



Universidade de Aveiro
Ano 2020

Cátia Cristina
Gomes da Mota

O controlo interno nos municípios portugueses: um
estudo exploratório da adaptação ao SNC-AP na
realidade atual



Universidade de Aveiro
Ano 2020

Cátia Cristina
Gomes da Mota

O controlo interno nos municípios portugueses: um estudo exploratório da adaptação ao SNC-AP na realidade atual

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Helena Coelho Inácio, Professora Coordenadora do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

À minha avó, Ana

O júri

presidente

Professora Doutora Carla Manuela Teixeira Carvalho
Professora Adjunta, Universidade de Aveiro

orientador

Professora Doutora Helena Coelho Inácio
Professora Coordenadora s/ Agregação, Universidade de Aveiro

arguente

Professor Doutora Alcina Augusta Sena Portugal Dias
Professora Coordenadora, Instituto Superior de Contabilidade e
Administração do Porto

agradecimentos

Em primeiro lugar, quero agradecer à minha orientadora, Professora Doutora Helena Coelho Inácio, pelo apoio, ensinamentos e orientação dada ao longo de todo este percurso.

Quero expressar também o meu agradecimento e apreço a todos aqueles que responderam ao questionário, possibilitando assim a realização deste estudo.

Agradeço em especial, à minha família e amigos o apoio incondicional, a paciência e as palavras de encorajamento. Foram sem dúvida estas palavras me ajudaram a concluir este objetivo.

Por fim, mas não menos importante, agradeço a todos os que de alguma forma contribuíram para a concretização deste trabalho.

A todos vós, os meus sinceros agradecimentos.

palavras-chave

Controlo interno, POCAL, SNC-AP, municípios portugueses

resumo

A importância dada ao controlo interno tem vindo a aumentar substancialmente ao longo dos tempos, sendo que o setor público não representa uma exceção. Efetivamente, quando bem implementado, para além de contribuir diretamente para a diminuição e deteção de irregularidades e fraudes, potencia o alcance dos objetivos da entidade.

Com a presente dissertação propomo-nos analisar o impacto da transição do POCAL para o SNC-AP no controlo interno dos municípios em Portugal, no contexto de elevado desenvolvimento das tecnologias.

Assim, os objetivos específicos do presente estudo são, em primeiro lugar, identificar o estado atual dos sistemas de controlo interno dos municípios portugueses, através das opiniões dos Revisores Oficiais de Contas, com experiência de auditoria nos municípios e, em segundo lugar, aferir a opinião dos Revisores Oficiais de Contas, com experiência de auditoria nos municípios, das alterações/adaptações que são necessárias realizar ao sistema de controlo interno tendo por base a adoção do SNC-AP, e a realidade atual vivida, principalmente no que concerne à evolução das tecnologias.

Desta forma, tendo por base a realização de um questionário a Revisores Oficiais de Contas, procuramos alcançar os objetivos delineados e consecutivamente responder às questões de investigação.

Os nossos resultados demonstram que os sistemas de controlo interno dos municípios portugueses, de acordo com os Revisores Oficiais de Contas inquiridos, encontram-se desadequados às necessidades atuais, sendo que a adoção do SNC-AP, a evolução das tecnologias e consequente aumento de dependência das mesmas pelos municípios, acentuou ainda mais essa realidade. Neste contexto e tendo em consideração que a principal deficiência apontada pelo Revisores Oficiais de Contas aos sistemas de controlo interno dos municípios é a falta de monitorização dos mesmos, a sensibilização para esta temática e consequente adaptação dos sistemas de controlo interno atuais é claramente um fator crucial e urgente.

keywords

Internal Control, SNC-AP, POCAL, portuguese municipalities

abstract

The importance given to internal control has increased significantly over time, with the Public Sector being no exception. When correctly implemented, it does not only directly contribute to the reduction and detection of irregularities and fraud, but also contributes to the achievement of the entity's goals.

On this dissertation we propose to analyze the impact the transition from POCAL to the SNC-AP has on the internal control of municipalities in Portugal.

Thus, the specific objectives of the present study are, firstly, to identify the current state of the internal control systems of Portuguese municipalities through the opinions of auditors with audit experience in the municipalities; and secondly to assess the opinions of the auditors, with audit experience in the municipalities, of the necessary adaptations to be made to the internal control system based on the adoption of the SNC-AP, and the current reality experienced, mainly regarding the technological evolution.

Therefore, by carrying out a questionnaire to auditors, we seek to achieve the outlined objectives and, consecutively, answer the research questions.

Our results show that the internal control systems of Portuguese municipalities, according to the surveyed auditors, are unsuitable to their current needs. The adoption of the SNC-AP, the technological evolution, and the consequent increase in their dependence by the municipalities further aggravated this reality. Based on these findings, and considering that the main deficiency pointed out by the auditors on the municipalities' internal control systems is their lack of monitorization, the need for awareness in this topic and consequent adaptation of current internal control systems is clearly a crucial and urgent factor.

Índice

Índice de Figuras	iii
Índice de Tabelas	v
Lista de siglas	vii
1. Introdução	1
2. Enquadramento teórico	3
2.1. Aspetos gerais do controlo interno	3
2.2. Controlo interno no setor público	6
2.3. Controlo interno nos municípios portugueses.....	9
2.3.1. A introdução do SNC-AP nos municípios portugueses.....	9
2.3.2. O Sistema de Controlo Interno baseado no POCAL	13
2.3.3. O Sistema de Controlo Interno baseado no SNC-AP	17
2.4. Controlo interno no contexto atual	20
3. Metodologia de Investigação	25
3.1. Enquadramento e questões de investigação.....	25
3.2. Identificação da população e amostragem	26
3.3. Técnica de recolha de dados.....	27
3.3.1. Estrutura do questionário.....	28
3.3.2. Justificação do conteúdo do questionário.....	29
3.4. Tratamento de dados.....	30
3.5. Caraterização da amostra.....	31
4. Resultados	35
4.1. Perceção do estado atual dos SCI dos municípios.....	35
4.2. Perceção das alterações/adaptações a realizar aos SCI dos municípios	39
5. Conclusões	49
Referências Bibliográficas	53
Apêndices	57

Índice de Figuras

Figura 1 - Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas.....	8
--	---

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Normas de Contabilidade Pública	11
Tabela 2 - Métodos e procedimentos de controlo das disponibilidades	15
Tabela 3 - Métodos e procedimentos de controlo das contas de terceiros	15
Tabela 4 - Métodos e procedimentos de controlo das existências	16
Tabela 5 - Métodos e procedimentos de controlo do imobilizado	17
Tabela 6 - Objetivos do Sistema de Controlo Interno	19
Tabela 7- Relação entre as subquestões de investigação e os objetivos específicos	26
Tabela 8 - Justificação do conteúdo analisado no inquérito	30
Tabela 9 - Distribuição da amostra recolhida por género	31
Tabela 10 - Distribuição da amostra recolhida por grupo etário	31
Tabela 11 - Distribuição da amostra recolhida por habilitações literárias	32
Tabela 12 - Distribuição da amostra recolhida por anos de experiência profissional	33
Tabela 13 - Distribuição da amostra recolhida por forma de exercício da profissão	33
Tabela 14 - Distribuição da amostra recolhida por localização geográfica da sede da entidade para a qual exerce funções	34
Tabela 15 – Frequências absolutas e relativas da questão 8	35
Tabela 16 - Frequências absolutas e relativas da questão 9	36
Tabela 17 - Frequências absolutas e relativas da questão 10	37
Tabela 18 - Frequências absolutas e relativas da questão 11	38
Tabela 19 - Frequências absolutas e relativas da questão 12	40
Tabela 20 - Frequências absolutas e relativas da questão 13	40
Tabela 21 - Frequências absolutas e relativas da questão 14	41
Tabela 22 - Frequências absolutas e relativas da questão 15	42
Tabela 23 - Frequências absolutas e relativas da questão 16	43
Tabela 24 - Frequências absolutas e relativas da questão 17	44
Tabela 25 - Análise estatística da questão 17	46

Lista de siglas

AICPA – *American Institute of Certified Publics Account*

CI – Controlo Interno

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

INTOSAI – *International Organisation of Supreme Audit Institutions*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

ITAA - *Information Technology Association of America*

LEO – Lei de Enquadramento Orçamental

LOPTC – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

NCI – Normas de Controlo Interno

NCP – Normas de Contabilidade Pública

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

ROC – Revisor Oficial de Contas

SCI – Sistema de Controlo Interno

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

SPSS – *Statistical Package for the Social Science*

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

TC – Tribunal de Contas

TI – Tecnologias de Informação

1. Introdução

O controlo interno (CI) é na atualidade visto como uma ferramenta crucial para qualquer entidade do ponto de vista da gestão, uma vez que ao melhorar a eficiência e contribuir para a persecução dos objetivos da entidade, pode ser um mecanismo impulsionador da maximização dos resultados. Tal como refere Chorafas (2001), o acesso à informação oportuna e precisa é um ingrediente básico para que os órgãos de gestão consigam conduzir as entidades no caminho certo, sendo que o CI desempenha aqui um papel fundamental, uma vez que é visto como um processo dinâmico e proativo que permite ter acesso à informação de forma fiável.

Em Portugal, a definição de um sistema de controlo interno (SCI) tornou-se obrigatória para os municípios com a adoção do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), que apresenta um conjunto de requisitos e procedimentos no âmbito do CI que devem ser assegurados pelas entidades. Importa realçar que, o referido normativo era o sistema contabilístico em vigor para os municípios portugueses até 1 de janeiro de 2020, data a partir da qual passou a ser obrigatória para os municípios a adoção do novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), que pressupõe um conjunto de alterações no domínio contabilístico. Como se trata de um facto recente esta matéria ainda não tem sido muito abordada na literatura.

Tendo em consideração a extrema importância que um SCI representa para qualquer entidade, a sua monitorização e adaptação às mudanças é crucial para garantir a sua eficiência. Assim, este trabalho de investigação surge com o intuito de perceber o efeito da introdução do SNC-AP no controlo interno dos municípios em Portugal, respondendo à seguinte questão de investigação: qual o efeito da adoção do SNC-AP no controlo interno dos municípios portugueses, tendo em consideração a realidade atual?

Através da realização deste trabalho de investigação, para responder à questão de investigação, pretendemos atingir dois objetivos que se interligam entre si. O primeiro objetivo consiste em identificar, através das opiniões dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) com experiência de auditoria nos municípios, o estado atual dos SCI dos municípios, e o segundo objetivo consiste em aferir, também através das opiniões dos ROC com experiência de auditoria nos municípios, as alterações/adaptações que são necessárias realizar aos SCI tendo por base a adoção do SNC-AP, e a realidade atual vivida, principalmente no que concerne à evolução das tecnologias. Para alcançar ambos os

objetivos optámos numa primeira fase por uma revisão legislativa, de forma a percebermos as exigências atuais dos normativos em vigor e numa segunda fase pela realização de um estudo exploratório, através de um inquérito por questionário realizado a ROC, com experiência de auditoria em municípios. Importa frisar que, quando nos referimos a realidade atual, é tida em consideração a intensificação da utilização das tecnologias e a consequente presença da desmaterialização de processos, que apesar de já ser uma prática utilizada anteriormente, foi fortemente reforçada e acelerada com a pandemia COVID-19.

Por conseguinte, a presente dissertação é estruturada para além da introdução por três capítulos, nomeadamente: o enquadramento teórico, a metodologia de investigação e a apresentação dos resultados.

No capítulo do enquadramento teórico apresentamos uma revisão de literatura da temática referida em epígrafe, bem como uma revisão legislativa. Desta forma, inicialmente começamos por analisar os conceitos gerais, seguindo-se a análise do conceito de CI no setor público e em específico nos municípios portugueses. Por fim, ainda neste capítulo apresentamos a análise da temática tendo em consideração o contexto atual.

Por sua vez, o capítulo da metodologia de investigação é dedicado à apresentação das questões de investigação e dos objetivos, à identificação da população alvo, à apresentação da técnica utilizada para recolha dos dados e posterior tratamento dos mesmos e, por último, à caracterização da amostra utilizada no estudo.

No capítulo dos resultados é evidenciado os principais resultados obtidos com a realização do questionário.

Por fim, terminamos a presente dissertação com a exposição das principais conclusões, bem como as limitações inerentes ao estudo e a apresentação de sugestões de investigação futura.

2. Enquadramento teórico

2.1. Aspetos gerais do controlo interno

No decorrer dos últimos anos, é evidente a relevância e a importância dada à implementação do CI em qualquer que seja o organismo. Desta forma, a ideia de que o mesmo não deve cingir-se apenas à prevenção, verificação e correção de erros está cada vez mais presente (Huang, 2018). Este autor, defende que o CI deve ser visto como uma forma de fortalecer a gestão de desempenho das entidades, contribuindo desta forma para o alcance dos objetivos. Assim, ao longo dos tempos, são várias as definições de CI apresentadas.

No domínio internacional, a primeira definição de CI surge em 1934, dada pelo *American Institute of Certified Publics Account (AICPA)*, que define CI como:

Um plano de organização e coordenação dos métodos e medidas adotadas num negócio com o objetivo de salvaguardar os ativos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e estimular a adesão às políticas definidas pela gestão (Morais & Martins, 2013, p. 28).

Também o organismo *International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI, 2004)*, apresentou o conceito de CI como sendo um processo integral, efetuado pela administração e colaboradores da entidade, que se encontra estruturado para detetar e combater os riscos e obter uma garantia razoável de que é assegurado o cumprimento das leis, regulamentos e das obrigações de prestação de contas, a salvaguarda dos recursos, minimizando as perdas, a má utilização e os danos, e a execução das operações, de forma ordenada, ética, económica, eficiente e eficaz. Acresce mencionar que, este organismo refere que o CI é um processo dinâmico que é constantemente adaptado às mudanças com que as entidades se deparam.

Por sua vez, em 1992 o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* emitiu o seu documento *Internal Control – Integrated Framework* onde define CI como um processo concebido, implementado e mantido pela administração, gestão e outros membros da entidade, que foi designado para fornecer uma segurança

razoável relativamente ao cumprimento dos objetivos de eficácia e eficiência operacional, fiabilidade do relato financeiro e o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis (Inácio, 2014). No entanto, em 2013 este organismo atualizou a estrutura concetual, alterando a redação do conceito de CI para “*um processo efetuado pela administração, gestão e outros membros da entidade, projetado para providenciar uma segurança razoável relativamente à consecução dos objetivos operacionais, de relato e conformidade*” (COSO, 2013, p. 3). Nesta nova estrutura, reforçam-se alguns aspetos por forma a clarificar a aplicação do CI, nomeadamente: a definição de dezassete princípios fundamentais associados às cinco componentes já existentes, a ampliação do objetivo de relato, expandindo-o para além dos relatórios financeiros, de forma a incluir outras formas de relato importantes (não financeiro e interno) e a ampliação do objetivo da categoria operacional (COSO, 2013).

Já na esfera nacional, o Tribunal de Contas (TC, 1999), no seu manual de auditoria, define CI como uma forma de organização baseado num plano e sistemas coordenados, destinados a prevenir a ocorrência de erros ou minimizar as suas consequências e maximizar o desempenho.

