



*Faculdade de Economia
da Universidade de Coimbra*

Mestrado em Contabilidade e Finanças

***A AUDITORIA INTERNA NOS MUNICÍPIOS
PORTUGUESES***

Anabela Maria Carreira da Costa

Coimbra

Novembro 2008

Mestrado em Contabilidade e Finanças

A AUDITORIA INTERNA NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

Anabela Maria Carreira da Costa

Dissertação apresentada para a obtenção do grau de mestre em Contabilidade e Finanças

Orientada por:

*Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge
Faculdade de Economia
da Universidade de Coimbra*

Coimbra

Novembro 2008

AGRADECIMENTOS

Esta Dissertação não representa apenas o resultado de extensas horas de estudo, reflexão e trabalho durante as diversas etapas que a constituem. É igualmente o culminar de um objectivo académico a que me propus e que não seria possível sem a ajuda de um número considerável de pessoas.

Agradeço aos meus filhos, Alexandre e Rodrigo, pela compreensão e ternura sempre manifestados apesar de alguma falta de atenção; e pela excitação e orgulho com que sempre reagiram aos resultados académicos da mãe ao longo destes últimos meses. Espero que o entusiasmo, seriedade e empenho que ponho no trabalho lhes possa servir de estímulo para fazerem mais e melhor.

Ao meu marido Paulo, acima de tudo pelo inestimável apoio familiar que preencheu as diversas falhas que fui tendo por força das circunstâncias, e pela paciência e compreensão reveladas ao longo destes meses.

À minha Mãe, pelo estímulo e apoio incondicional desde a primeira hora; pela grande amizade com que sempre me ouviu, e sensatez com que sempre me ajudou.

Estou especialmente agradecida à Professora Doutora Susana Margarida Faustino Jorge pela sua vasta perspicácia, conhecimento e sugestões transmitidas durante a elaboração da dissertação. Agradeço ainda, a sua hábil orientação, fundamentalmente, pela sua valiosa paciência incansável, o seu apoio na superação dos diversos obstáculos, correcção, compreensão perante as dificuldades e disponibilidade sempre demonstrada.

RESUMO

A crescente internacionalização e globalização da economia, o aumento da competitividade e as constantes alterações no ambiente de negócio, aumentou a importância das actividades de gestão de risco e governação, importância esta que se tem estendido às entidades da Administração Pública. Neste contexto de dinâmica e complexidade, que tem conduzido a reformas administrativas e financeiras nos municípios, a auditoria interna surge como um instrumento, alinhado com a estratégia municipal, que incorpora a gestão do risco no processo de auditoria, contribuindo para que este se torne mais eficaz, eficiente e fiável. Este processo tem contribuído também para melhorar a transparência da gestão municipal.

O objectivo desta dissertação foi analisar a existência e implementação de procedimentos e outros aspectos de auditoria interna pelos municípios portugueses, bem como a importância que lhes é atribuída. Partindo do enquadramento teórico e normativo da auditoria, com enfoque na auditoria interna e nas normas aplicáveis aos municípios em Portugal, elaborámos um questionário que foi enviado a todo o universo. A taxa de resposta obtida rondou os 27%.

Os resultados mostram que a maioria dos municípios analisados não dispõe de Serviço de Auditoria Interna (SAI) e, conseqüentemente, não implementa a maior parte dos procedimentos inquiridos. Não obstante, atribuímos genericamente elevada importância, considerando a possibilidade de os vir a implementar no futuro. Por outro lado, os aspectos que são mais objecto de auditoria interna relacionam-se com o Sistema de Controlo Interno (SCI).

Há um relacionamento positivo entre a dimensão do município e a existência de SAI, pelo que este predomina nos grandes municípios. Todavia, a existência de SAI é independente da implementação do SCI no município. Por outro lado, os resultados são inconclusivos no que respeita ao relacionamento entre a dimensão do município e os tipos de auditoria desenvolvidos internamente. A dimensão parece, contudo, determinar a implementação de algumas práticas do Relato de Auditoria Interna.

Conseqüentemente, o estudo mostra que os municípios portugueses ainda têm algum caminho a percorrer no que diz respeito ao desenvolvimento do seu modelo de auditoria interna.

Palavras-Chave: Auditoria Interna; Normas de Auditoria Interna; Portugal; Municípios.

ABSTRACT

The increasing economic internationalisation and globalisation, the competitiveness raising and the constant changing in the business environment, has intensified the importance given to activities relating to risk and governance management. This importance has been extended to Public Administration entities. Within this context of dynamics and complexity, which has led to financial and administrative reforms in municipalities, the internal auditing emerges as an instrument, aligned with the municipal strategy, incorporating risk management in the auditing process, making it more effective, efficient and reliable. This process has also contributed to improve transparency in municipal management.

The main purpose of this dissertation was analysing the existence and implementation of internal auditing procedures and other aspects within Portuguese municipalities, as well as assessing the importance they give to these issues. Starting from the auditing theoretical and normative framework, focusing on internal auditing and in standards possible to be applied to municipalities in Portugal, a questionnaire was prepared and sent to the universe in study. The answering rate was around 27%.

The main findings show that the majority of the analysed municipalities does not have an Internal Auditing Service (IAS); consequently, they do not implement the major part of the procedures that were questioned. Nevertheless, in general terms, these procedures are considered highly important, in the case of a possible future implementation. On the other hand, those issues more targeted by internal auditing relate to the Internal Control System (ICS).

There is a positive relationship between the municipality dimension and the existence of an IAS, so this predominates in larger municipalities. However, an IAS exists in a municipality regardless the ICS implementation. On the other hand, the results are inconclusive in what concerns the relationship between a municipality dimension and the types of auditing internally developed. Yet, dimension seems to determine the implementation of a few practices of Internal Auditing Reporting.

