.pt/wiki/An%C3%A1lise_Estat%C3%ADstica
- Ticiana. (2010). Ficha de Leitura. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em: http://wiki.ua.sapo.pt/wiki/Ficha_de_Leitura
- Tribunal de Contas. (2020). Sentença nº1/2020 e Proc. nº 11/2019. Acedido a 03 de Julho 2021, disponível em: <https://www.tcontas.pt/pt-pt/ProdutosTC/Sentencas/3s/Documents/2020/st001-2020-3s.pdf>
- Wikipédia*. (2021). Arganil. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Arganil>
- Wikipédia*. (2021). Cantanhede (Portugal). Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Cantanhede_\(Portugal\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/Cantanhede_(Portugal))
- Wikipédia*. (2021). Coimbra. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Coimbra>
- Wikipédia*. (2021). Condeixa-A-Nova. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Condeixa-a-Nova>

Wikipédia. (2021). Figueira da Foz. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em:
https://pt.wikipedia.org/wiki/Figueira_da_Foz

Wikipédia. (2021). Góis. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em:
<https://pt.wikipedia.org/wiki/G%C3%B3is>

Wikipédia. (2021). Lousã. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em:
<https://pt.wikipedia.org/wiki/Lous%C3%A3>

Wikipédia. (2010). Metodologia. Acedido a 9 de Janeiro 2021, disponível em:
<https://pt.wikipedia.org/wiki/Metodologia>

Wikipédia. (2021). Miranda do Corvo. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em:
https://pt.wikipedia.org/wiki/Miranda_do_Corvo

Wikipédia. (2021). Mira (Portugal). Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em:
[https://pt.wikipedia.org/wiki/Mira_\(Portugal\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/Mira_(Portugal))

Wikipédia. (2021). Montemor-O-Velho. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em:
<https://pt.wikipedia.org/wiki/Montemor-o-Velho>

Wikipédia. (2021). Oliveira do Hospital. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em:
https://pt.wikipedia.org/wiki/Oliveira_do_Hospital

Wikipédia. (2021). Pampilhosa da Serra. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em:
https://pt.wikipedia.org/wiki/Pampilhosa_da_Serra

Wikipédia. (2021). Penacova. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em:
<https://pt.wikipedia.org/wiki/Penacova>

Wikipédia. (2021). Penela. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em:
<https://pt.wikipedia.org/wiki/Penela>

Wikipédia. (2021). Pesquisa. Acedido a 20 de Junho 2021, disponível em:
<https://pt.wikipedia.org/wiki/Pesquisa>

Wikipédia. (2021). Soure. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em:
[https://pt.wikipedia.org/wiki/Soure_\(Portugal\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/Soure_(Portugal))

Wikipédia. (2021). Tábua. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em:
<https://pt.wikipedia.org/wiki/T%C3%A1bua>

Wikipédia. (2021). História de Vila Nova de Poiares. Acedido a 25 de Junho 2021, disponível em:
https://pt.wikipedia.org/wiki/Hist%C3%B3ria_de_Vila_Nova_de_Poiares