Paralelamente ao conceito de CI, importa falar do conceito de SCI, que embora estejam fortemente relacionados são conceitos distintos do ponto de vista técnico. Assim, o SCI pode definir-se como um plano que compreende a existência de métodos e procedimentos adotados por uma entidade, de forma a contribuir para o alcance dos objetivos e assegurar a conduta ordenada e eficiente (Correia, 2018). Por outras palavras, podemos mencionar CI quando nos referirmos a uma ação/procedimento mais concreto e SCI quando é algo mais completo, organizado e integrado. No entanto, na literatura estes dois conceitos são várias vezes utilizados como sinónimos, sendo que a própria INTOSAI (2004), define SCI como um sinónimo de CI, aplicado a uma entidade. Em nossa opinião, um procedimento de CI isolado não acrescenta grande valor à entidade, se o mesmo não for parte integrante de um sistema organizado. Dessa forma, optámos por no presente trabalho referirmo-nos ao conceito do CI como SCI.

Finalizada a análise macro destes dois conceitos, importa abordar de forma mais detalhada a sua aplicação. Dessa forma, segundo COSO (2013), para obtermos um SCI eficaz é crucial ter-se em consideração cinco componentes, sendo estas:

Ambiente de Controlo: que representa a base para todas as outras componentes, resumindo-se pelas atitudes em geral, pela consciencialização e pelas ações da gestão relativas ao SCI, assim como a importância do mesmo dentro da entidade;

Avaliação de Riscos: que se resume na identificação e análise dos riscos existentes que podem pôr em causa o alcance dos objetivos da entidade;

Atividades de Controlo: que representam as políticas e procedimentos de controlo que garantem que as ações delineadas pela gestão são efetuadas, por forma a gerir e minimizar os riscos. Estas podem ter natureza de prevenção ou de deteção;

Informação e Comunicação: crucial para que os procedimentos de controlo sejam compreendidos e implementados, uma vez que permite a todos os intervenientes conhecerem as suas responsabilidades e assim realizarem-nas corretamente e em tempo adequado;

Monitorização: que consiste na avaliação dos controlos internos ao longo do tempo, por forma a garantir que a implementação dos mesmos é efetiva e adequada.

Desta forma, segundo Gomes (2014), a combinação destas cinco componentes será mais evidente quando a entidade é de maior dimensão e mais complexa. Por isso, é crucial que estas componentes estejam identificadas e sistematizadas de forma clara dentro da entidade e que coexistam de maneira harmoniosa, por forma a possibilitar uma boa implementação do SCI.

No entanto, segundo o TC (1999), para a obtenção de um SCI consistente é crucial termos em consideração um conjunto de princípios básicos, sendo estes:

Segregação de funções: que consiste na divisão de funções incompatíveis entre si, ou seja, numa entidade deve ser evitado que o mesmo indivíduo desempenhe tarefas concomitantes, com o objetivo de minimizar os erros ou a sua dissimulação;

Controlo das operações: consiste na verificação das operações, como por exemplo a existência de contagens físicas ou a realização de conciliações e reconciliações bancárias;

Definição de autoridade e de responsabilidade: que consiste na definição através de um plano organizativo, dos níveis de autoridade e de responsabilidade em relação a qualquer operação;

Pessoal qualificado, competente e responsável: assenta na base de que o pessoal deve ter habilitações literárias, técnicas necessárias e experiência

profissional adequada para desempenhar de forma correta as suas funções;

Registo metódico dos factos: que indica que deve ser possível observar que as operações respeitam as regras contabilísticas e que apresentam os documentos justificativos.

Por conseguinte, o TC embora não referindo diretamente as componentes do COSO, indica um conjunto de princípios que estão contidos nestas.

Importa realçar a importância de uma entidade, independentemente da sua natureza, possuir um bom SCI. Neste sentido, segundo Valente (2014), quanto melhor for a qualidade do SCI, maior a probabilidade de a organização minimizar os riscos. Também Correia (2018), que na sua investigação pretendia analisar de que forma a existência de instrumentos, mecanismos e comportamentos associados ao SCI, contribuíam ou não para uma gestão eficaz dos recursos, concluiu que, o SCI ajuda na conformidade com leis e regulamentos, serve de auxílio para a deteção de erros e/ou fraudes e ajuda na realização e otimização das operações.

Assim sendo, perante o exposto podemos constatar que um bom SCI é crucial não só para evitar a fraude e minimizar os erros, mas também para melhorar o desempenho da entidade. Neste sentido e tendo em consideração a importância e o impacto desta temática numa entidade, iremos nos próximos pontos abordar de uma forma mais detalhada a sua implementação, mais concretamente no setor público.

2.2. Controlo interno no setor público

Na secção anterior abordou-se esta temática numa análise macro. Agora, pretende-se introduzir a temática no âmbito do setor público, uma vez que este é o foco do presente estudo.

Assim sendo, em 1998, com a publicação do Sistema de Controlo Interno da Administração Financeira do Estado, com o *Decreto-Lei n.º 166/98 de 25 de junho do Ministério das Finanças (1998)*, foi instituído o SCI e estabelecido um modelo articulado, integrado e coerente, estruturado em três níveis, com definição das entidades responsáveis e dos princípios fundamentais de atuação, que permitem uma melhor coordenação e utilização dos recursos afetos à função controlo.

Perante este diploma, o Sistema de Controlo Interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, no que concerne a atividades, programas, projetos, ou operações de entidades de direito público ou privado, com interesse no domínio da gestão ou tutela governamental em matéria de finanças públicas, nacionais e comunitárias, assim como de outros interesses financeiros públicos nos termos da lei (art.º 2 do *Decreto-Lei n.º 166/98 de 25 de junho do Ministério das Finanças, 1998*).

Tal como supramencionado, de acordo com o artigo 4.º do *Decreto-Lei n.º 166/98 de 25 de junho do Ministério das Finanças (1998)*, o Sistema de Controlo Interno encontra-se estruturado em três níveis, sendo estes:

Controlo Operacional: que consiste na verificação, acompanhamento e informação, focado sobre decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de ações. Este é constituído pelos órgãos e serviços de inspeção, auditoria ou fiscalização da respetiva unidade;

Controlo Setorial: que consiste na verificação, acompanhamento e informação focados sobre a avaliação do controlo operacional e sobre a adequação da inclusão de cada unidade operativa e respetivo sistema de gestão, nos planos globais de cada ministério ou região. Este é exercido pelos órgãos setoriais e regionais de CI;

Controlo Estratégico: que consiste na verificação, acompanhamento e informação, focado sobre a avaliação do controlo operacional e do controlo setorial, assim como sobre a realização das metas definidas nos instrumentos provisionais, designadamente o Programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento do Estado.

Importa referir que, de acordo com o estipulado no artigo 3.º do *Decreto-Lei n.º 166/98 de 25 de junho do Ministério das Finanças (1998)*, incorporam o Sistema de Controlo Interno, as inspeções gerais, a Direção-Geral do Orçamento, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e os órgãos e serviços de inspeção, auditoria e fiscalização que tenham como função o exercício do CI. Desta forma, na Figura 1 podemos observar a estrutura do Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas.

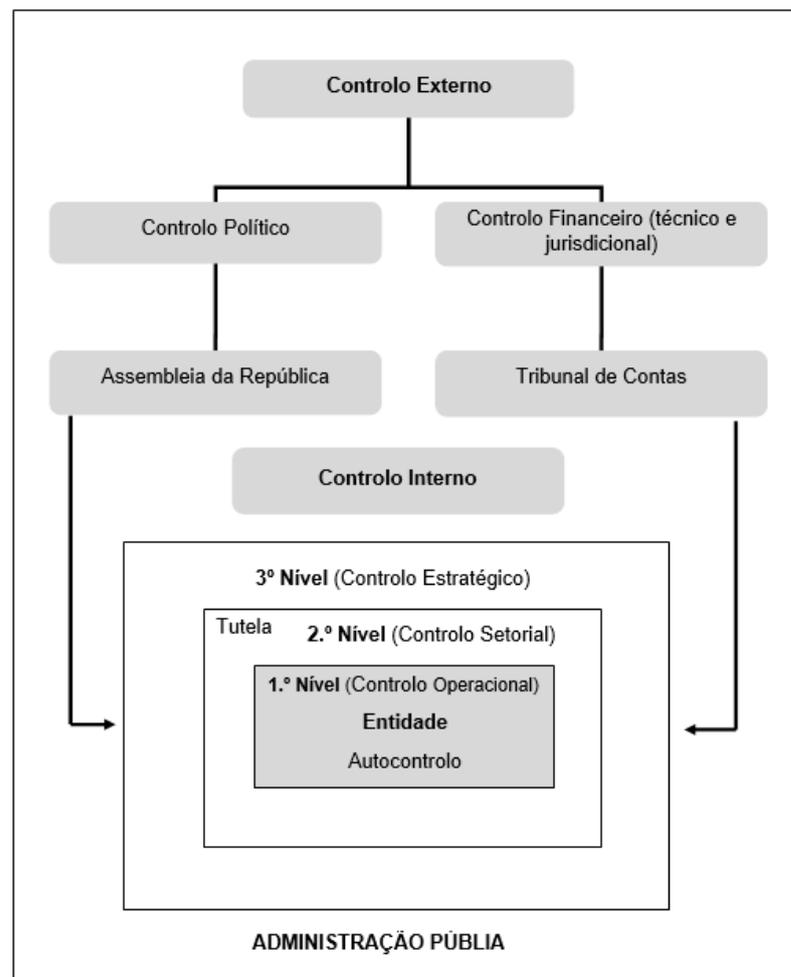


Figura 1 - Sistema Nacional de Controlo das Finanças Públicas
 Fonte: Adaptado do Manual de Auditoria e Procedimentos do Tribunal de Contas (1999)

Tal como esquematizado na Figura 1, o TC apresenta-se como um órgão superior de controlo externo, sendo que detém o poder jurisdicional, que lhe permite julgar as infrações financeiras que envolvam dinheiro ou valores públicos.

No que concerne ao poder de controlo financeiro, exercido pelo TC, pode ser considerado como prévio, concomitante ou sucessivo. Importa referir que, segundo a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) publicada pela *Lei n.º 98/97 de 26 de agosto da Assembleia da República (1997)*, entende-se por:

Controlo Prévio: confirmação se os atos, contratos ou outros instrumentos geradores de despesa ou representativos de responsabilidades financeiras, estão conformes às leis em vigor e se os respetivos encargos têm cabimento em verba

orçamental própria (n.º 1 do art. 44.º da LOPTC);

Controlo Concomitante: realização de auditorias aos procedimentos e atos administrativos que envolvam despesas de pessoal e aos contratos que não devam ser remetidos para fiscalização prévia por força da lei, assim como à execução de contratos visados. Para além disto, este controlo concomitante também é realizado através de auditorias à atividade financeira exercida antes do encerramento da respetiva gerência (n.º 1 do art. 49.º da LOPTC);

Controlo Sucessivo: verificação das contas das entidades, avaliação do SCI, apreciação da legalidade, economia, eficiência e eficácia da gestão financeira e fiscalização da comparticipação nacional nos recursos próprios comunitários e da aplicação dos recursos financeiros provenientes da União Europeia (n.º 1 do art. 50.º da LOPTC).

2.3. Controlo interno nos municípios portugueses

2.3.1. A introdução do SNC-AP nos municípios portugueses

O setor público e em específico os municípios portugueses deparam-se na atualidade com uma reforma na área da contabilidade, em virtude da entrada em vigor do SNC-AP em 1 de janeiro de 2020.

Após a publicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) através do *Decreto-Lei n.º 232/1997 de 3 de setembro do Ministério das Finanças* (1997) e a consequente publicação dos planos setoriais: POCAL através do *Decreto-Lei n.º 54-A/1999 de 22 de fevereiro do Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território* (1999), o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde através da *Portaria n.º 898/2000 de 28 de setembro do Ministério das Finanças e da Saúde* (2000), o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Setor da Educação aprovado pela *Portaria n.º 794/2000 de 20 de setembro do Ministério das Finanças e da Educação* (2000) e o Plano Oficial das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social através do *Decreto-Lei n.º 12/2002 de 25 de janeiro do Ministério das Finanças* (2002), era evidente a necessidade de criar um sistema de normalização contabilística que respondesse às exigências de um adequado planeamento, relato e controlo financeiro, e simultaneamente adaptável às várias entidades. Acresce referir que até à data este setor deparava-se com

um cenário onde o sistema contabilístico era considerado desatualizado e incoerente, uma vez que existiam diversas entidades a adotarem referências contabilísticas diferentes (Costa, 2018).

Decorridos 18 anos desde a aprovação do POCP, em 2012 perante a necessidade de obtermos informação financeira relevante, fiável e comparável, através do *Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29 de junho do Ministério das Finanças (2012)*, o Governo incumbiu a Comissão de Normalização Contabilística de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas adaptado às normas internacionais específicas para o setor público (IPSAS).

Desta forma, iniciamos o caminho para uma reforma na contabilidade pública, cujas bases conceituais são a Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), aprovada pela *Lei n.º 151/2015 de 11 de setembro da Assembleia da República (2015)* e o SNC-AP, aprovado pelo *Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro do Ministério das Finanças (2015)*. Importa referir que o SNC-AP revoga o POCP e os restantes planos de contas setoriais. No entanto, para garantir a entrada em vigor do SNC-AP, entre outras ações, é necessária a revisão de vários diplomas relativos à arquitetura orçamental e financeira do Estado, de forma a compatibilizá-los com os princípios e regras orçamentais aplicáveis ao setor, tal como previsto na LEO.

Assim, do ponto de vista técnico, o SNC-AP contempla os subsistemas de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e de contabilidade de gestão, integrando:

- Uma estrutura conceitual da informação financeira pública;
- Normas de contabilidade pública convergentes com as IPSAS;
- Modelos de demonstrações financeiras;
- Norma relativa à contabilidade orçamental;
- Plano de contas multidimensional;
- Norma de contabilidade de gestão.

Desta forma, podemos constatar que o SNC-AP se encontra estruturado em três partes: anexo I – Estrutura Conceitual da informação financeira pública, anexo II – 27 Normas de Contabilidade Pública (NCP) e anexo III – Plano de Contas Multidimensional. Na Tabela 1, estão indicadas as NCP que integram o anexo II do SNC-AP.