Consequently, this study shows that there is still a long way for Portuguese municipalities to run concerning the development of their internal auditing model.

Keywords: Internal Auditing; Internal Auditing Standards; Portugal; Municipalities.

ÍNDICE GERAL

ÍNDICE DE QUADROS	viii
ÍNDICE DE FIGURAS	x
GLOSSÁRIO DE SIGLAS	xi
INTRODUÇÃO	1
PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO	5
Capítulo 1 – Auditoria em diferentes perspectivas	6
1.1 – Conceitos de auditoria	6
1.1.1 – Controlo interno <i>versus</i> auditoria interna	6
1.1.2 – Auditoria interna <i>versus</i> auditoria externa	10
1.1.3 – Auditoria financeira <i>versus</i> auditoria de desempenho	15
1.1.4 – Auditoria do Sector Público <i>versus</i> auditoria do Sector Privado	19
1.2 – Evolução paradigmática da auditoria interna	21
1.3 – Auditoria interna municipal	26
1.3.1 – Processo actual	26
1.3.2 – Vantagens e utilidade	28
1.3.3 – Papel actual do auditor interno e do departamento de auditoria interna	32
1.3.4 – Relação entre a auditoria interna e a qualidade da informação financeira	36
Capítulo 2 – A auditoria nos municípios em Portugal	40
2.1 – Enquadramento legal	40
2.2 – Auditoria Externa	44
2.2.1 – Tribunal de Contas	44
2.2.2 – Inspecção-Geral de Finanças	48
2.2.3 – Inspecção-Geral da Administração do Território	50
2.3 – Auditoria Interna	52
2.3.1 – Aspectos gerais	52
2.3.2 – POCAL	53
2.3.3 – Sistema de Controlo Interno	56
2.4 – A auditoria no contexto da nova Lei Finanças Locais	59

Capítulo 3 – Normas de Auditoria para o Sector Público	64
3.1 – Normas Internacionais	64
3.1.1 – INTOSAI e IFAC	64
3.1.2 – IIA	68
3.2 – Normas Nacionais – OROC	75
PARTE II – ESTUDO EMPÍRICO	82
Capítulo 4 – Metodologia	83
4.1 – Enquadramento metodológico da dissertação	83
4.2 – Objectivo e questões de investigação	83
4.3 – Hipóteses de trabalho	84
4.4 – Recolha de dados	85
4.4.1 – Escolha das técnicas	85
4.4.2 – Construção do guião de entrevista e questionário	87
4.4.3 – Aplicação das técnicas	89
4.5 – Método de tratamento de dados	90
Capítulo 5 – Apresentação e análise dos resultados	92
5.1 – Caracterização da amostra	92
5.1.1 – Características gerais	92
5.1.2 – Caracterização do Serviço (Depº/Órgão) de Auditoria Interna	95
5.2 – Discussão dos resultados	100
5.2.1 – Análise Univariada	100
5.2.2 – Análise Bivariada	108
CONCLUSÃO	117
BIBLIOGRAFIA	120
LEGISLAÇÃO	126
SITES	128
APÊNDICES	130

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 –	Comparação entre auditoria externa e auditoria interna	11
Quadro 2 –	Evolução dos paradigmas da Auditoria Interna	24
Quadro 3 –	Modalidades de Controlo do TC	46
Quadro 4 –	Componentes do Controlo Interno	57
Quadro 5 –	Perímetro da consolidação versus âmbito da auditoria	60
Quadro 6 –	Normas Gerais, Execução e Relatório	66
Quadro 7 –	Código de Ética do IIA	70
Quadro 8 –	Principais Normas de Auditoria Interna e Práticas Recomendadas	72
Quadro 9 –	Auditoria às Demonstrações Financeiras da Administração Local	76
Quadro 10 –	Normas Técnicas de Revisão/Auditoria	78
Quadro 11 –	Regiões dos municípios que constituem a amostra	92
Quadro 12 –	Número de funcionários dos municípios que constituem a amostra	92
Quadro 13 –	Dimensão dos municípios que constituem a amostra	93
Quadro 14 –	Distribuição dos municípios por região e por dimensão	93
Quadro 15 –	Orçamento dos municípios	93
Quadro 16 –	Entidades associadas – serviços municipalizados e empresas municipais e inter-municipais	94
Quadro 17 –	Implementação do POCAL	94
Quadro 18 –	Existência de TOC no município	94
Quadro 19 –	Existência de TOC no município, por dimensão do município	95
Quadro 20 –	Município dispõe de Serviço/Depº/Órgão de Auditoria Interna	95
Quadro 21 –	Importância atribuída à existência de ROC, de Serviço de Auditoria Interna e de Outros Serviços de Auditoria Interna no município	96
Quadro 22 –	Razões que justificam a não existência de Serviço/Depº de Auditoria Interna	96
Quadro 23 –	Implementação do Serviço/Depº de Auditoria Interna antes e depois do POCAL	97
Quadro 24 –	Modo de integração do Serviço/Depº de Auditoria Interna no município	97
Quadro 25 –	Importância atribuída à integração do Serviço/Depº Auditoria Interna no município	98
Quadro 26 –	Importância atribuída ao ROC profissional	98
Quadro 27 –	Número de pessoas e formação no Serviço de Auditoria Interna	98
Quadro 28 –	Formação contínua aos colaboradores sobre as normas dos profissionais de auditoria	99
Quadro 29 –	Tipos de auditoria desenvolvido pelo Serviço de Auditoria Interna	99
Quadro 30 –	Importância atribuída ao tipo de auditoria efectuado no município	100
Quadro 31 –	Normas Técnicas e Práticas de Auditoria Interna	101
Quadro 32 –	Grau de importância das Normas Técnicas e Práticas de Auditoria Interna	102
Quadro 33 –	Características Gerais das Normas e Procedimentos de Auditoria Interna	103
Quadro 34 –	Importância atribuída às Características Gerais das Normas e Procedimentos de Auditoria Interna	104
Quadro 35 –	Aspectos que são objecto de auditoria interna pelo município	105
Quadro 36 –	Importância atribuída aos aspectos que são objecto de auditoria interna pelo município	107