Tabela 1 - Normas de Contabilidade Pública

Contabilidade Financeira	
NCP 1	Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras
NCP 2	Políticas Contabilísticas, Alterações em Estimativas Contabilísticas e Erros
NCP 3	Ativos Intangíveis
NCP 4	Acordos de Concessão de Serviços: Concedente
NCP 5	Ativos Fixos Tangíveis
NCP 6	Locações
NCP 7	Custos de Empréstimos Obtidos
NCP 8	Propriedades de Investimento
NCP 9	Imparidade de Ativos
NCP 10	Inventários
NCP 11	Agricultura
NCP 12	Contratos de Construção
NCP 13	Rendimento de Transações com Contraprestação
NCP 14	Rendimento de Transações sem Contraprestação
NCP 15	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NCP 16	Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
NCP 17	Acontecimentos Após a Data de Relato
NCP 18	Instrumentos Financeiros
NCP 19	Benefícios dos Empregados
NCP 20	Divulgações de Partes Relacionadas
NCP 21	Demonstrações Financeiras Separadas
NCP 22	Demonstrações Financeiras Consolidadas
NCP 23	Investimentos em Associadas e Empreendimentos Conjuntos
NCP 24	Acordos Conjuntos
NCP 25	Relato por Segmentos
Contabilidade Orçamental	
NCP 26	Contabilidade e Relato Orçamental
Contabilidade de Gestão	
NCP 27	Contabilidade de Gestão

Fonte: Elaboração própria

Tal como explícito no artigo 6.º do SNC-AP, a implementação deste nas várias entidades irá permitir alcançar um conjunto de objetivos, nomeadamente:

- Evidenciar a execução orçamental e o desempenho face aos objetivos da política orçamental;
- Permitir uma imagem verdadeira da posição financeira e das respetivas alterações do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa;
- Proporcionar informação para a determinação dos gastos dos serviços públicos;
- Proporcionar informação para a elaboração de todo o tipo de contas, demonstrações e documentos que tenham de ser enviados à Assembleia da

- República, ao TC e às restantes entidades de controlo e supervisão;
- Proporcionar informação para a preparação das contas de acordo com o Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais;
 - Permitir o controlo financeiro, de legalidade, de economia, de eficiência e de eficácia dos gastos públicos;
 - Proporcionar informação útil para efeitos de tomada de decisões de gestão.

Segundo Rosa (2017), que estudou os principais impactos nas Autarquias Locais da adoção do SNC-AP, duas das grandes diferenças entre os dois normativos contabilísticos são a alteração do critério valorimétrico para a mensuração dos ativos e os pressupostos dos testes de imparidade. Importa ainda destacar a norma da contabilidade de gestão, uma vez que enquanto o POCAL referia apenas requisitos mínimos, pouco exaustivos, o SNC-AP contempla uma NCP específica para esta matéria, obrigando também à sua divulgação no relatório de gestão.

No que concerne à implementação do SNC-AP, em 2018, este entrou em vigor na Administração Pública com algumas exceções, que foram estabelecidas no Decreto-Lei da Execução Orçamental para 2018, como o caso das Autarquias Locais. Era previsto que este sistema de normalização contabilística entrasse em vigor em janeiro de 2017, mas devido à falta de condições técnicas, legais e institucionais, a sua entrada foi adiada para janeiro de 2018, pelo *Decreto-Lei n.º 85/2016 de 21 de dezembro* (2016). Em dezembro de 2017, a entrada em vigor do SNC-AP foi prorrogada por mais um ano, passando para 1 de janeiro de 2019, mas a sua entrada em vigor acabou por não se verificar.

Por conseguinte, em 2019, tendo em consideração o disposto no artigo 86.º do Decreto-Lei de Execução Orçamental, o prazo estabelecido para a entrada em vigor do SNC-AP é prorrogado para 1 de janeiro de 2020 para as entidades da Administração Local. Pese embora o adiamento previsto, o mesmo artigo estabelece a obrigatoriedade de a partir de 1 de julho de 2019 todas as entidades da Administração Local que adotem o regime completo do POCAL ou o regime geral do SNC-AP, reportarem no Sistema de Informação do Setor da Administração Local da Direção Geral das Autarquias Locais a informação orçamental e económico-financeira, de acordo com o referencial contabilístico constante do SNC-AP.

Desta forma, com a obrigatoriedade da adoção do SNC-AP para todas as Autarquias Locais a partir de 1 de janeiro de 2020, estamos perante um cenário de mudança que requer a adaptação das entidades ao novo sistema contabilístico, pelo que é expectável a

necessidade de adaptação dos SCI aos novos princípios e procedimentos previstos no SNC-AP.

2.3.2. O Sistema de Controlo Interno baseado no POCAL

Tal como elencado anteriormente, o SCI demonstra ser uma peça crucial no que concerne à prevenção das irregularidades e fraudes. Para além disso, quando bem aplicado demonstra ser uma ferramenta impulsionadora para a obtenção de melhores resultados, utilizando o mínimo de recursos materiais, financeiros e humanos (Teixeira & Correia, 2000, as cited in Costa, 2018).

No âmbito das Autarquias Locais, aquando da publicação do POCAL, todos os municípios se depararam com a obrigação de implementarem um SCI, pelo que passou a ser obrigatório a definição de uma Norma de Controlo Interno (NCI), vista como um mecanismo onde serão definidos os procedimentos promovidos pelos três subsistemas de contabilidade, englobando regras, estabelecidas para as várias áreas de intervenção contabilística (Carvalho et al., 2006, as cited in Fernandes, 2010).

Assim, o ponto 2.9 do POCAL define um conjunto de princípios relativos:

- À composição do SCI (ponto 2.9.1. do POCAL);
- Aos objetivos dos métodos e procedimentos de controlo (ponto 2.9.2. do POCAL);
- À competência do órgão executivo relativamente ao CI (pontos 2.9.3., 2.9.4., 2.9.7. e 2.9.8. do POCAL);
- À definição das funções de controlo e nomeação dos respetivos responsáveis (pontos 2.9.5. e 2.9.6. do POCAL);
- Aos requisitos do envio da NCI para Inspeção-geral de Finanças (ponto 2.9.9. do POCAL);
- Aos métodos e procedimentos de controlo (ponto 2.9.10.).

Deste modo, baseado no POCAL, um SCI deve abranger o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo e outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos, que permitam 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 (ponto 2.9.1. do POCAL).

No que concerne aos objetivos do SCI, são definidos no ponto 2.9.2. do POCAL, sendo estes:

- A salvaguarda da legalidade e regularidade relativamente à preparação, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;
- O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares;
- A salvaguarda do património;
- A aprovação e controlo de documentos;
- A exatidão e integridade dos registos contabilísticos e, conseqüentemente, a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- O aumento da eficiência das operações;
- A adequada aplicação dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- O controlo das aplicações e do ambiente informático;
- A transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos;
- O registo das operações pela quantia correta, nos documentos e livros adequados e no período contabilístico a que respeitam, em consonância com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.

Perante o exposto, para o alcance destes objetivos, os diversos procedimentos e métodos de controlo a realizar devem ser descritos de forma clara na NCI da entidade, devendo ser tida em consideração o contexto e a realidade da entidade em causa. Relativamente a esta NCI, de acordo com o previsto no ponto 2.9.10. do POCAL existem quatro áreas distintas que devem integrar o SCI, designadamente:

- os métodos e procedimentos de controlo das disponibilidades (ponto 2.9.10.1);
- os métodos e procedimentos de controlo das contas de terceiros (ponto 2.9.10.2);
- os métodos e procedimentos de controlo das existências (ponto 2.9.10.3);
- os métodos e procedimentos de controlo do imobilizado (ponto 2.9.10.4).

Desta forma, com base na informação constante nos pontos suprarreferidos, nas Tabelas 2 a 5 apresentamos os métodos e procedimento previstos no POCAL para cada uma destas áreas.

Tabela 2 - Métodos e procedimentos de controlo das disponibilidades

Métodos e Procedimentos de Controlo Interno	
2.9.10.1.1	O numerário existente em caixa é definido pelo órgão executivo e não deve ultrapassar o montante adequado às necessidades diárias da autarquia.
2.9.10.1.2	A abertura de contas bancárias é sujeita a prévia deliberação do órgão executivo, sendo tituladas pela autarquia e movimentadas simultaneamente pelo tesoureiro e pelo presidente do órgão executivo ou por outro membro deste órgão em quem ele delegue.
2.9.10.1.3	Os cheques não preenchidos e os que tenham sido anulados, estão à guarda do responsável nomeado para o efeito. No caso dos cheques anulados, as assinaturas são inutilizadas e o cheque arquivado.
2.9.10.1.4	A entrega dos montantes das receitas cobradas por entidades diversas do tesoureiro é realizada diariamente, sendo os meios definidos pelo órgão executivo.
2.9.10.1.5	As reconciliações bancárias são realizadas 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.
2.9.10.1.6	Quando se verificarem diferenças nas reconciliações bancárias, estas são averiguadas e regularizadas, se tal se justificar.
2.9.10.1.7	Quando terminado o período de validade dos cheques em trânsito, procede-se ao seu cancelamento junto da instituição bancária, efetuando-se os necessários registos contabilísticos de regularização.
2.9.10.1.8	A virtualização da receita é evidenciada aquando da emissão do recibo para cobrança, sua cobrança e ou anulação.
2.9.10.1.9	O estado de responsabilidade do tesoureiro pelos fundos, montantes e documentos entregues à sua guarda é verificado, na presença daquele ou seu substituto, através de contagem física do numerário e documentos sob a sua responsabilidade, a realizar pelos responsáveis designados para o efeito, nas seguintes situações: a) Trimestralmente e sem prévio aviso; b) No encerramento das contas de cada exercício económico; c) No final e no início do mandato do órgão executivo eleito ou do órgão que o substituiu, no caso de aquele ter sido dissolvido; d) Quando for substituído o tesoureiro.
2.9.10.1.10	São delineados termos da contagem dos montantes sob a responsabilidade do tesoureiro, assinados pelos seus intervenientes e, obrigatoriamente, pelo presidente do órgão executivo, pelo dirigente para o efeito designado e pelo tesoureiro, nos casos referidos na alínea c) do número 2.9.10.1.9., e ainda pelo tesoureiro cessante, nos casos referidos na alínea d) do mesmo número.
2.9.10.1.11	Para efeitos de controlo dos fundos de maneiolo o órgão executivo deve aprovar um regulamento que estabeleça a sua constituição e regularização, devendo definir a natureza da despesa a pagar pelo fundo, bem como o seu limite máximo, e ainda: a) A afetação, segundo a sua natureza, das correspondentes rubricas da classificação económica; b) A sua reconstituição mensal contra a entrega dos documentos justificativos das despesas; c) A sua reposição até 31 de dezembro;
2.9.10.1.12	São obtidos junto das instituições de crédito extratos de todas as contas de que a autarquia é titular.
2.9.10.1.13	O tesoureiro responde diretamente perante o órgão executivo pelo conjunto das importâncias que lhe são confiadas e os outros funcionários e agentes em serviço na tesouraria respondem perante o respetivo tesoureiro pelos seus atos e omissões que se traduzam em situações de alcance, qualquer que seja a sua natureza, para o que o tesoureiro deve estabelecer um sistema de apuramento diário de contas relativo a cada caixa, segundo o que se encontra em vigor nas tesourarias da Fazenda Pública, com as necessárias adaptações.
2.9.10.1.14	A responsabilidade por situações de alcance não são imputáveis ao tesoureiro estranho aos factos que as originaram ou mantêm, exceto se, no desempenho das suas funções de gestão, controlo e apuramento de importâncias, houver procedido com culpa.
2.9.10.1.15	A fiscalização das tesourarias municipais que funcionam nas tesourarias da Fazenda Pública obedecem aos princípios constantes dos diplomas legais aplicáveis a estas, sem prejuízo do disposto nos pontos 2.9.10.1.1 a 2.9.10.1.13.
2.9.10.1.16	Sempre que, no âmbito das ações inspetivas, se realize a contagem dos montantes sob responsabilidade do tesoureiro, o presidente do órgão executivo, mediante requisição do inspetor ou do inquiridor, deve dar instruções às instituições de crédito para que forneçam diretamente todos os elementos necessários para o exercício das suas funções.

Fonte: Elaboração própria

Tabela 3 - Métodos e procedimentos de controlo das contas de terceiros

Métodos e Procedimentos de Controlo Interno	
2.9.10.2.1	As compras são feitas pelos responsáveis do serviço designado para a realização de compras, com base em requisição externa ou contrato, após verificação do cumprimento das normas legais aplicáveis, nomeadamente, em matéria de assunção de compromissos, de concurso e de contratos.
2.9.10.2.2	A entrega de bens é feita no serviço designado para o efeito, obrigatoriamente distinto do serviço referido na alínea anterior, onde se procede à conferência física, qualitativa e quantitativa, e se confronta com a respetiva guia de remessa, onde é aposto um carimbo de «Conferido» e «Recebido», se for o caso.
2.9.10.2.3	Devem ser realizadas, periodicamente reconciliações entre os extratos de conta corrente dos clientes e dos fornecedores com as respetivas contas da autarquia.
2.9.10.2.4	A contabilidade confere as faturas, a guia de remessa e requisição externa. Após esta validação, são emitidas as ordens de pagamento e enviadas cópias dos documentos ao serviço responsável pelo aprovisionamento.
2.9.10.2.5	Caso existam faturas recebidas com mais de uma via, é aposto nas cópias, de forma clara e evidente, um carimbo de «Duplicado».
2.9.10.2.6	São realizadas reconciliações na conta de devedores e credores.
2.9.10.2.7	São realizadas reconciliações nas contas de empréstimos bancários com instituições de crédito e controlados os cálculos dos juros.
2.9.10.2.8	São realizadas reconciliações nas contas «Estado e outros entes públicos».

Fonte: Elaboração própria

Tabela 4 - Métodos e procedimentos de controlo das existências

Métodos e Procedimentos de Controlo Interno	
2.9.10.3.1	Cada local de armazenagem de existências tem um responsável nomeado para o efeito.
2.9.10.3.2	O armazém apenas faz entregas mediante a apresentação de requisições internas devidamente autorizadas.
2.9.10.3.3	As fichas de existências do armazém são movimentadas de forma a que o seu saldo corresponda permanentemente aos bens existentes no mesmo armazém.
2.9.10.3.4	Os registos nas fichas de existências são feitos por pessoas que, sempre que possível, não procedam ao manuseamento físico das existências em armazém.
2.9.10.3.5	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.

Fonte: Elaboração própria

Tabela 5 - Métodos e procedimentos de controlo do imobilizado

Métodos e Procedimentos de Controlo Interno	
2.9.10.4.1	As fichas do imobilizado são mantidas permanentemente atualizadas.
2.9.10.4.2	As aquisições de imobilizado efetuam-se de acordo com o plano plurianual de investimentos e com base em deliberações do órgão executivo, através de requisições externas ou documento equivalente, designadamente contrato, emitido pelos responsáveis designados para o efeito, após verificação do cumprimento das normas legais aplicáveis, nomeadamente em matéria de empreitadas e fornecimentos.
2.9.10.4.3	São realizadas reconciliações entre os registos das fichas e os registos contabilísticos quanto aos montantes de aquisições e das amortizações acumuladas.
2.9.10.4.4	É efetuada a verificação física periódica dos bens do ativo imobilizado, e conferido com os registos. Após esta verificação procede-se às regularizações necessárias e ao apuramento de responsabilidades, quando aplicável.

Fonte: Elaboração própria

Por fim, importa referir que apesar do POCAL apenas contemplar estas quatro áreas, os SCI deverão visar outras áreas igualmente importantes no âmbito dos municípios. O mesmo se aplica ao conjunto de procedimentos supramencionados para estas áreas, uma vez que mediante a realidade de cada entidade, os SCI deverão ser ajustados com outros procedimentos para além destes, por forma a alcançar os objetivos primordiais do SCI. De facto, no estudo realizado por Guedes (2010), verifica-se que os municípios integram nos seus SCI procedimentos que abrangem outras áreas que as previstas no POCAL, sendo que as áreas de aquisição de bens e serviços, de receita e de empreitadas de obras públicas são aquelas que são integradas no SCI de um maior número de municípios, segundo este autor.