Quadro 37 –	Teste Chi-Square Dimensão/SAI	108
Quadro 38 –	Correlação entre Dimensão e SAI	109
Quadro 39 –	Relação entre as variáveis Dimensão e SAI	109
Quadro 40 –	Teste Chi-Square SAI/SCI	110
Quadro 41 –	Correlação entre SAI e SCI	110
Quadro 42 –	Relação entre as variáveis existência SAI e implementação SCI	110
Quadro 43 –	Teste Chi-Square Dimensão/Tipo de Auditoria	111
Quadro 44 –	Correlação entre a Dimensão e os Tipos de Auditoria	111
Quadro 45 –	Relação entre as variáveis Tipos de Auditoria e dimensão	112
Quadro 46 –	Teste Chi-Square Dimensão/implementação das Normas e Procedimentos de Auditoria Interna	112
Quadro 47 –	Correlação entre a Dimensão e as Normas e Práticas Gerais	113
Quadro 48 –	Correlação entre a Dimensão e as Normas e Práticas e Preparação de Trabalho de Campo	113
Quadro 49 –	Correlação entre a Dimensão e as Normas e Práticas e Planeamento	114
Quadro 50 –	Correlação entre a Dimensão e as Normas e Práticas de Execução	114
Quadro 51 –	Correlação entre a Dimensão e as Normas e Práticas de Relato	114
Quadro 52 –	Teste Chi-Square Subsistemas contabilístico e SCI e objectos de Auditoria Interna	114

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 –	O processo e propósito da Auditoria Interna	26
Figura 2 –	Normas de Auditoria Pública	65
Figura 3 –	Estrutura de Práticas Profissionais de Auditoria Interna	69
Figura 4 –	Ciclo do Relatório de Auditoria Interna	73
Figura 5 –	Fases do Processo de Auditoria e Riscos	77

GLOSSÁRIO DE SIGLAS

AECA – *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

BDPs – Bens de Domínio Público

CEAL – Carta Europeia de Autonomia Local

CDLR – Comité de Ministros sobre os vinte princípios para a luta contra a corrupção

CI – Controlo Interno

CIA`s – *Certified Internal Auditors*

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DRA – Directriz de Revisão/Auditoria

EFS – Entidade Fiscalizadora Superior

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

FU – Fiscal Único ou Conselho Fiscal

GAO – *General Accounting Office*

GASB – *Government Accounting Standards Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IGAT – Inspeção-Geral de Administração do Território

IGF – Inspeção-Geral de Finanças

IIA – *The Institute of Internal Auditors*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institution*

KPMG – *Management Assurance Services*

LFL – Lei das Finanças Locais

LOPTC – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

NA – Normas de Atributo

NAO – *National Audit Office*

NCGA – *National Council on Governmental Accounting*

ND – Normas de Desempenho

NI – Normas de Implementação

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NIPPAI – Normas Internacionais da Prática Profissional de Auditoria Interna

NIR – Normas Internacionais de Revisão/Auditoria

NIRF – Normas Internacionais de Relato Financeiro

NPM – *New Public Management*

OCDE – *Principles of Corporate Governance*

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PAF – *Public Audit Fórum*

PCGA – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

POC – Plano Oficial de Contabilidade

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POC-Educação – Plano Oficial de Contabilidade de Educação

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

POCP – Plano Oficial de Contabilidade Pública

PPF – *Professional Practices Framework*

PPI – Plano Plurianual de Investimentos

PR – Prática Recomendada

QCA III – III Quadro Comunitário de Apoio

RA – Risco de Auditoria

RC – Risco de Controlo

RD – Risco de Detecção

ROC – Revisores Oficiais de Contas

SCI – Sistema de Controlo Interno

SI – Sistemas de Informação

SPA – Sector Público da Administração

TC – Tribunal de Contas

TOC – Técnico Oficial de Contas

VAS – *Visual Analogue Scales*

INTRODUÇÃO

O conceito de auditoria tem evoluído com o decurso do tempo, reflectindo não só as mutações operadas no desenvolvimento das organizações e na ponderação dos interesses em jogo mas, também, os objectivos cada vez mais vastos que lhe têm vindo a ser fixados.

Se inicialmente a auditoria visava a descoberta de erros e fraudes, actualmente passou a alargar-se a outros domínios e a assumir formas específicas ou especializadas. Dentro de uma concepção ampla e clássica, na esfera financeira a auditoria é um exame ou verificação das contas, da situação financeira e/ou da gestão, realizada por um auditor com vista à emissão de um parecer (Bernau, 1993).

Para o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, 1972), a auditoria é um processo sistemático de obter e avaliar evidências relacionadas com os pressupostos contidos nas demonstrações financeiras acerca de situações e transacções económicas da entidade, com vista a certificar um grau de correspondência entre esses pressupostos e as normas de referência, e comunicar os resultados dessa avaliação aos interessados, nomeadamente, a um vasto conjunto de utentes (internos e externos) responsáveis por agir com mais segurança e controlar com mais conhecimento a tomada de decisões.

Segundo o *Institute of Internal Auditors* (IIA, 2004), “a auditoria interna é uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações a uma organização, trazendo-lhe uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos seus processos, gerindo o risco, controlo e comunicação de informação, ajudando-a a atingir objectivos”.