2.3.3. O Sistema de Controlo Interno baseado no SNC-AP

Tal como referido anteriormente, este processo de mudança para o novo referencial contabilístico trará um conjunto de desafios, quer ao nível técnico, quer ao nível organizacional. Neste contexto, segundo Monteiro (2016), podemos destacar como principais desafios: a revisão dos sistemas de informação utilizados pelas entidades, de forma a dar resposta às novas exigências, a elaboração de planos de formação intensiva a todos os profissionais da área da contabilidade e a definição de mecanismos adicionais aos SCI, que permitam monitorizar o novo processo contabilístico e fluxo das transações, garantindo assim que a informação gerada é fiável.

Durante os últimos anos, o SCI no âmbito do SNC-AP já começou a ser abordado em

alguns trabalhos de investigação, mas ainda de forma muito geral. Neste âmbito, Costa (2018) no seu trabalho de projeto sobre o tema “*Norma de Controlo Interno, no âmbito do SNC-AP, do Município da Covilhã*”, abordou algumas adaptações dos procedimentos de controlo interno nos vários serviços, com a elaboração de uma NCI baseada no SNC-AP. No entanto, concluiu que atendendo ao facto de na altura em que o trabalho de projeto foi realizado, o SNC-AP ainda não estar a ser adotado pela entidade em causa, a implementação do projeto em plenitude só seria possível aquando da entrada em vigor do SNC-AP. Para além disso, salientou que a avaliação mais global do impacto do mesmo só poderia ser efetuada no decorrer do ano de implementação. Segundo o autor:

O SCI constitui uma das principais pedras basulares da administração pública e das suas instituições, de tal forma que se ele não existir, ou existindo, mas implementado de uma forma deficiente, tem reflexos diretos e negativos nas demais funções da organização, planeamento e direção, determinando de forma clara e evidente o não alcançar parcial, ou total, dos seus objetivos (Costa, 2018, p. 79).

Por sua vez, Pomirkovana (2018) no seu trabalho de investigação sobre “*Perceções da mudança do POCAL para o SNC-AP na Câmara Municipal do Porto*”, destaca como um dos desafios nesta transição a revisão dos sistemas de informação utilizados pelas entidades da administração pública. Segundo a autora, de forma a dar resposta às novas exigências de informação e aos novos mecanismos do SCI, é necessário garantir que a informação produzida é completa, fiável e cumpre os requisitos necessários.

Por outro lado, do ponto de vista legislativo, analisando o artigo 9.º do SNC-AP, podemos constatar que o SCI a adotar tem que englobar um plano de organização, as políticas, os métodos e os procedimentos de controlo e outros delineados pelos responsáveis, que contribuam para garantir o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável. Relativamente aos objetivos do SCI, o artigo 9.º do SNC-AP acrescenta ao ponto 2.9.2. do POCAL o domínio da gestão de risco, definindo como um objetivo do SCI a concretização de “*uma adequada gestão de risco*” (alínea f), ponto 3, do artigo 9.º do SNC-AP). Para além desta alteração, o artigo 9.º prevê, quando comparado com o ponto 2.9.2 do POCAL, as alterações ilustradas na Tabela 6.

Tabela 6 - Objetivos do Sistema de Controlo Interno

POCAL	SNC-AP
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.	Este ponto mantém-se inalterado
O cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares.	Este ponto mantém-se inalterado
A salvaguarda do património.	Este ponto mantém-se inalterado
A aprovação e controlo de documentos.	Este ponto mantém-se inalterado
A exatidão e integridade dos registos contabilísticos e, bem assim, a garantia da fiabilidade da informação produzida.	Este ponto mantém-se inalterado
O incremento da eficiência das operações.	Este ponto mantém-se inalterado
A adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos.	Este ponto mantém-se inalterado
O controlo das aplicações e do ambiente informáticos.	Este ponto mantém-se inalterado
A transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos.	Este ponto foi eliminado
O registo oportuno das operações pela quantia correta, <u>nos documentos e livros apropriados</u> e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.	Este ponto foi alterado para: O registo oportuno das operações pela quantia correta, <u>em sistemas de informação</u> apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito pelas normas legais aplicáveis.
	Este ponto foi acrescentado <u>Uma adequada gestão de riscos.</u>

Fonte: Elaboração própria

Adicionalmente, a nova LEO estabelece que o sistema de controlo da administração financeira do Estado compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito das administrações públicas (n.º 1 do art. 69.º da LEO).

Desta forma, o SNC-AP e a nova LEO estabelecem o reforço do controlo operacional ao nível da própria entidade (controlo interno, contabilista público e certificação legal de contas), frisando que é crucial a reorganização dos órgãos de controlo de nível estratégico, de forma a controlar e utilizar o trabalho efetuado no âmbito do controlo operacional (TC, 2016).

Pese embora o supramencionado, importa realçar que apesar do SNC-AP revogar maior parte do POCAL, o ponto 2.9. referente ao CI não é revogado e, por isso, continua a

ser obrigatório cumprir os requisitos nele previstos. Assim, o artigo 9.º do SNC-AP acrescenta ainda que o SCI tem por base sistemas adequados de gestão de risco, de informação e de comunicação, bem como um processo de monitorização que assegure a respetiva adequação e eficácia em todas as áreas de intervenção. Este acréscimo evidencia uma perspetiva de aproximação ao *framework* do COSO.

Assim, importa realçar que apesar do SNC-AP não revogar o POCAL no domínio do CI, os SCI das entidades carecem de ajustamentos relativamente aos procedimentos e pressupostos previstos. Este facto deve-se à alteração das políticas de mensuração e reconhecimento, assim como à alteração de critérios e de denominações, tornando necessário proceder a adaptações nos SCI existentes. De facto os SCI devem ser ajustados em todos os aspetos que à luz do novo normativo se encontrarem desadequados, não contribuindo assim de forma eficaz para garantir o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exatidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação orçamental e financeira fiável, tal como exigido no artigo 9.º do SNC-AP.

2.4. Controlo interno no contexto atual

Na sociedade atual deparamo-nos com uma evolução constante das tecnologias de informação (TI), obrigando-nos a uma adaptação às novas exigências proporcionadas pela evolução da tecnologia. Para as várias organizações, sejam elas públicas ou privadas, o desenvolvimento das tecnologias e dos sistemas de informação é encarado como uma oportunidade de melhoria dos seus serviços, uma vez que a adoção das TI acarreta potenciais benefícios no que concerne ao aumento da agilidade e celeridade dos processos e procedimentos, permitindo uma maior eficácia e eficiência dos serviços prestados.

Segundo Orantes-Jiménez et al. (2015), podemos definir TI como tecnologias que permitem o armazenamento, recuperação, processamento e comunicação de informações. Importa realçar que, a importância das TI não é a tecnologia em si, mas sim o facto de permitir o acesso a informação (Orantes-Jiménez et al., 2015).

Desta forma, no contexto da sociedade atual e acrescentando o facto de um dos objetivos do SCI referidos no artigo 9.º do SNC-AP ser o controlo das aplicações e do ambiente informático, iremos seguidamente abordar o impacto das TI nos SCI.

No âmbito do SCI são vários os benefícios emanados pela utilização das TI, uma vez que a utilização destas permite (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas [OROC], 2018):

- Implementar regras de negócio predefinidas e executar cálculos complexos de processamento de um grande volume de transações e/ou dados;
- Melhorar a oportunidade, disponibilidade e rigor da informação;
- Simplificar a análise adicional de informação;
- Incrementar a capacidade de supervisionar o desempenho das atividades, políticas e procedimentos da entidade;
- Diminuir o risco de que os controlos estabelecidos sejam contornados e/ou ultrapassados;
- Aumentar a capacidade de segregação de funções, através da implementação de controlos de segurança nas aplicações, bases de dados e sistemas operativos.

Todavia, a utilização das TI também acarreta alguns riscos específicos para o SCI de uma entidade, nomeadamente (OROC, 2018):

- A dependência de programas e sistemas que estejam a processar dados incorretamente e/ou dados incorretos;
- Acesso não autorizado a dados que possa causar a destruição e/ou alteração indevida dos mesmos;
- Alterações não autorizadas a dados em ficheiros mestre;
- Alterações não autorizadas a sistemas e programas;
- A falta de alterações necessárias para a devida manutenção dos sistemas e programas;
- Intervenção humana indevida;
- Potencial perda de dados ou incapacidade de aceder aos mesmos quando necessário.

Perante o exposto, podemos afirmar que as TI podem causar um grande impacto no desenvolvimento organizacional de uma entidade, pelo que requer uma posição consciente e adequada relativamente à sua adoção e controlo.

Acompanhando o desenvolvimento destas práticas, também nos municípios podemos observar uma crescente utilização das TI e, conseqüentemente, a sua aposta na desmaterialização dos seus processos internos e externos. Tal como concluíram Guedes et al. (2009), esta temática é cada vez mais abordada, sendo que os próprios municípios se veem obrigados a direcionar as suas estratégias de desenvolvimento tecnológico para

a desmaterialização dos seus processos, em virtude das exigências impostas pela sociedade atual.

Segundo Proença (2012), o conceito de desmaterialização pode ser definido como a transformação do suporte físico em digital. Assim, nos ambientes organizacionais onde constantemente os processos são suportados por fluxos de documentos, as oportunidades de automação dos mesmos dependem de sistemas de imagem que removem o papel do processo, normalmente acompanhadas por um *software* que define os caminhos que as imagens seguem nos processos (Davenport, 1993).

Davis et al. (2015), iniciam o seu artigo com uma questão que continua a ser muito pertinente na data atual, "*What can you do with a digital copy of a document that you cannot do with a paper copy?*" (p. 49). Efetivamente, com este estudo os autores concluíram que a substituição do papel, permite alcançar inúmeras vantagens no que concerne à redução de custos, diminuição da perda de documentos, acesso aos documentos de forma mais eficiente e consecutivamente um aumento de produtividade e uma melhoria na eficácia da prestação do serviço ao cliente.

De facto, o conceito da desmaterialização já não é recente, mas vamo-nos focar em março de 2020, o momento em que Portugal e muitos outros países foram surpreendidos pela pandemia global COVID-19. Esta data irá ser recordada como o momento em que entidades públicas e privadas, apressaram-se a introduzir ordens obrigatórias de trabalhar, total ou parcialmente, a partir de casa. Esta alteração de rotinas obrigou a adoção de ferramentas de trabalho digitais, que passaram agora a ser uma prioridade (Morgan, 2020). A diminuição da utilização do papel e o acesso a informação de forma digital, nunca foi tão necessário como atualmente, forçando muitas entidades a olhar para a desmaterialização de uma outra forma. Efetivamente, observando o contexto da sociedade atual, juntamente com a evolução das TI, a temática da desmaterialização é cada vez mais abordada e necessária, pelo que urge a adaptação dos SCI dos municípios a esta nova realidade.

Neste âmbito, se analisarmos os procedimentos de controlo presentes no ponto 2.9.10. do POCAL e que tal como já referido continuam a ser obrigatórios, deparamo-nos com referências ao papel, como forma de tramitação e validação de informação. Ora, no contexto atual, tal referência deixa de fazer sentido, uma vez que com a disponibilização de sistemas de informação que permitem não só a tramitação de documentos como o seu armazenamento digital, deixa de ser necessário o recurso à documentação em suporte físico na grande maioria das situações. Acresce referir que, apesar da entrada em vigor do

SNC-AP reforçar a obrigatoriedade da implementação de um SCI por parte dos municípios portugueses, nada acrescenta relativamente a este tópico, nem menciona adaptações dos procedimentos previstos no POCAL a esta nova “era” da desmaterialização e da evolução das TI. Tal adaptação, parece-nos ser oportuna, tendo em consideração o desfasamento temporal entre a publicação do POCAL e os dias atuais, principalmente quando pensamos na evolução do mundo das tecnologias.

Assim, perante o exposto nos pontos anteriores, é expectável que não só a entrada em vigor do novo sistema contabilístico (SNC-AP), como a nova realidade que nos deparamos cada vez mais, surtirá a necessidade de adaptação dos SCI dos municípios portugueses. No entanto, como podemos observar, não se encontram na literatura muitos estudos conclusivos relativamente ao tópico em análise. Para além do mais, atendendo a que atualmente os municípios portugueses se encontram em fase de adaptação ao SNC-AP, que se tornou obrigatório a partir de 1 de janeiro de 2020, torna-se relevante analisar o seu efeito nos SCI, tendo em consideração as exigências previstas no novo normativo e a realidade atual.

3. Metodologia de Investigação

Após definirmos no capítulo anterior alguns conceitos pertinentes à área em estudo, neste capítulo pretendemos apresentar a metodologia utilizada na realização do estudo empírico, bem como a caracterização da amostra e a forma de recolha e tratamento dos dados utilizados.

3.1. Enquadramento e questões de investigação

Tal como referido anteriormente, do ponto de vista legislativo, quer o POCAL quer o SNC-AP, estabelecem a obrigatoriedade de os municípios implementarem um SCI adequado. Neste contexto, percebe-se também que após a entrada em vigor do SNC-AP continua a ser obrigatório cumprir os requisitos estabelecidos no ponto 2.9. do POCAL referente ao SCI.

Assim, face à revisão de literatura efetuada não foram encontrados estudos que abordem o efeito da entrada em vigor do novo sistema contabilístico no CI dos municípios portugueses do ponto de vista prático, tendo em consideração que a entrada em vigor do SNC-AP nos municípios apenas aconteceu a 1 de janeiro de 2020. Perante o exposto, formulámos a nossa questão de investigação:

“Qual o efeito da adoção do SNC-AP no controlo interno dos municípios portugueses, tendo em consideração a realidade atual?”

A resposta à questão de investigação supramencionada será suportada na resposta às seguintes subquestões (SQ), nomeadamente:

SQ1: Qual a perceção dos ROC do estado atual dos SCI dos municípios portugueses?

SQ2: Qual a perceção dos ROC relativamente às alterações a fazer aos SCI dos municípios, tendo em consideração a realidade atual?

Desta forma, de modo a alcançarmos uma resposta para as questões supramencionadas, delineamos alguns objetivos, nomeadamente:

1. Identificar, através da opinião dos ROC com experiência de auditoria nos municípios, o estado atual dos SCI dos municípios portugueses;
2. Aferir as opiniões dos ROC, com experiência de auditoria nos municípios, das alterações/adaptações que são necessárias realizar aos SCI tendo por base a

adoção do novo sistema contabilístico, SNC-AP, e a realidade atual vivida, principalmente no que concerne à evolução das tecnologias.

Na Tabela 7, apresentamos a relação entre as subquestões de investigação e os objetivos específicos elencados anteriormente.