A auditoria interna deixou, assim, de ter um carácter quase exclusivamente financeiro, para alargar o seu âmbito a temas tão diversos como os riscos dos processos e sistemas de negócio, sustentabilidade, ambiente, segurança, responsabilidade social, etc. O auditor interno tem actualmente que saber acompanhar essa evolução e maior exigência (Sousa, 2006).

Esta nova imagem pretende assim transmitir a ideia de uma auditoria interna mais moderna e dinâmica, para além de contemplar as “cores nacionais”, de forma a salientar a actuação local no âmbito de uma organização mais global. No entanto, pretende-se que se mantenha constante um aspecto fundamental: o rigor que caracteriza as boas práticas da auditoria interna. Por outro lado, é necessário ainda garantir alguma harmonização de práticas e princípios a nível internacional, para a qual se destacam os desempenhos de

organismos como a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI, 2000).

No que diz respeito ao contexto da Administração Pública, as normas de auditoria pública envolvem exigências específicas de educação continuada, relacionadas com o ambiente governamental e com as próprias normas de auditoria privada. A auditoria pública impõe exigências adicionais às normas de auditoria geralmente aceites, já que o entendimento de todas as normas aplicáveis é essencial à obtenção de resultados que tenham a qualidade esperada pelos principais destinatários dos pareceres. Por outro lado, o ambiente de recente mudança tem colocado novas exigências às entidades da Administração Pública que, assim, de forma a garantir que as suas funções continuam a ser desempenhadas conforme critérios profissionais rigorosos, devem rever regularmente as suas políticas e normas de auditoria.

A auditoria interna no Sector Público poderá vir a representar parcela significativa da prática profissional de auditoria em termos globais quando comparada à auditoria interna no sector privado, hipótese que devemos ter presente.

Em Portugal a evolução cultural tem sido no sentido da desintervenção do Estado no sector económico. Esta tem sido acompanhada pela concessão de serviços públicos a agentes privados, da empresarialização dos serviços públicos sob diversas formas e da criação de diferentes tipos de organismos públicos de direito privado e com natureza empresarial, muitos deles concorrendo entre si. Para esta nova realidade, estimulada pelos vários governos, são invocadas as virtudes de estimular a autonomia, o mercado e a participação da sociedade civil, simplificar os métodos de gestão, captar gestores qualificados, realizar economias de custos, flexibilizar as relações contratuais, diversificar as fontes de financiamento e favorecer ganhos de eficiência e eficácia (Estorninho, 1996). É, no entanto, importante alertar para o facto de que esta evolução se faz, por vezes, ignorando ou rejeitando procedimentos essenciais aos valores democráticos, dificultando o controlo público e prejudicando a transparência e a prestação de contas (Lopes, 2005).

Os últimos anos têm sido marcados por algumas vagas de reforma na Administração Pública portuguesa, sobretudo através da adopção de programas de modernização e reformas administrativas. Trata-se de um processo que tem sofrido evidentes progressos, embora com algumas contrariedades que transmitem, por vezes, a ideia de que os avanços alcançados não têm sido proporcionais aos esforços que têm sido desenvolvidos.

A auditoria pública portuguesa, nomeadamente no caso dos municípios, é, assim, forçada a agir de uma forma diferente, adoptando novos métodos de gestão de auditoria, que

garantam melhorias no seu funcionamento e que acompanhem a evolução das necessidades actuais, que se apresentam cada vez mais exigentes (OCDE, 2003).

A grande diversidade de autarquias locais existentes em Portugal poderá vir a exigir uma auditoria interna e controlo interno envolvendo auditores independentes (ROCs) e/ou auditores públicos. Como afirma Estorninho (1996: 153) “... curiosamente, à medida que a Administração Pública passa a ter uma liberdade jurídica tendencialmente igual à dos privados, a necessidade de evitar a todo o custo o arbítrio e as necessidades de controlo passam a exigir cada vez mais, esquemas pormenorizados de regras procedimentais”. No mesmo sentido a autora cita Zezschwitz (referido por Estorninho 1996: 4): “quanto mais livres forem as possibilidades de constituição contratual na prossecução de tarefas administrativas, tanto mais fortes devem ser as precauções contra a má utilização de possibilidades de conformação”.

Este contexto é a justificação principal da pertinência deste trabalho. Com efeito, as recentes mudanças consequência da “*New Public Management*”, parecem apontar também para a adopção no Sector Público em Portugal, autarquias em particular, de normas de auditoria usadas no sector privado, permitindo eventualmente sugerir uma “Nova Auditoria Pública”.

De realçar também é a escassez de trabalhos sobre auditoria interna nos municípios, quer em Portugal quer a nível internacional. Relativamente à literatura e normas, muitas são do sector privado, embora algumas adaptáveis ao Sector Público, assim como algumas de auditoria externa são também adaptáveis à auditoria interna. Este cenário reúne aspectos favoráveis e desfavoráveis a esta investigação: por um lado, permite-nos desenvolver um trabalho inédito com o que esperamos contribuir para a melhor gestão dos municípios em Portugal; por outro, a escassez de fundamentação teórica e normativa, cria algumas dificuldades ao estudo.

Assim, pretende-se com este trabalho analisar a existência e implementação de procedimentos e outros aspectos de auditoria interna (incluindo a existência de Gabinetes de Auditoria e/ou ROCs próprios), bem como a importância que lhes é atribuída, nos municípios portugueses. Dado que a análise da importância é independentemente da sua aplicação, procura-se assim também averiguar a possibilidade de se virem a adoptar na auditoria interna municipal portuguesa, outros procedimentos designadamente de auditoria externa e internacionais.

Subsequentemente a dissertação está organizada da seguinte forma. A Parte I, abrangendo três capítulos, é dedicada ao Enquadramento Teórico e Normativo, abordando:

diferentes perspectivas de auditoria, com enfoque no processo, vantagens e utilidade da auditoria interna municipal; a auditoria nos municípios em Portugal, com maiores desenvolvimentos também no âmbito interno; e as normas internacionais e nacionais de auditoria aplicáveis ao Sector Público. A Parte II, comportando dois capítulos, apresenta o Estudo Empírico, começando pelo enquadramento metodológico, tratamento e análise de dados, e terminando com a apresentação e discussão dos resultados. A Conclusão resume as considerações finais deste trabalho.

PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO E NORMATIVO

CAPÍTULO 1 – AUDITORIA EM DIFERENTES PERSPECTIVAS

Este capítulo aborda os diferentes conceitos de auditoria, com especial enfoque nos municípios. É ainda apresentada uma breve evolução paradigmática da auditoria interna, as vantagens e utilidade da auditoria interna, o papel do auditor interno e a relação entre a auditoria e a qualidade da informação no contexto da gestão municipal.

1.1 – Conceitos de auditoria

1.1.1 – Controlo interno *versus* auditoria interna

O controlo interno pode ser definido como “qualquer acção empreendida pela gestão e outros membros da entidade, para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade de alcance dos seus objectivos e metas”. (IIA, 2007:26). Assim, pode ser entendido como “um processo levado a cabo pelos órgãos de gestão, desenhado com o objectivo de proporcionar um grau de confiança razoável quanto à prossecução dos objectivos principais da instituição, tendo em conta os objectivos operacionais, os objectivos de eficácia e eficiência dos recursos, os objectivos de fiabilidade da informação financeira e os objectivos de cumprimento da legislação e normas aplicáveis” (Carlos, 2008).

A administração de qualquer unidade económica (pública ou privada) tem a responsabilidade de assegurar o funcionamento de um sistema de controlo interno eficaz e adequado à sua realidade e às suas necessidades específicas, ainda que sabendo que isso, não garante que não possam ocorrer várias irregularidades, erros ou mesmo actividades fraudulentas. Quanto ao momento em que se verifica o controlo, relativamente à situação auditada, pode falar-se de controlo prévio, simultâneo (concomitante) e à *posteriori*.

A análise desse sistema é feita, por regra, no âmbito de qualquer auditoria, externa ou interna, que o avalia tendo em conta a organização formal e informal existente e o seu funcionamento (análise que pode ir desde a planificação à execução), designadamente na perspectiva da segregação de funções, da delegação de poderes, dos mecanismos de controlo previstos e das actividades de controlo realmente exercidas (CDLR nº 66, 1997).

No contexto das autarquias locais, a fim de assegurar que as actividades das administrações do Sector Público estejam sujeitas a procedimentos adequados de verificação de contas e, bem assim a preservar um controlo eficaz e a evitar possíveis violações da ética pública (clientelismo, favoritismo, exercício de competências com vantagens para si próprios, conflitos de interesse, abuso

de bens ou de confiança, recurso abusivo ou anormal da gestão delegada), respeitando ao mesmo tempo a autonomia local, o CDLR nº66 (1997) prevê um sistema de controlo organizado com base nos seguintes princípios:

- ✓ As autarquias ficam sujeitas a normas e as modalidades de controlo do cumprimento destas normas são claramente definidas;
- ✓ Os responsáveis da autarquia são eleitos democraticamente com uma periodicidade adequada;
- ✓ Existe, ao longo de todo o mandato, um controlo dos gestores por assembleias pluralistas, democraticamente eleitas conforme periodicidade adequada;
- ✓ O controlo democrático do acesso dos cidadãos à informação, nomeadamente aos documentos administrativos e orçamentais, é possível e estipulado;
- ✓ Existe um controlo interno eficiente;
- ✓ O controlo é adequado à dimensão e às competências da autarquia.

O artº 8º, tutela administrativa dos actos das autarquias locais, da Carta Europeia de Autonomia Local (CEAL)¹, é tido em conta aquando da preparação de qualquer instrumento legislativo no domínio do controlo e da auditoria da actividade das autoridades locais.

Controlo interno no seu conceito orgânico, ou seja, o conceito de controlo interno não é entendido e utilizado exactamente da mesma forma pelas auditorias externas e internas, apesar de ambas reconhecerem a sua grande importância e procederem à sua análise como um meio para alcançarem um determinado fim.

Não obstante, nenhum município, por mais pequeno que seja, pode exercer a sua actividade operacional sem ter implementado um qualquer sistema de controlo interno. Tal sistema irá sendo tanto mais sofisticado quanto mais o município for crescendo e as suas actividades se tornarem mais complexas, de tal forma que, de um simples controlo dos meios monetários (considerados os activos mais vulneráveis) se tem passado progressivamente não só para as operações de compra e venda, como para todas as operações em geral. O conceito de controlo interno é, de facto, tão vasto que abraça todas as operações no município.

Segundo as normas internacionais de auditoria (IFAC, 2001, IPSAS nº 6) “O sistema de controlo interno é o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adoptados pela administração de uma entidade, para auxiliar a atingir o objectivo de gestão de assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a

¹ Resolução da Assembleia da República nº 28/90, de 23 de Outubro.

precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna”.