Tabela 7- Relação entre as subquestões de investigação e os objetivos específicos

Subquestão	Objetivo
Qual a perceção dos ROC do estado atual dos SCI dos municípios portugueses?	Identificar, através da opinião dos ROC com experiência de auditoria nos municípios, o estado atual dos SCI dos municípios portugueses
Qual a perceção dos ROC relativamente às alterações a fazer aos SCI dos municípios, tendo em consideração a realidade atual?	Aferir as opiniões dos ROC, com experiência de auditoria nos municípios, das alterações/adaptações que são necessárias realizar aos SCI tendo por base a adoção do novo sistema contabilístico, SNC-AP, e a realidade atual vivida, principalmente no que concerne à evolução das tecnologias.

Fonte: Elaboração própria

3.2. Identificação da população e amostra

Segundo Carmo e Ferreira (2008), designa-se de população um conjunto de elementos com uma ou mais características comuns a todos eles.

Como pretendemos estudar a realidade dos municípios iremos focar a nossa análise na recolha de opiniões de ROC, com conhecimento da realidade dos municípios portugueses, que exercem funções à data da seleção da amostra. Assim, salientamos que a escolha da população-alvo teve como pressuposto o facto dos ROC serem profissionais que no exercício das suas funções, adquirem conhecimento e experiência no que concerne à análise e avaliação dos SCI, e como tal, são conhecedores da realidade atual e demonstram ter as condições necessárias para opinar de forma crítica, relativamente às alterações/adaptações que eventualmente serão necessárias efetuar aos SCI em geral e no âmbito do SNC-AP, em particular.

Assim, perante o exposto, na realização do presente estudo foram selecionadas 97 firmas de auditoria que têm ou já tiveram envolvimento com um ou mais município(s)

portugueses. Importa referir que, estas firmas foram selecionadas com base em informação recolhida através de uma pesquisa nos *sites* da OROC e da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, cruzando informação com os *sites* dos municípios e com o portal Base.Gov. Após a identificação destas firmas, foram recolhidos no *site* da OROC o contacto e-mail dos ROC que desempenham funções nas mesmas.

O questionário foi enviado a 300 ROC de 97 firmas de auditoria diferentes no dia 8 de setembro de 2020, obtendo-se 26 respostas, repetindo-se o envio no dia 22 de setembro do qual se obteve mais 30 respostas.

Inicialmente foi realizada uma análise a todas as repostas recebidas, excluindo as que não estavam completas e as que indicavam que o inquirido não tinha experiência com municípios. Daqui resultou que, de 56 respostas obtidas, 19 foram consideradas inválidas, obtendo-se uma amostra final de 37 ROC.

3.2.1. Técnica de recolha de dados

Relativamente à técnica utilizada para a recolha de dados, optou-se por adotar o inquérito por questionário (apêndice 1), por considerarmos ser a técnica mais adequada ao estudo empírico realizado. Segundo Carmo e Ferreira (2008), um inquérito permite a recolha de dados sistemática de forma a conseguir responder a uma determinada problemática. De acordo com as autoras, uma das vantagens da utilização do questionário na recolha dos dados é o facto deste método diminuir o risco de distorção, uma vez que não existe influência do investigador. Para além disso, segundo Dias (1994), a utilização do questionário permite-nos perceber através das respostas às questões colocadas, as motivações, atitudes e opiniões dos indivíduos, possibilitando a captação de dimensões subjetivas, que não se tornam visíveis num ambiente de observação direta.

Assim, perante o exposto, optou-se por recorrer ao questionário como técnica para a recolha dos dados, pelo facto de permitir recolher de uma amostra as opiniões relativamente ao tema em estudo, da forma mais precisa. Importa referir que, foi realizado um pré-teste a um grupo restrito de profissionais, com o intuito de identificar eventuais falhas de redação e interpretação das questões colocadas. Após a otimização do questionário, o mesmo foi criado através da plataforma *FormsUA* e enviado por endereço eletrónico.

3.2.2. Estrutura do questionário

Relativamente à estrutura do questionário, optámos por dividi-lo em duas partes, sendo que na primeira parte o objetivo foi o de realizar a caracterização do inquirido e a segunda parte focada no SCI dos municípios, quer a nível do estado atual dos mesmos, quer das perceções relativamente às adaptações/alterações a fazer com a adoção do SNC-AP.

No que concerne à tipologia das questões utilizadas, o questionário que criámos é constituído por questões fechadas, uma vez que se tornam mais fáceis e rápidas de responder e tal como referem Carmo e Ferreira (2008) este tipo de questões permite objetivar as respostas, não permitindo que sejam ambíguas. Por outro lado, estamos cientes que questões fechadas podem restringir a opinião do inquirido às opções de resposta que disponibilizamos e, como tal, optou-se por em algumas questões disponibilizar a opção “*outro*”, de forma a possibilitar ao inquirido dar a sua opinião, caso não se identifique com nenhuma das opções disponibilizadas.

Tal como referido, a primeira parte do questionário destina-se a caracterizar a amostra, pelo que as questões são relativas ao género, idade, habilitações académicas, anos de experiência, forma de exercício da profissão e localização da sede.

Relativamente ao conteúdo, a segunda parte do questionário foi organizada por forma a atingir os dois objetivos elencados anteriormente. Assim, de forma a alcançar o primeiro objetivo: identificar, através da opinião dos ROC com experiência de auditoria nos municípios, o estado atual dos SCI dos municípios portugueses, questionámos os inquiridos sobre:

Q08: A inclusão dos pressupostos obrigatórios previstos no POCAL (ponto 2.9) nos SCI dos municípios;

Q09/Q10: As áreas previstas nos SCI para além das quatro áreas obrigatórias previstas no POCAL (contas de terceiros, existências, disponibilidades, imobilizado);

Q11: As principais deficiências ao nível dos SCI dos municípios.

Quanto ao segundo objetivo: aferir as opiniões dos ROC, com experiência de auditoria nos municípios, das alterações/adaptações que são necessárias realizar aos SCI tendo por base a adoção do novo sistema contabilístico, SNC-AP, e a realidade atual vivida,

principalmente no que concerne à evolução das tecnologias, questionámos os inquiridos sobre:

Q12/Q13: A necessidade de ajustamento dos pressupostos a adotar nos SCI definidos no POCAL e a principal causa dessa necessidade;

Q14: As principais áreas que necessitam de ser ajustadas nos SCI, após a entrada em vigor do SNC-AP;

Q15/Q16: Os trabalhos realizados pelos municípios de adaptação dos SCI após a entrada em vigor do SNC-AP.

Por fim, na última questão, optou-se pela utilização da escala de *Likert de 1 a 5*, sendo que 1 significa “*discordo totalmente*”, 2 “*discordo*”, 3 “*não concordo nem discordo*”, 4 “*concordo*” e 5 “*concordo totalmente*”. A utilização da escala de *Likert* pressupõe a apresentação de várias afirmações, para as quais é solicitado ao inquirido o seu nível de concordância relativamente a cada uma delas (Carmo & Ferreira, 2008). Desta forma, foram elencadas seis afirmações, de forma a perceber a opinião dos inquiridos relativamente à necessidade de adaptação dos SCI, bem como as causas por detrás dessa necessidade.

3.2.3. Justificação do conteúdo do questionário

As questões presentes no nosso questionário resultam da revisão de literatura e do enquadramento teórico efetuado. Na Tabela 8, apresentamos a relação entre as várias questões presentes no questionário e os tópicos do enquadramento teórico.

Tabela 8 - Justificação do conteúdo analisado no inquérito

Questão	Objetivo específico	Tópico(s) do enquadramento teórico
Questão 8	1	2.3.2
Questão 9	1	2.3.2.
Questão 10	1	2.3.2.
Questão 11	1	2.3.2. 2.4.
Questão 12	2	2.3.3. 2.4.
Questão 13	2	2.3.3. 2.4.
Questão 14	2	2.3.1. 2.3.3.
Questão15	2	2.3.1. 2.3.3.
Questão 16	2	2.3.1. 2.3.3.
Questão 17 – afirmação 1	1	2.4.
Questão 17 – afirmação 2	1	2.3.2. 2.3.3. 2.4.
Questão 17 – afirmação 3	2	2.3.3. 2.4.
Questão 17 – afirmação 4	2	2.4.
Questão 17 – afirmação 5	2	2.3.1. 2.3.3.
Questão 17 – afirmação 6	2	2.3.1. 2.3.3. 2.4.

Fonte: Elaboração própria

3.3. Tratamento de dados

Os dados recolhidos através do questionário foram analisados e trabalhados com recurso ao programa *Statistical Package for the Social Science* (SPSS).

Assim, no presente estudo a nível de tratamento dos dados, optou-se pela realização de uma análise descritiva, por forma a obtermos os resultados e as conclusões necessárias. Desta forma, foi realizada uma análise de frequências absolutas e relativas e de seguida, para a última questão, foi realizada análise das medidas de tendência central, nomeadamente a média e a moda, a determinação do mínimo e do máximo e o cálculo do desvio padrão. Segundo Dias (1994), este tipo de análises permite a descrição de determinado comportamento ou atitude da população inquirida.

3.4. Caracterização da amostra

Segundo Marconi e Lakatos (2003), considera-se que amostra é uma parcela convenientemente selecionada da população previamente definida.

Salientamos que a amostra não pode ser considerada representativa da população, uma vez que tal como definido por Ghiglione e Matalon (1978), não garante que todos os elementos da população têm a mesma probabilidade de fazerem parte da amostra, não permitindo por isso, fazer inferência para a população. No entanto, é suficiente para a realização de um estudo exploratório à opinião dos inquiridos relativamente à perceção do efeito do SNC-AP no controlo Interno dos municípios portugueses, tendo em consideração a realidade atual, o que vai de encontro ao que pretendemos nesta investigação.

Desta forma, apresentamos seguidamente as conclusões retiradas da análise dos dados relativamente à caracterização da nossa amostra.

A Tabela 9 apresenta a distribuição da amostra por género, verificando-se que o género predominante na nossa amostra é o género masculino, representando 62,16% do total das respostas obtidas.

Tabela 9 - Distribuição da amostra recolhida por género

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Cumulativa
Válido	Feminino	14	37,84%	37,84%	37,84%
	Masculino	23	62,16%	62,16%	100,00%
	Total	37	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaboração própria

Relativamente à distribuição da amostra por grupo etário apresentada na Tabela 10, constata-se que foram obtidas um maior número de respostas de indivíduos com idades compreendidas entre os 36 e os 45 anos (43,24%), seguindo-se o grupo etário com mais de 55 anos (29,73%). No entanto, apesar destes grupos apresentarem maior ênfase na amostra, foram obtidas também respostas de indivíduos com idades compreendidas entre os 26 e 35 anos (8,11%) e os 46 e 55 anos (18,92%).

Tabela 10 - Distribuição da amostra recolhida por grupo etário

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Cumulativa
Válido	Entre 26 e 35 anos	3	8,11%	8,11%	8,11%
	Entre 36 e 45 anos	16	43,24%	43,24%	51,35%
	Entre 46 e 55 anos	7	18,92%	18,92%	70,27%
	Mais de 55 anos	11	29,73%	29,73%	100,00%
	Total	37	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaboração própria

Analisando a variável que permite avaliar o grau de habilitações literárias dos indivíduos através da Tabela 11, verifica-se que a maioria dos indivíduos possui o grau de licenciatura, pós-graduação ou bacharelato (nível 6), representando 64,86% do total da amostra, seguindo-se os indivíduos com mestrado (27,03%) e os detentores do grau de doutoramento (8,11%).

Tabela 11 - Distribuição da amostra recolhida por habilitações literárias

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Cumulativa
Válido	Licenciatura, pós graduação ou bacharelato (nível 6)	24	64,86%	64,86%	64,86%
	Mestrado (nível 7)	10	27,03%	27,03%	91,89%
	Doutoramento (nível 8)	3	8,11%	8,11%	100,0%
	Total	37	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 12 apresenta a distribuição da amostra por número de anos de experiência dos inquiridos. Após a análise da mesma, verifica-se que a maioria dos indivíduos tem mais de 20 anos de experiência profissional (48,65%), seguindo-se os que possuem entre 15 e 20 anos de experiência profissional (32,43%), entre os 10 e os 15 anos (10,81%) e entre os 5 e 10 anos (8,11%). Importa referir que, não foram obtidas respostas por parte de indivíduos com menos de 5 anos de experiência profissional, o que se justifica pelas exigências inerentes à inscrição na OROC.

Tabela 12 - Distribuição da amostra recolhida por anos de experiência profissional

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Cumulativa
Válido	Entre 5 e 10 anos	3	8,11%	8,11%	8,11%
	Entre 10 e 15 anos	4	10,81%	10,81%	18,92%
	Entre 15 e 20 anos	12	32,43%	32,43%	51,35%
	Mais de 20 anos	18	48,65%	48,65%	100,00%
	Total	37	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 13 apresenta a distribuição da amostra atendendo à forma como os inquiridos exercem a profissão.

Tabela 13 - Distribuição da amostra recolhida por forma de exercício da profissão

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Cumulativa
Válido	Revisor Oficial de Contas a título individual	4	10,81%	10,81%	10,81%
	Revisor oficial de Contas como sócio de uma SROC	27	72,97%	72,97%	83,78%
	Revisor Oficial de Contas sob contrato de prestação de serviços como ROC ou SROC	3	8,11%	8,11%	91,89%
	Outro	3	8,11%	8,11%	100,00%
	Total	37	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaboração própria

Desta forma, conclui-se através da Tabela 13, que 72,97% dos indivíduos que responderam desempenham funções de ROC como sócio de uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC).

Por fim, a Tabela 14 apresenta a distribuição da amostra considerando a localização geográfica da sede da entidade para a qual os inquiridos exercem a profissão.

Tabela 14 - Distribuição da amostra recolhida por localização geográfica da sede da entidade para a qual exerce funções

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Cumulativa
Válido	Aveiro	2	5,41%	5,41%	5,41%
	Braga	2	5,41%	5,41%	10,81%
	Faro	1	2,70%	2,70%	13,51%
	Guarda	1	2,70%	2,70%	16,22%
	Leiria	4	10,81%	10,81%	27,03%
	Lisboa	14	37,84%	37,84%	64,86%
	Porto	8	21,62%	21,62%	86,49%
	Viseu	5	13,51%	13,51%	100,00%
	Total	37	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaboração própria

Analisando a Tabela 14, verifica-se que a maioria dos indivíduos desempenham funções numa entidade com sede em Lisboa (37,84%), 21,62% do total dos inquiridos desempenham funções numa entidade com sede no Porto, 13,51% em Viseu, 10,81% em Leiria, 5,41% em Aveiro e Braga e 2,70% em Faro e Guarda.

4. Resultados

Neste capítulo iremos apresentar os resultados obtidos através do inquérito realizado aos ROC com experiência em municípios.

4.1. Perceção do estado atual dos SCI dos municípios

Tal como referido no capítulo anterior, ao longo do questionário realizado pretende-se numa primeira análise perceber o estado atual dos SCI dos municípios portugueses. Assim, apresentamos seguidamente os resultados obtidos após a análise das questões 8 a 11 que nos permitirão retirar conclusões relativamente a este assunto.