O controlo interno é, assim, constituído por um conjunto de procedimentos escritos que definem as formas de operar nos diferentes domínios de actividade da autarquia local, a preparação e a execução do orçamento, nomeadamente as compras, e também o recrutamento e gestão do pessoal. O controlo interno é, também, pelo menos nas autarquias de certa dimensão, um serviço especializado, encarregado de apoiar, pelos seus avaliadores, os serviços operacionais ou funcionais na elaboração dos seus procedimentos. O serviço do controlo interno tem por missão verificar se os procedimentos adoptados são efectivamente respeitados e, se não for o caso, procurar as causas e propor as soluções adequadas (revisão de procedimentos mal adaptados, reorganização de modos de operar dos serviços, de formação ou readaptação do pessoal, etc.). As autarquias locais podem recorrer a uma auditoria de gestão externa sempre que a considerem necessária, na qual o quadro jurídico estabelece as condições de delegação da função de controlo interno a organismos de auditoria privadas.

De acordo com o *The Institute of Internal Auditors* (IIA, 2004) os objectivos do controlo interno são assegurar:

- ✓ A confiança e integridade da informação;
- ✓ A conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- ✓ A salvaguarda de activos;
- ✓ A utilização económica e eficiente dos recursos; e
- ✓ A realização dos objectivos estabelecidos para as operações ou programas.

Por sua vez a auditoria interna pode definir-se como uma actividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação (Pradas, 1995). Por oposição à externa a auditoria interna é realizada por um órgão interno à entidade auditada.

Quanto ao objecto auditado, podemos classificar a auditoria em auditorias de contas, auditorias da situação financeira das entidades, da legalidade e regularidade e auditorias de gestão. Estas últimas podem ter como objectivos a análise da legalidade, da economia, da eficiência e da eficácia ou estratégias (Pradas, 1995).

Quanto à amplitude, isto é, quanto ao universo a auditar, podem distinguir-se os seguintes tipos de auditorias²:

- ✓ Gerais – quando têm por fim uma visão global da entidade auditada, a qual, sendo uma auditoria financeira, obriga a examinar todas as parcelas contabilísticas, mas exige um exame completo e integral de cada uma delas.
- ✓ Parciais – quando tem por fim examinar um ou vários sectores, áreas, actividades ou temas, podendo ser orientadas, horizontais, de projectos ou programas e de sistemas.
- ✓ No que respeita à periodicidade, as auditorias podem ser permanentes, ocasionais e de fim de exercício.
- ✓ Permanentes – quando se realizam por diversas vezes ao longo do exercício, de forma regular e irregular.
- ✓ Ocasionais ou únicas – as que se realizam quando ocorre qualquer acontecimento imprevisto ou é necessário dar solução ou resposta a alguma questão especial.
- ✓ Fim de exercício – as que têm por objectivo averiguar da sinceridade dos documentos de prestação de contas.

Por último, e no que respeita à exaustão dos procedimentos de auditoria utilizados pelo auditor, as auditorias podem classificar-se como integrais ou completas e por provas ou sondagens:

- ✓ Integrais – consistem no exame de todas as operações efectuadas no período, podendo ocorrer quer numa auditoria geral quer numa parcial.
- ✓ Por sondagens – consistem em comprovar a exactidão de um número seleccionado de situações, registos, etc., e inferir as conclusões para o conjunto objecto da análise.

Normalmente, uma auditoria pode ser enquadrável em vários destes critérios classificativos.

As preocupações espelhadas na definição apresentada de auditoria interna também são aplicáveis ao município deve ser visto como um todo, pois o conceito e o âmbito do controlo interno não se restringe a objectivos e aspectos, é mais amplo e está associado a preocupações de gestão mais alargadas e ao nível de vários níveis de decisão, é mais dinâmico e aprofundado e a sua análise é mais abrangente (Marques, 1997).

A avaliação do controlo interno efectuada pela auditoria interna tem em vista colaborar com os gestores de topo e com os responsáveis pelos diferentes serviços no aperfeiçoamento do funcionamento dos serviços em geral e do sistema de controlo que lhe deve estar associado.

² www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm.

A auditoria interna, também se preocupa com aquelas questões, mas é mais abrangente. Incide sobre aspectos organizativos, sistemas, delegação de poderes e de responsabilidades, métodos e processos de trabalho e outros aspectos em sentido mais amplo e com reflexo em todas as áreas, na articulação e nas interligações que entre elas se estabelecem e no município no seu todo. Procura identificar insuficiências de normativo, desajustamentos entre o normativo existente e a realidade, métodos e processos desactualizados, tarefas e procedimentos desnecessários.

É também preciso que existam mecanismos eficazes que permitam aos serviços de auditoria interna avaliar posteriormente da utilidade do seu trabalho, designadamente através do conhecimento oportuno e da análise sistemática das medidas correctivas desenvolvidas pelos serviços auditados para corrigir situações em relatórios anteriores. Para alcançar este objectivo é aconselhável, nalguns casos, realizar acções de seguimento muito curtas e de objectivos muito precisos (Marques, 1997).

A criação de tais mecanismos pode contribuir positivamente para uma alteração de mentalidades e comportamentos, para uma outra postura e nova cultura do município, para a melhoria da qualidade e da utilidade do serviço prestado pela auditoria interna e podem passar, por exemplo, pela criação de “comités de auditoria”, responsáveis de auditoria e de auditores internos.

1.1.2 – Auditoria interna *versus* auditoria externa

Segundo o grau de integração das auditorias relativamente à entidade auditado, as auditorias podem classificar-se como internas ou externas. As auditorias, externa e interna, analisam e avaliam actividades exercidas por outros, em trabalhos de apreciação que ambas devem executar com isenção, rigor e objectividade (Marques, 1997).

É natural, por isso, que utilizem metodologias e técnicas comuns ou idênticas, tais como planear, programar e calendarizar os seus trabalhos, elaborar e utilizar “*checklists*” e questionários sobre aspectos a abordar, e os designados “papéis de trabalho”. Ambas identificam, analisam e avaliam procedimentos de controlo interno, realizam testes, identificam insuficiências, erros e anomalias e avaliam os riscos que lhe estão associados e elaboram relatórios, nos quais fazem as suas apreciações, formulam sugestões e apresentam propostas correctivas a adoptar com vista a resolver ou a minimizar as deficiências encontradas.