Relativamente à questão 8, cujos resultados são apresentados na Tabela 15, questionou-se os inquiridos se “*da sua experiência, de forma geral, os municípios têm SCI que garantem o cumprimento dos pressupostos obrigatórios previstos no POCAL (ponto 2.9)*”.

Tabela 15 – Frequências absolutas e relativas da questão 8

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Cumulativa
Válido	Sim	24	64,86%	64,86%	64,86%
	Não	13	35,14%	35,14%	100,00%
	Total	37	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaboração própria

Observando os resultados obtidos, espelhados na Tabela 15, conclui-se que 64,86% dos ROC são da opinião que os municípios cumprem os pressupostos obrigatórios previstos no POCAL. Não obstante, importa ter-se em consideração que existe 35,14% dos ROC que assumem que os municípios não cumprem os pressupostos previstos no POCAL, situação esta preocupante, uma vez que desde a adoção do POCAL estes pressupostos são obrigatórios do ponto de vista legal, abrangendo procedimentos de extrema importância no âmbito do CI, que não sendo assegurados colocam em causa o bom desempenho das atividades do município. Importa recordar que tal como referido no enquadramento teórico e de acordo com Costa (2018), a importância da adoção de um bom SCI é tão elevada, que quando o mesmo não é implementado de forma correta, tem

reflexos negativos nos objetivos da entidade.

No que concerne à questão 9, cujos resultados são apresentados na Tabela 16, foi solicitado aos ROC que se pronunciassem se “*para além das quatro áreas obrigatórias previstas no POCAL (contas de terceiros, existências, disponibilidades, imobilizado), os municípios têm previstos nos seus SCI procedimentos para outras áreas*”.

Tabela 16 - Frequências absolutas e relativas da questão 9

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Cumulativa
Válido	Sim	18	48,65%	48,65%	48,65%
	Não	19	51,35%	51,35%	100,00%
	Total	37	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaboração própria

Analisando os dados apresentados na Tabela 16, constata-se que apenas 48,65% dos ROC responderam afirmativamente, sendo que 51,35% dos ROC afirmam que os municípios não têm previsto no seus SCI outras áreas para além das referidas no POCAL. Em nossa opinião, estes resultados poderão evidenciar uma fragilidade nos SCI dos municípios portugueses, uma vez que as áreas previstas no POCAL são consideradas o mínimo, existindo outras áreas chave em que a existência de procedimentos de controlo interno é essencial.

No seguimento da questão anterior, aos inquiridos que responderam afirmativamente, foi questionado quais são as áreas que integram os SCI dos municípios para além das exigidas no POCAL (questão 10), estando os respetivos resultados apresentados na Tabela 17.

Tabela 17 - Frequências absolutas e relativas da questão 10

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Cumulativa
Aquisição de bens e serviços	Sim	17	94,44%	94,44%	94,44%
	Não	1	5,56%	5,56%	100,00%
		18	100,00%	100,00%	100,00%
Empreitadas de obras públicas	Sim	17	94,44%	94,44%	94,44%
	Não	1	5,56%	5,56%	100,00%
		18	100,00%	100,00%	100,00%
Receita	Sim	11	61,11%	61,11%	61,11%
	Não	7	38,89%	38,89%	100,00%
		18	100,00%	100,00%	100,00%
Contabilidade de Custos	Sim	6	33,33%	33,33%	33,33%
	Não	12	66,67%	66,67%	66,67%
		18	100,00%	100,00%	100,00%
Gestão de Recursos Humanos	Sim	12	66,67%	66,67%	66,67%
	Não	6	33,33%	33,33%	100,00%
		18	100,00%	100,00%	100,00%
Controlo de sistemas de informação	Sim	3	16,67 %	16,67%	16,67%
	Não	15	83,33%	83,33%	100,00%
		18	100,00%	100,00%	100,00%
Auditoria	Não	18	100,00%	100,00%	100,00%
		18	100,00%	100,00%	100,00%
Outro	Sim	1	5,56%	5,56%	5,56%
	Não	17	94,44%	94,44%	100,00%
		18	100,00%	100,00%	100,00%

N.º de casos válidos: 18

Fonte: Elaboração própria

Analisando os dados contidos na Tabela 17, pode-se concluir que as áreas que surgem mais vezes nas respostas dos ROC são a aquisição de bens e serviços (94,44%) e as empreitadas de obras públicas (94,44%), o que em parte vai de encontro ao estudo realizado por Guedes (2010), onde se averiguou que os municípios integram nos seus SCI procedimentos que abrangem outras áreas que as previstas no POCAL, sendo estas duas áreas juntamente com a de receita as que são integradas no SCI de um maior número de municípios de acordo com o seu estudo. Ora, esta aproximação de resultados, poderá

evidenciar que apesar do desfasamento temporal entre os dois estudos, a organização dos SCI dos municípios não alterou de forma significativa nos últimos anos. Continuando a análise aos resultados obtidos na questão 10 (“*quais são as áreas que integram os SCI dos municípios para além das exigidas no POCAL*”) verifica-se que também as áreas dos recursos humanos (66,67%) e a área da receita (61,11%) apresentam um peso considerável nas respostas obtidas. De seguida temos, com menor frequência de resposta, as áreas de contabilidade de custos (33,33%), de controlo de sistemas de informação (16,67%) e prevenção de corrupção (5,56%).

Por fim, por forma a perceber-se o estado atual dos SCI dos municípios, na questão 11, perguntamos aos ROC “*qual a principal deficiência ao nível dos SCI dos municípios*”. Assim, após a análise das respostas obtidas na Tabela 18, conclui-se que 37,84% dos inquiridos consideram que a falta de monitorização dos procedimentos de controlo previstos no SCI, é a principal deficiência dos SCI dos municípios portugueses, sendo que esta foi a problemática onde foram obtidas um maior número de respostas. No entanto, tal como referido anteriormente, o SCI carece de adaptação às mudanças com que as entidades se deparam, sendo que esta monitorização é um mecanismo fulcral para que as entidades consigam perceber as alterações que se mostrem necessárias. Desta forma, sendo este fator apontado como a principal deficiência dos SCI dos municípios portugueses, poderá estar a ser colocada em causa a qualidade dos SCI destes.

Tabela 18 - Frequências absolutas e relativas da questão 11

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Cumulativa
Válido	Falta de segregação de funções	2	5,41%	5,41%	5,41%
	Falta de controlo de áreas chave para além das obrigatórias	11	29,73%	29,73%	35,14%
	Falta de monitorização dos procedimentos de controlo previstos no SCI	14	37,84%	37,84%	72,97%
	Falta de revisão dos SCI ao longo do tempo	8	21,62%	21,62%	94,59%
	Outro	2	5,41%	5,41%	100,00%
	Total	37	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaboração própria

Porém, analisando ainda a Tabela 18, depreende-se que também a falta de controlo de áreas chave para além das obrigatórias é um dos fatores considerados com maior frequência pelos inquiridos, representando 29,73% das respostas obtidas. De notar que, na análise realizada anteriormente à questão 9 verificou-se que 51,35% dos ROC afirmam que os municípios não têm previsto nos seus SCI, outras áreas para além das obrigatórias previstas no POCAL. Continuando a análise à Tabela 18, verifica-se que 21,62% dos inquiridos considera a falta de revisão dos SCI ao longo do tempo e 5,41% dos inquiridos considera a falta de segregação de funções, as principais deficiências dos SCI dos municípios. Por fim, apenas dois (5,41%) dos inquiridos considera outro fator que não as opções referidas no questionário, nomeadamente a *“não aplicação dos controlos, apesar de estarem previstos na NCI”* e a *“falta de perceção da relevância do SCI por parte dos dirigentes, não existindo qualquer foco por parte dos responsáveis políticos”*.

Em suma, relativamente à primeira subquestão de investigação, os resultados explicados anteriormente refletem algumas fragilidades, nomeadamente o facto de ainda existirem municípios que não cumprem os pressupostos e métodos obrigatórios previstos no POCAL e a falta de monitorização dos procedimentos. Para além disso, há evidência que existe uma percentagem significativa de municípios que não têm previsto no seus SCI outras áreas para além das referidas no POCAL, o que poderá comprometer o desempenho eficiente e íntegro das atividades previstas noutras áreas que não as previstas no POCAL, mas igualmente importantes.

4.2. Perceção das alterações/adaptações a realizar aos SCI dos municípios

Terminada a análise das questões 8 a 11, apresenta-se seguidamente os resultados relativamente às questões 12 a 16, de forma a perceber-se as opiniões dos inquiridos das alterações/adaptações que são necessárias realizar aos SCI, tendo por base a adoção do SNC-AP e a evolução das tecnologias.

Desta forma, iniciou-se colocando a seguinte questão: *“considera que o SCI definido de acordo com o POCAL necessita de ser ajustado?”* As respostas obtidas estão apresentadas na Tabela 19.

Tabela 19 - Frequências absolutas e relativas da questão 12

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem Cumulativa
Válido	Sim	35	94,59%	94,59%	94,59%
	Não	2	5,41%	5,41%	100,00%
	Total	37	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaboração própria

Analisando a Tabela 19, verifica-se que 94,59% dos inquiridos são da opinião que os pressupostos previstos no POCAL necessitam de ser ajustados e apenas 5,41% dos inquiridos são de opinião que não necessitam de ser ajustados. Desta forma, os resultados evidenciam o que é defendido no enquadramento teórico.

Seguidamente, aos ROC que responderam afirmativamente a esta questão (questão 12), foi solicitado que se pronunciassem relativamente ao motivo por trás deste ajustamento dos SCI (questão 13), obtendo-se os resultados apresentados na Tabela 20.

Tabela 20 - Frequências absolutas e relativas da questão 13

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem cumulativa
Válido	Das alterações nas políticas contabilísticas introduzidas pelo SNC-AP	4	11,43%	11,43%	11,43%
	Da evolução da desmaterialização dos processos e procedimentos	6	17,14%	17,14%	28,57%
	De ambos	25	71,43%	71,43%	100,00%
	Total	35	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaboração própria

Da análise da Tabela 20, conclui-se que 17,14% dos inquiridos considera que o SCI previsto no POCAL necessita de ser ajustado devido à evolução da desmaterialização dos processos e procedimentos dos municípios e 11,43% devido às alterações nas políticas contabilísticas introduzidas pelo SNC-AP. Porém, verifica-se que a grande maioria dos inquiridos, nomeadamente 71,43%, consideram que o SCI previsto no POCAL carece de ser ajustado por ambas as razões suprarreferidas.

Relativamente à questão 14, foi questionado aos ROC “*quais as principais áreas que necessitam de ser ajustadas nos SCI, após a entrada em vigor do SNC-AP*”. As respostas obtidas a esta questão estão apresentadas na Tabela 21.

Tabela 21 - Frequências absolutas e relativas da questão 14

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem cumulativa
Meios Financeiros Líquidos	Sim	3	8,57%	8,57%	8,57%
	Não	32	91,43%	91,43%	100,00%
		35	100,00%	100,00%	100,00%
Terceiros	Sim	9	25,71%	25,71%	25,71%
	Não	26	74,29%	74,29%	100,00%
		35	100,00%	100,00%	100,00%
Recursos Humanos	Sim	4	11,43%	11,43%	11,43%
	Não	31	88,57%	88,57%	100,00%
		35	100,00%	100,00%	100,00%
Inventários	Não	7	20,00%	20,00%	20,00%
	Sim	28	80,00%	80,00%	80,00%
		35	100,00%	100,00%	100,00%
Investimentos	Sim	24	68,57%	68,57%	68,57%
	Não	11	31,43%	31,43%	100,00%
		35	100,00%	100,00%	100,00%
Contabilidade de Gestão	Sim	28	80,00 %	80,00%	80,00%
	Não	7	20,00%	20,00%	100,00%
		35	100,00%	100,00%	100,00%
Sistemas de Informação	Sim	20	57,14%	57,11%	57,11%
	Não	15	42,86%	42,86%	100,00%
		35	100,00%	100,00%	100,00%
Outro	Sim	1	2,86%	2,86%	2,86%
	Não	34	97,14%	97,14%	100,00%
		35	100,00%	100,00%	100,00%

N.º de casos válidos: 35

Fonte: Elaboração própria

Após a análise das respostas obtidas apresentadas na Tabela 21, verifica-se que a área da contabilidade de gestão (80,00%) e dos investimentos (68,57%), obtiveram um maior número de respostas por parte dos ROC. Estes resultados eram espectáveis, uma vez que tal como referido no enquadramento teórico, com a entrada em vigor do SNC-AP

os municípios passaram a ter de cumprir os requisitos previstos na NCP específica para a contabilidade de gestão (NCP 27), acrescentando o tratamento dos rendimentos à contabilidade de custos prevista no POCAL. Também os resultados obtidos relativamente à área dos investimentos vão de encontro às conclusões retiradas por Rosa (2017), que aponta a alteração do critério valorimétrico para a mensuração dos ativos, como uma das grandes diferenças entre os dois normativos contabilísticos. De seguida com 57,14% temos a área dos sistemas de informação e depois com menor frequência de resposta as áreas das contas de terceiros (25,71%), de inventários (20,00%), de recursos humanos (11,43%), de meios financeiros líquidos (8,57%) e da contabilidade orçamental (2,86%).

No que concerne à questão 15, questionou-se os ROC se consideravam que “*com a entrada em vigor do SNC-AP os municípios têm vindo a adaptar os seus SCI*”, sendo os resultados obtidos apresentados na Tabela 22.

Tabela 22 - Frequências absolutas e relativas da questão 15

		Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem cumulativa
Válido	Sim	16	43,24%	43,24%	43,24%
	Não	21	56,76%	56,76%	100,00%
	Total	37	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaboração própria

Analisando a Tabela 22, constata-se que a maioria dos ROC inquiridos (56,76%) são da opinião que os municípios não têm vindo a adaptar os seus SCI após a entrada em vigor do SNC-AP, tendo por base a amostra utilizada. Não obstante, é de notar que apesar da adoção do SNC-AP para os municípios ter passado a ser de carácter obrigatório apenas a 1 de janeiro de 2020 e à data da presente investigação ainda não havia decorrido um período significativo da sua implementação, 43,24% dos inquiridos afirma que os municípios já estão a adaptar os seus SCI, o que poderá evidenciar uma crescente preocupação com esta temática.

Para uma análise mais aprofundada, aos ROC que responderam negativamente à questão 15, foi questionado qual o motivo principal que consideram estar na origem da não adaptação dos SCI após a entrada em vigor do SNC-AP (questão 16). Desta forma, analisando as respostas obtidas através da Tabela 23, conclui-se que a maioria dos

inquiridos (76,19%) consideram que as entidades ainda se encontram numa fase de adaptação ao SNC-AP, pelo que a revisão dos SCI, não são uma prioridade.

Tabela 23 - Frequências absolutas e relativas da questão 16

	Frequência	Percentagem	Percentagem Válida	Percentagem cumulativa
Válido				
As entidades não têm recursos técnicos para efetuarem a adaptação dos SCI	4	19,05%	19,05%	19,05%
As entidades não consideram que seja necessário ajustar os SCI atuais	1	4,76%	4,76%	23,81%
As entidades encontram-se numa fase de adaptação ao SNC-AP, pelo que a revisão dos SCI, não são uma prioridade	16	76,19%	76,19%	100,00%
Total	21	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Elaboração própria

Porém, depreende-se ainda, da análise da Tabela 23, que também o facto de as entidades não terem recursos técnicos para efetuarem a adaptação dos SCI é um dos fatores selecionados pelos inquiridos, representando 19,05% das respostas obtidas. Por fim, verifica-se que apenas 4,76% dos inquiridos considera que o motivo da não adaptação dos SCI pelos municípios, se deve ao facto das entidades não considerarem ser necessário ajustar os SCI que têm atualmente.

Em suma, respondendo à segunda questão de investigação, verifica-se que a maioria dos ROC considera que os pressupostos previstos no POCAL encontram-se desadequados ao contexto atual e, como tal, necessitam de ser ajustados. Acresce referir que, é verificado que com a adoção do SNC-AP e, conseqüentemente, as alterações das políticas contabilísticas, é necessário os municípios procederem à adaptação dos seus SCI nas várias áreas, mas principalmente na área da contabilidade de gestão e na área dos investimentos (ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, propriedade de investimento, entre outros). Para além disto, há evidência da necessidade de revisão dos procedimentos relativos aos sistemas de informação, na medida em que uma percentagem significativa

dos ROC são da opinião que a adoção do SNC-AP implicará um ajustamento dos SCI dos municípios nesta área.

Por fim, na última parte do questionário, de forma a validar os resultados esperados e as respostas obtidas e complementar a nossa análise, foram colocadas algumas afirmações aos ROC, para as quais se solicitou que os mesmos indicassem o seu grau de concordância. Na Tabela 24 encontram-se explanados os resultados obtidos, fazendo uma associação dos pontos 4 e 5 da escala de *Likert*.

Tabela 24 - Frequências absolutas e relativas da questão 17

Questão	Frequência					Porcentagem				
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Afirmção 1	0	5	4	17	11	0,00%	13,51%	10,81%	45,95%	29,73%
Afirmção 2	0	3	9	16	9	0,00%	8,11%	24,32%	43,25%	24,32%
Afirmção 3	0	3	5	10	19	0,00%	8,11%	13,51%	27,03%	51,35%
Afirmção 4	0	1	1	18	17	0,00%	2,70%	2,70%	48,65%	45,95%
Afirmção 5	1	4	4	13	15	2,70%	10,81%	10,81%	35,14%	40,54%
Afirmção 6	0	1	6	15	15	0,00%	2,70%	16,22%	40,54%	40,54%

Fonte: Elaboração própria

Analisando os dados relativos à afirmação 1 (*“de forma geral, os Sistemas de Controlo Interno adotados pelo Municípios, encontram-se obsoletos e desadequados às necessidades atuais”*), constata-se que uma parte significativa dos ROC (75,68%) concordam total ou parcialmente que os SCI adotados pelos municípios, se encontram obsoletos e desadequados às necessidades atuais. Contrariamente, 13,51% dos ROC discorda com a afirmação.

No que concerne à segunda afirmação (*“apesar do ponto 2.9 do POCAL não ter sido revogado pelo SNC-AP, em virtude da evolução dos processos internos e externos dos Municípios, os procedimentos contidos no POCAL demonstram estar desatualizados tendo em consideração a realidade atual”*), verifica-se que os resultados obtidos vão de encontro aos referidos anteriormente para a afirmação 1, uma vez que também nesta afirmação verifica-se que a maioria dos ROC (67,57%) apresentam um grau de concordância total ou parcial, com a afirmação. Importa frisar, mais uma vez, que o SCI deve ser dinâmico, adaptando-se às necessidades da entidade em determinado momento. Contrariamente 8,11% dos ROC discorda com esta afirmação.

Relativamente à terceira afirmação (*o ponto 2.9 do POCAL deveria ter sido revogado e definidos no SNC-AP novos procedimentos adequados às necessidades atuais*), conclui-se que a maioria dos ROC (78,38%) concordam totalmente ou parcialmente que o ponto 2.9. do POCAL também deveria ter sido revogado e definidos no SNC-AP novos procedimentos de controlo interno, indo de encontro mais uma vez aos resultados obtidos para as afirmações anteriores.

No que diz respeito à afirmação 4 (*“a evolução do conceito de desmaterialização de processos, obriga a uma revisão dos procedimentos de controlo interno dos Municípios, uma vez que os previstos no POCAL estão definidos tendo em consideração a realidade aquando da sua publicação, em 1999”*), conclui-se que 94,60% dos inquiridos, apresentam um grau de concordância positivo com esta afirmação, refletindo o aumento da presença do conceito de desmaterialização atualmente nos municípios portugueses. Perante o exposto, verifica-se que os resultados obtidos vão de encontro ao referido no enquadramento teórico, evidenciando a necessidade que os próprios municípios sentem de direcionar as suas estratégias de desenvolvimento tecnológico para a desmaterialização dos seus processos (Guedes et.al.,2009).

Relativamente à quinta afirmação (*“as alterações ao nível das políticas contabilísticas de reconhecimento e mensuração previstas no SNC-AP - como por exemplo dos ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, acordos de concessão, provisões, entre outros - pressupõe a revisão dos procedimentos previstos nos Sistemas de Controlo Interno dos Municípios, de forma a salvaguardar os ativos e garantir a fiabilidade da informação financeira produzida”*), conclui-se que 75,68% apresentam um grau de concordância positivo (concordo ou concordo totalmente) com a afirmação referida, indo de encontro à opinião de Monteiro (2016) que identifica como um dos principais desafios do SNC-AP, a definição de mecanismos adicionais aos SCI que permitam monitorizar o novo processo contabilístico e fluxo das transações, garantindo que a informação produzida é fiável. Contrariamente, 10,81% dos ROC discordam parcialmente com a afirmação e 2,70% discordam totalmente.

Por fim, relativamente à sexta afirmação (*“o redesenho da arquitetura dos sistemas de informação, em virtude da adaptação ao novo sistema de normalização contabilística origina uma necessidade de reajustar os procedimentos de controlo interno dos mesmos”*), perante os dados obtidos pode-se assumir que 81,08% dos ROC concordam total ou parcialmente com a afirmação, resultado este que também já era expectável, uma vez que face à entrada em vigor do SNC-AP houve necessidade de adaptar os sistemas de

informação da área da contabilidade. Importa lembrar que também Pomirkovana (2008), refere que a revisão dos sistemas de informação utilizados nas entidades é um dos procedimentos necessários realizar nesta transição.

Por forma a complementar a análise efetuada, na Tabela 25 apresentamos os resultados das medidas de localização e tendência central, média e moda, assim como indicação dos limites mínimo e máximo e o cálculo do desvio-padrão.

Tabela 25 - Análise estatística da questão 17

		Afirmção 1	Afirmção 2	Afirmção 3	Afirmção 4	Afirmção 5	Afirmção 6
N	Válido	37	37	37	37	37	37
	Falta	0	0	0	0	0	0
Média		3,92	3,84	4,22	4,38	4,00	4,19
Moda		4	4	5	4	5	4 ^a
Desvio padrão		,983	,898	,976	,681	1,106	,811
Mínimo		2	2	2	2	1	2
Máximo		5	5	5	5	5	5

a. Existe mais que um valor. É apresentado o menor valor.

Fonte: Elaboração própria

Assim, de acordo com a Tabela 25, conclui-se que a afirmação que apresenta uma maior média é a afirmação 4 (média = 4,38), aproximando-se do grau de concordância “*concordo totalmente*”. Por sua vez, as afirmações 3 e 5 apresentam a maior moda (moda= 5) que corresponde ao nível “*concordo totalmente*”. Já a afirmação 6, apresenta o mesmo número de respostas para os graus de concordância 4 e 5. Importa referir que para todas as afirmações foram obtidas respostas para o nível máximo disponível. Contrariamente, apenas para a afirmação 5, foram obtidas respostas para o nível 1, que corresponde ao grau “*discordo totalmente*”. Por último, relativamente à análise do desvio padrão, a afirmação que apresenta uma menor dispersão dos dados é a afirmação 4 (desvio padrão = 0,681) e a afirmação que apresenta uma maior dispersão dos dados é a afirmação 5 (desvio padrão = 1,106).

Perante estes resultados, nomeadamente pelos resultados obtidos nas afirmações 1, 2 e 4, verifica-se que os revisores que fizeram parte da nossa amostra, são da opinião que os SCI adotados pelos municípios se encontram desadequados às necessidades atuais. Tal como referido anteriormente, os SCI devem ser adaptados às necessidades sentidas, de forma a garantir a sua implementação em plenitude. Apesar da afirmação 2 ser a que

apresenta uma menor média (3,84), o valor da mesma aproxima-se do nível 4, que corresponde a “*concordo*”. Para além disso, esta afirmação apresenta uma moda de valor 4. Desta forma, estes resultados vêm suportar a ideia prevista na afirmação 3. Complementarmente, analisando os resultados obtidos para a afirmação 3, verifica-se que foi obtida uma média de 4,22 e uma moda de 5, valores estes que vão de encontro a esta conclusão.

Para além do exposto, os resultados obtidos para a afirmação 5, permitem suportar a ideia de que as alterações ao nível das políticas contabilísticas de reconhecimento e mensuração previstas no SNC-AP, pressupõe a revisão dos SCI dos municípios, uma vez que apesar desta afirmação ser a única que apresenta um mínimo de nível 1 e como tal exibe uma maior dispersão dos dados, apresenta uma média de 4 e uma moda de 5.

Por fim, no que concerne à afirmação 6, os resultados obtidos (média de 4,19) permitem suportar a ideia de que a adaptação dos sistemas de informação ao SNC-AP irá implicar o ajustamento dos procedimentos de controlo interno dos mesmos.

5. Conclusões

A crescente preocupação com a obtenção de informação fiável e transparente tem contribuído para o aumento da importância dada aos SCI, sendo que o setor público não é exceção. Efetivamente, um SCI quando bem implementado, para além de contribuir diretamente para a diminuição e deteção de irregularidades e fraudes, potencia o alcance dos objetivos da entidade, na medida em que através da deteção prematura de eventuais irregularidades ou fraudes, é possível impedir a existência das mesmas, ou no caso de existirem, efetuar as devidas correções atempadamente, evitando um impacto negativo no desempenho da entidade.

Não obstante, por muito bom que seja um SCI, para que os resultados do mesmo sejam verificados é necessário manter uma monitorização e revisão do SCI ao longo do tempo. Recordando o referenciado no enquadramento teórico, um SCI necessita de ser constantemente adaptado às mudanças com que as entidades se deparam.

Neste contexto, com a entrada em vigor do SNC-AP, obrigatória para os municípios portugueses a 1 de janeiro de 2020, o objetivo primordial deste estudo prendeu-se à análise do efeito da adoção do SNC-AP no controlo interno dos municípios portugueses, tendo em consideração a realidade atual. Para tal, procurou-se aferir a perceção dos ROC relativamente ao estado atual dos SCI dos municípios portugueses e ao impacto esperado da introdução do SNC-AP nos SCI, tendo em consideração as exigências da sociedade atual.

Tendo por base a revisão legislativa efetuada, conclui-se que apesar do SNC-AP revogar maior parte do POCAL, o ponto 2.9. referente ao CI não é revogado, mantendo-se a obrigatoriedade de assegurar os requisitos nele previstos. No entanto, o artigo 9.º do SNC-AP acrescenta a ideia de que o SCI tem por base sistemas adequados de gestão de risco, de informação e de comunicação, para além de um processo de monitorização que garanta a adequação e eficácia nas várias áreas. Tal ideia, permite demonstrar uma aproximação ao *framework* do COSO. Paralelamente a isto, as alterações das políticas de mensuração e reconhecimento, assim como a alteração de critérios e de denominações, previstas no SNC-AP, torna necessário proceder a adaptações nos SCI existentes. Para além disto, e apesar da entrada em vigor do SNC-AP reforçar o controlo das aplicações e do ambiente informático, previsto no artigo 9.º do SNC-AP, o diploma não menciona adaptações dos procedimentos previstos nesta matéria, apesar da evolução das TI, que

contribuem para um destaque da desmaterialização e conseqüente aumento da dependência dos sistemas de informação.

Relativamente ao estado atual dos SCI (1.º subquestão de investigação), a realização do estudo exploratório evidencia algumas fragilidades, uma vez que de acordo com os ROC inquiridos, para além de existirem municípios que não cumprem os pressupostos obrigatórios previstos no POCAL, a falta de monitorização dos procedimentos é indicada como a principal deficiência dos SCI dos municípios, o que representa uma forte limitação à eficácia dos mesmos.

No que se refere à perceção dos ROC relativamente às alterações a fazer aos SCI dos municípios (2.º subquestão de investigação), conclui-se que a maioria dos inquiridos considera que os pressupostos previstos no POCAL, apesar de continuarem em vigor, encontram-se desadequados ao contexto atual e, como tal, necessitam de ser reformulados. Para além disso, verifica-se que com a adoção do SNC-AP e conseqüentes alterações das políticas contabilísticas, é necessário os municípios procederem à revisão dos seus SCI nas várias áreas, mas principalmente no que concerne à contabilidade de gestão e à área dos investimentos. Ao mesmo tempo, a revisão dos procedimentos relativos aos sistemas de informação representa uma grande relevância, na medida em que a maioria dos inquiridos são da opinião que a adaptação dos sistemas de informação ao SNC-AP irá implicar o ajustamento dos procedimentos de controlo interno dos mesmos. Importa salientar que, em conseqüência da atual dependência dos sistemas de informação, o controlo destes torna-se cada vez mais uma área chave nos SCI dos municípios.

Em suma, a análise dos resultados permitiu-nos concluir que a falta de monitorização e conseqüentes adaptações, são as principais fragilidades dos SCI atualmente, sendo que com a entrada vigor de um novo sistema contabilístico e com as lacunas identificadas na legislação no que refere aos SCI, esta adaptação é claramente um fator crucial e urgente. Em nosso entendimento, os resultados obtidos com a realização deste estudo poderão ser notados como um incentivo para os municípios alterarem e adaptarem os seus SCI. Importa referir que na opinião dos ROC inquiridos, o principal motivo da falta de adaptação dos SCI após a adoção do SNC-AP, prende-se com o facto de as entidades ainda se encontrarem numa fase de adaptação ao SNC-AP, o que leva a que a revisão dos SCI, não seja, para estas, uma prioridade. Neste contexto e tendo em consideração a importância de um SCI para qualquer entidade, a sensibilização dos municípios para esta temática torna-se ainda mais pertinente.

Em termos de limitações, destacam-se alguns constrangimentos relacionados com a ausência de informação e estudos anteriores, claramente relacionado com o facto de à data da presente investigação ainda não existir um período significativo de implementação do SNC-AP nos municípios portugueses. A opção de utilizar um questionário composto por um número reduzido de questões, de forma a facilitar o seu preenchimento, também representa uma limitação. Para além disso, outra limitação relacionada com o uso do questionário é o facto de este restringir a opinião do inquirido, impedindo que expresse a sua opinião para além das matérias abordadas nas questões colocadas.