Mas, a par dessas semelhanças, importa sublinhar que também existem várias e significativas diferenças entre estes dois tipos de auditoria, raramente evidenciadas e ainda hoje frequentemente ignoradas ou omitidas pela generalidade dos nossos auditores e, até mesmo, por muitos dos profissionais que as executam (Bellamy *et al.*, 1993). Estas diferenças relacionam-se

com: os objectivos e destinatários dos trabalhos que realizam, no âmbito das acções, a metodologia seguida, a ênfase posta nas suas apreciações, o *timing* e à frequência com que ambas realizam trabalhos numa mesma entidade e até mesmo a alguns conceitos em que assentam, nomeadamente materialidade, risco e o próprio conceito de controlo interno. Assim, estes dois tipos de auditoria acabam por originar duas profissões distintas com preocupações diferentes.

O Quadro 1 compara, de forma resumida, algumas características principais das actividades desenvolvidas pelas auditorias externa e interna, com enfoque nos municípios.

Quadro 1 – Comparação entre auditoria externa e auditoria interna

Características	Auditoria	
	Externa	Interna
1. OBJECTIVO PRINCIPAL		
- Emitir parecer sobre as demonstrações financeiras	X	
- Assessorar o Executivo e apoiar o município		X
2. DESTINATÁRIOS		
- Fundamentalmente externos: governo e público	X	
- Internos: Executivo e serviços auditados		X
3. ÂMBITO		
- Incide sobre as demonstrações financeiras	X	
- Incide sobre todas as funções do município		X
4. REALIZAÇÃO		
- Por profissionais de entidade independente do município auditado	X	
- Por profissionais do próprio município		X
5. METODOLOGIA		
- Ênfase na verificação dos saldos, com vista à emissão de parecer sobre as demonstrações financeiras de publicação obrigatória	X	
- Ênfase na análise de procedimentos e de critérios, avaliando o cumprimento de normas, políticas e a eficácia do sistema de controlo interno		X
- Análise por sondagem aos registos contabilísticos	X	
- Análise por maior extensão e profundidade		X
- Baseia-se na comparação com padrões standards	X	
- Baseia-se em técnicas de auditoria de gestão e de controlo		X
- A análise e a apresentação do trabalho baseia-se nas áreas de balanço e demonstração de resultados	X	
- A análise e a apresentação do trabalho atende às áreas operacionais		X
6. NORMAS DE REFERÊNCIA		
- Normas e princípios contabilísticos geralmente aceites	X	
- Regras, técnicas e princípios de registo e controlo das		

Características	Auditoria	
	Externa	Interna
operações e de gestão em todas as áreas, actividades, funções dos municípios		X
7. FREQUÊNCIA		
- Periódica, em princípio anualmente	X	
- Periódica, mas geralmente sem tempo determinado		X
8. INDEPENDÊNCIA		
- Em relação ao município	X	
- Em relação às actividades e serviços auditados		X

Fonte: Marques (1997).

As auditorias externas tradicionais tem como objectivo principal emitir parecer sobre as demonstrações financeiras de publicação obrigatória e, por essa via, dar-lhes credibilidade junto de entidades externas ao funcionamento, tais como governo, entidades fiscais e financeiras, credores e público em geral.

As auditorias internas, por seu turno, devem ter como objectivo principal assessorar o Executivo, apoiar o município em todas as suas actividades e a diferentes níveis de decisão, auxiliar os diferentes serviços no bom desempenho das suas atribuições e responsabilidades. Os principais destinatários dos seus serviços, ao contrário do que acontece com as auditorias externas, estão no interior do próprio município e aos diferentes níveis de gestão.

A contratação dos serviços de uma auditoria externa pelos diferentes municípios pode resultar, ou não, apenas de uma decisão do próprio município; porém, resulta geralmente da obrigatoriedade imposta por legislação aplicável. A existência de um serviço de auditoria interna num dado município, pelo contrário e salvo situações especiais, depende fundamentalmente da vontade do próprio Executivo.

Quanto ao seu âmbito, é muito mais amplo e variável nas auditorias internas. Com uma evolução notável nos últimos anos, este tipo de auditorias não se esgota nas áreas contabilística e financeira e não pode estar condicionada por aqueles limites, podendo hoje abranger todas as actividades, áreas e funções do município (Pradas, 1995). Os aspectos contabilísticos e financeiros são muito importantes mas devem ser entendidos apenas como umas das preocupações e uma das áreas de análise dos auditores internos, sendo mesmo de salientar que estes profissionais não cumpririam integralmente as suas obrigações se, por regra, restringissem a sua actividade àquela área.

No âmbito das acções que incidem sobre a função contabilístico-financeira e na apreciação do controlo existente, verificamos que os auditores externos se preocupam mais com a segurança do

sistema do que com a eficiência da utilização dos recursos, enquanto os auditores internos se preocupam mais em contribuir para adequadas situações de equilíbrio e de compromisso entre a desejada eficácia do sistema e a eficiência da utilização dos meios de controlo.

A auditoria externa põe ênfase na verificação dos saldos, com vista à emissão de parecer sobre a razoabilidade das demonstrações financeiras. Cuida da salvaguarda dos activos, da prevenção e detecção de erros e fraudes, da exactidão e integridade dos registos contabilísticos. Compara a realidade em análise com padrões previamente definidos e identifica desvios.

A auditoria interna enfatiza a análise dos procedimentos e dos critérios definidos e em uso, avalia a observância e a adequação das políticas e das normas definidas, a eficácia do Sistema de Controlo Interno, entendido em sentido amplo, procura identificar as causas dos desvios apurados, o porquê dos procedimentos anómalos ou aparentemente menos correctos, o risco e as consequências que daí podem advir e avalia a eficácia das decisões.