Neste contexto, as limitações mencionadas levam-nos a apontar algumas vertentes que seria interessante considerar-se em trabalhos futuros. Assim, seria interessante aferir as razões subjacentes ao facto de não se considerarem as alterações ao SCI prioritárias. Acresce também, a importância de se diversificar a metodologia de estudo, por exemplo, através de um estudo de caso, avaliando eventualmente o impacto dos vários procedimentos previstos no SCI, no desempenho da entidade.

Referências Bibliográficas

- Carmo, H., & Ferreira, M. (2008). *Metodologia da Investigação—Guia para Auto-aprendizagem*. (2nd ed.). Lisboa: Universidade Aberta.
- Chorafas, D. N. (2001). *Implementing and auditing the internal control system*. Palgrave.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2013). *Internal control: Integrated framework*. Executive Summary.
- Correia, J. I. P. (2018). *Os Sistemas de Controlo Interno e as Autarquias: estudo de caso: juntas de freguesia do distrito do Porto*. [Dissertação de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto. <http://hdl.handle.net/10400.22/12577>
- Costa, J. M. de. S. (2018). *Norma de controlo interno no âmbito do SNC-AP do Município da Covilhã*. [Trabalho de projeto de mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra]. Repositório Comum. <http://hdl.handle.net/10400.26/27811>
- Davenport, T. H. (1993). *Process innovation: reengineering work through information technology*. Boston: Harvard Business School.
- Davis, J. T., Hadley, J., & Davis, H. (2015). Paperless Processes: survey of CPA Firms in a smaller market regarding obstacles, challenges and benefits of implementation. *International Journal of The Academic Business World*, 9(1). 49-59.
- Dias, M. I. C. (1994). *O inquérito por questionário: problemas teóricos e metodológicos gerais*. Porto: Faculdade de Letras da Universidade do Porto
- Fernandes, C. L. (2010). *O sistema de controlo interno nos municípios portugueses: o caso da camara municipal de Ansião*. [Relatório de estágio de mestrado, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra]. Repositório Científico da Universidade de Coimbra. <http://hdl.handle.net/10316/14614>
- Guedes, V., Santos, C., & Ferreira, A. (2009). *Controlo Interno: Impacto das Novas Tecnologias na Desmaterialização de Processos*. [Paper presentation]. XV Congreso AECA: Decidir en época de crisis: transparencia y responsabilidad, Valladolid.

- Guedes, V. L. S. (2010). *Controlo interno: impacto das tecnologias de informação nos municípios*. [Dissertação de mestrado, Universidade de Aveiro]. Repositório Institucional da Universidade de Aveiro. <http://hdl.handle.net/10773/3528>
- Ghiglione, R., & Matalon, B. (1978). *Les enquetes sociologiques: theories et pratique*. França, Armand Colin. (Edição portuguesa: *O inquérito: teoria e prática*. (4th ed.). Oeiras – Portugal, Celta editora.
- Gomes, E. (2014). A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria. *Revisores e Auditores*, 64, 8-31.
- Huang, X. (2018, September 21-23). *The Party ' s Inspection and the Analysis of Effectiveness of Internal Control in Public Colleges and Universities*. [Paper presentation]. 2018 8th International Conference on Management, Education and Information, Shenyang.
- Inácio, H. C. (2014). *Controlo Interno: Enquadramento teórico e aplicação prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- International Organization of Supreme Audit Institutions. (2004). *INTOSAI GOV 9100 Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*. Internal Control Standards Committee.
- Marconi, M. D. A & . Lakatos, E. M. (2003). *Fundamentos de metodologia científica*. (5th ed.). São Paulo: Atlas.
- Monteiro, A. (2016). Os desafios do SNC-AP. *Revisores e Auditores*, 72, 42-47.
- Morais, G. Martins, I. (2013). *Auditoria Financeira – Função e Processo*. Lisboa: Áreas Editora.
- Morgan, J. (2020). A Virus Makes Paperless Fund Administration Go Viral. *Benefits Magazine*. 57(9), 28-33.
- Orantes-Jimenez, S. D., Zavala-Galindo, A., & Vazquez-Alvarez, G. (2015). Paperless Office: a new proposal for organizations. *Systemics, Cybernetics and Informatics*, 13(3), 47-55.

- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2018). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e serviços Relacionados. Parte I.*
- Pomirkovana, Y. (2018). *Perceções sobre a mudança do POCAL para o SNC-AP na Câmara Municipal do Porto.* [Dissertação de mestrado, Universidade do Minho]. Repositório Institucional da Universidade do Minho. <http://hdl.handle.net/1822/57836>
- Proença, M. L. L. (2012). *Desmaterialização na administração pública.* [Trabalho de projeto de mestrado, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa]. Repositório da Universidade de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.5/4673>
- Rosa, S. (2017). A transição de POCAL para SNC-AP e impacto no Relato Financeiro das Autarquias Locais. *Revisores e Auditores*, 78, 29-53.
- Tribunal de Contas. (2016). *Auditoria n.º 13/2016, 2.ª S, Auditoria à implementação do SNC-AP, Relatório Intercalar.* Lisboa: Tribunal de Contas
- Tribunal de Contas. (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos.* Lisboa: Tribunal de Contas.
- Valente, L. S. P. (2014). *O contributo para um sistema de controlo interno em uma entidade do setor não lucrativo: estudo de um caso de uma IPSS.* [Dissertação de mestrado, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra]. Repositório Científico da Universidade de Coimbra. <http://hdl.handle.net/10316/26634>

Legislação

- Decreto-Lei n.º 84/2019 da Presidência do Conselho de Ministros. (2019). Diário da República: I série, n.º 122. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/84/2019/06/28/p/dre>
- Decreto-Lei n.º 33/2018 da Presidência do Conselho de Ministros. (2018). Diário da República: I série, n.º 93. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/33/2018/05/15/p/dre/pt/html>
- Decreto-Lei n.º 85/2016 da Economia. (2016). Diário da República: I série, n.º 243. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/85/2016/12/21/p/dre/pt/html>

- Decreto-Lei n.º 192/2015 do Ministério das Finanças. (2015). Diário da República: I série, n.º 178. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/192/2015/09/11/p/dre/pt/html>
- Decreto-Lei n.º 134/2012 do Ministério das Finanças. (2012). Diário da República: I série, n.º 125. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/134/2012/06/29/p/dre/pt/html>
- Decreto-Lei n.º 12/2002 do Ministério das Finanças. (2002). Diário da República: I série-A, n.º 21. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/12/2002/01/25/p/dre/pt/html>
- Decreto-Lei n.º 54-A/1999 do Ministério do Equipamento, do Planeamento e da Administração do Território. (1999). Diário da República: I série-A, n.º 44. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/54-a/1999/02/22/p/dre/pt/html>
- Decreto-Lei n.º 166/1998 do Ministério das Finanças. (1998). Diário da República: I série-A, n.º 144. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/166/1998/06/25/p/dre/pt/html>
- Decreto-Lei n.º 232/1997 do Ministério das Finanças. (1997). Diário da República: I série-A, n.º 203. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/232/1997/09/03/p/dre/pt/html>
- Lei n.º 151/2015 da Assembleia da República. (2015). Diário da República: I série, n.º 178. <https://data.dre.pt/eli/lei/151/2015/09/11/p/dre/pt/html>
- Lei n.º 98/97 da Assembleia da República. (1997). Diário da República: I série-A, n.º 196. <https://data.dre.pt/eli/lei/98/1997/08/26/p/dre/pt/html>
- Portaria n.º 898/2000 do Ministério das Finanças e da Saúde. (2000). Diário da República: I série-B, n.º 225. <https://data.dre.pt/eli/port/898/2000/09/28/p/dre/pt/html>
- Portaria n.º 794/2000 do Ministério das Finanças e da Educação. (2000). Diário da República: I série-B, n.º 218. <https://data.dre.pt/eli/port/794/2000/09/20/p/dre/pt/html>

Apêndices

Apêndice 1: Questionário

Impacto do SNC-AP no Controlo Interno dos Municípios Portugueses

O presente questionário realiza-se no âmbito de uma dissertação de mestrado em contabilidade, ramo auditoria, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

O objetivo do mesmo é o de perceber o impacto da entrada em vigor do novo Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) no Controlo Interno dos municípios portugueses. Desta forma, pretende-se com este questionário recolher opiniões de profissionais diretamente envolvidos com a área em estudo, de forma a responder à questão de investigação em análise.

A sua colaboração neste estudo é fundamental para se atingir o objetivo pretendido, pelo que o convidamos a participar, agradecendo o seu importante contributo. O tempo previsto para a realização do questionário não excede os 5 minutos.

O questionário é anónimo e está assegurado o cumprimento do previsto no Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados. Os dados recolhidos são confidenciais, sendo exclusivamente utilizados para a investigação em causa.

Parte I: Caracterização do inquirido

1. Género *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Feminino
- Masculino

2. Grupo Etário *

Por favor, selecione **apenas uma** das seguintes opções:

- Até 25 anos
- Entre 26 e 35 anos
- Entre 36 e 45 anos
- Entre 46 e 55 anos
- Mais de 55 anos

3. Habilitações literárias *

Por favor, selecione **apenas uma** das seguintes opções:

- Nível inferior ao 12.º ano (nível 1 e nível 2)
- Secundário (12.º ano, nível 3)
- Curso tecnológico/ profissional (nível 4)
- Curso de especialização tecnológica (nível 5)
- Licenciatura, pós graduação ou bacharelato (nível 6)
- Mestrado (nível 7)
- Doutoramento (nível 8)

4. Anos de experiência profissional *

Por favor, selecione **apenas uma** das seguintes opções:

- Até 5 anos
- Entre 5 e 10 anos
- Entre 10 e 15 anos
- Entre 15 e 20 anos
- Mais de 20 anos

5. Qual a função que desempenha no exercício da sua atividade profissional? *

Por favor, selecione **apenas uma** das seguintes opções:

- Revisor Oficial de Contas a título individual
- Revisor oficial de Contas como sócio de uma SROC
- Revisor Oficial de Contas sob contrato de prestação de serviços como ROC ou SROC
- Outro: _____

6. Qual a localização geográfica da sede da entidade para a qual exerce funções? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Aveiro
- Beja
- Braga
- Bragança
- Castelo Branco
- Coimbra
- Évora
- Faro
- Guarda
- Leiria
- Lisboa
- Portalegre
- Porto
- Santarém
- Setúbal
- Viana do Castelo
- Vila Real
- Viseu
- Região Autónoma da Madeira
- Região Autónoma dos Açores

7. No exercício da sua atividade profissional trabalha/trabalhou com Municípios? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

Parte II: O Sistema de Controlo Interno nos Municípios Portugueses

8. Da sua experiência, de forma geral, os Municípios têm Sistemas de Controlo Interno que garantem o cumprimento dos pressupostos obrigatórios previstos no POCAL (ponto 2.9)? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

9. Para além das quatro áreas obrigatórias previstas no POCAL (contas de terceiros, existências, disponibilidades, imobilizado), os Municípios têm previstos nos seus Sistemas de Controlo Interno procedimentos para outras áreas? *

Por favor, seleccione **apenas uma** das seguintes opções:

- Sim
- Não

10. Se respondeu “Sim” na questão anterior, qual/quais são essas áreas? *

Por favor, seleccione **todas** as que se aplicam:

- Aquisição de bens e serviços
- Empreitadas de obras públicas
- Receita
- Contabilidade de Custos
- Gestão de recursos humanos
- Controlo de sistemas de informação
- Auditoria
- Outro: _____

11. Da sua experiência, quais as principais deficiências ao nível dos Sistemas de Controlo Interno dos Municípios? *

Por favor, selecione **apenas** uma das seguintes opções:

- Falta de segregação de funções
- Falta de controlo de áreas chave para além das obrigatórias
- Falta de monitorização dos procedimentos de controlo previstos no SCI
- Falta de revisão dos SCI ao longo do tempo
- Outro: _____

12. Considera que o Sistema de Controlo Interno definido de acordo com o POCAL necessita de ser ajustado? *

Por favor, selecione **apenas** uma das seguintes opções:

- Sim
- Não

13. Se respondeu “Sim” na questão anterior, considera que esse ajustamento é necessário principalmente por causa dos efeitos? *

Por favor, selecione **apenas** uma das seguintes opções:

- Das alterações nas políticas contabilísticas introduzidas pelo SNC-AP
- Da evolução da desmaterialização dos processos e procedimentos
- De ambos

14. Se respondeu “Sim” na questão 12, indique quais as principais áreas que necessitam de ser ajustadas nos Sistemas de Controlo Interno, após a entrada em vigor do SNC-AP *

Por favor, selecione **todas** as que se aplicam:

Meios Financeiros Líquidos

Terceiros

Recursos Humanos

Inventários

Investimentos

Contabilidade de Gestão

Sistemas de Informação

Outro: _____

15. Com a entrada em vigor do SNC-AP os Municípios têm vindo a adaptar os seus Sistemas de Controlo Interno? *

Por favor, selecione **apenas** uma das seguintes opções:

Sim

Não

16. Se respondeu “Sim” na questão anterior, indique qual o motivo principal que considera estar na origem desse facto: *

Por favor, selecione **apenas** uma das seguintes opções:

As entidades não têm recursos técnicos para efetuarem a adaptação dos Sistemas de Controlo Interno

As entidades não consideram que seja necessário ajustar os procedimentos de controlo interno atuais

As entidades ainda se encontram numa fase de adaptação ao novo sistema contabilístico, pelo que a revisão dos Sistemas de Controlo Interno, não são uma prioridade

Outro: _____

17. Indique o seu grau de concordância com as seguintes afirmações (1- Discordo totalmente; 2 - Discordo; 3 - Não concordo nem discordo; 4 - Concordo; 5 - Concordo totalmente): *

	1	2	3	4	5
1: De forma geral, os Sistemas de Controlo Interno adotados pelo Municípios, encontram-se obsoletos e desadequados às necessidades atuais.					
2: Apesar do ponto 2.9 do POCAL não ter sido revogado pelo SNC-AP, em virtude da evolução dos processos internos e externos dos Municípios, os procedimentos contidos no POCAL demonstram estar desatualizados tendo em consideração a realidade atual.					
3: O ponto 2.9 do POCAL deveria ter sido revogado e definidos no SNC-AP novos procedimentos adequados às necessidades atuais.					
4: A evolução do conceito de desmaterialização de processos, obriga a uma revisão dos procedimentos de controlo interno dos Municípios, uma vez que os previstos no POCAL estão definidos tendo em consideração a realidade aquando da sua publicação, em 1999.					
5: As alterações ao nível das políticas contabilísticas de reconhecimento e mensuração previstas no SNC-AP (como por exemplo dos ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, acordos de concessão, provisões, entre outros), pressupõe a revisão dos procedimentos previstos nos Sistemas de Controlo Interno dos Municípios, de forma a salvaguardar os ativos e garantir a fiabilidade da informação financeira produzida.					
6: O redesenho da arquitetura dos sistemas de informação, em virtude da adaptação ao novo sistema de normalização contabilística origina uma necessidade de reajustar os procedimentos de controlo interno dos mesmos.					

Agradecemos a sua colaboração!