A análise e a própria apresentação do trabalho dos auditores externos baseiam-se nas áreas do balanço e demonstrações dos resultados. No caso dos auditores internos, a análise e apresentação dos trabalhos atende a todas as áreas de actividade do município.

A análise e avaliação dos auditores externos baseiam-se predominantemente em critérios de amostragem. Os auditores internos também utilizam técnicas de amostragem, mas as suas análises e avaliações tendem mais para critérios de extensão.

O exercício da actividade das auditorias internas e externas é, de alguma forma, condicionado por conceitos de materialidade e de risco. Qualquer delas deve avaliar a eficácia do controlo interno (dos municípios), identificar as áreas de maior risco e fazer incidir as suas observações e análises nas suas áreas julgadas mais críticas e materialmente mais relevantes. Mas, a par destas semelhanças existem, porém, significativas diferenças de conceitos e da sua utilização entre estes dois ramos de auditoria.

A auditoria externa privilegia o risco associado a erros e omissões que possam influenciar significativamente as demonstrações financeiras. A auditoria interna, por seu lado, baseia-se num conceito de risco mais alargado. Preocupando-se também com os erros que possam afectar as demonstrações financeiras, preocupa-se mais com o risco associado à ineficiente utilização de recursos e a ineficácias de vária ordem, desde as relacionadas com a estrutura organizativa e a prossecução dos objectivos, gerais e departamentais, até às relacionadas com a imagem externa do município.

A materialidade é o conceito de primordial importância para a auditoria externa, que a analisa e avalia em função da maior ou menor relevância das consequências que os erros possam ter nas demonstrações financeiras. White (1970, 59-60) depois de referir em necessidade de a avaliar

“no contexto das demonstrações financeiras”, indicam como critério possível para uma avaliação prévia da materialidade “que um determinado montante será representativo do ponto de vista da materialidade se for igual ou superior a 10% do valor com o qual seja comparável, enquanto um montante igual ou inferior a 5% “pode ser presumido como imaterial”.

Para a auditoria interna, pelo contrário, a materialidade não tem de se avaliar necessariamente em termos financeiros. Por exemplo, uma campanha publicitária mal concebida e realizada, mesmo que nela se tenham envolvido valores relativamente pouco importantes, pode ou deve ser considerada de interesse relevante para os auditores internos pelas consequências adversas que daí possam advir, seja em termos concorrenciais e financeiros ou de imagem do município junto de consumidores e público em geral.

Sem prejuízo da existência de situações particulares que justifiquem orientação e posicionamento diferente, pode genericamente dizer-se que a avaliação do Sistema de Controlo Interno realizada por uma auditoria externa tem como objectivo principal identificar as áreas mais vulneráveis e de maior risco – visto na perspectiva do seu reflexo nas demonstrações financeiras – para, a partir daí, se definirem as áreas a analisar e a profundidade a efectuar.

Dito de outra forma (Marques, 1997), a análise do controlo interno feita pela auditoria externa procura identificar os principais riscos que podem originar limitações à situação traduzida pelas demonstrações financeiras, no que respeita à exaustividade (todas as operações ocorridas no período foram registadas?), à realidade (todas as operações registadas são reais?) e à especialização económica dos exercícios (as operações foram todas registadas no exercício correcto?). Por essa via, procura-se diminuir o risco de se emitirem opiniões menos apropriadas a partir dos trabalhos realizados.

Esta apreciação do controlo interno, que funciona como que o ponto de partida dos trabalhos da auditoria externa, incide especificamente sobre assuntos e procedimentos mais directamente relacionados com aspectos de índole contabilístico-financeiros, tais como a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de fraudes e de erros e omissões relevantes, a exactidão, veracidade e integridade dos registos contabilísticos, a preparação de oportuna e fidedigna informação financeira que observe as disposições legais e estatutárias aplicáveis.

Se os auditores externos concluem pela existência de um Sistema de Controlo Interno adequado, suficiente e eficaz, e que as informações recolhidas são fidedignas, é provável que reduzam a extensão dos seus trabalhos e dos testes que realizam por terem uma maior confiança na exactidão dos registos contabilísticos, nos documentos em que os mesmos se baseiam e nas informações que daí resultam. Se, ao invés, concluírem por insuficiências significativas nesta área,

eles sentem-se na necessidade de realizar um maior número de testes e de fazer uma análise mais profunda nas áreas onde as deficiências tiverem sido detectadas.

Obtidas as evidências externas e internas, a actividade de auditoria consiste, tradicionalmente, em emitir opinião profissional sobre as contas anuais, de acordo com a regulamentação legal subjacente.

1.1.3 – Auditoria financeira *versus* auditoria de desempenho

Como referido, os trabalhos das auditorias externas incidem, por regra ou fundamentalmente, sobre as áreas contabilístico-financeiras, pelo que este tipo de trabalho é muitas vezes designado de auditoria financeira.

Dentro de uma concepção ampla e clássica, na esfera financeira a auditoria é um exame ou verificação das contas, da situação financeira e/ou da gestão, realizada por um auditor com vista à emissão de um parecer (Carvalho, 2006).

Existem, no entanto, diversos conceitos e, em face da sua diversidade, houve a preocupação de dar à auditoria financeira uma definição que tivesse uma aceitação generalizada. Neste sentido são de realçar as acções de harmonização realizadas a nível internacional pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) e, pela INTOSAI.

O IFAC (1999) harmonizou a definição de auditoria financeira das entidades públicas do seguinte modo: “é uma verificação ou exame feito por um revisor/auditor, dos documentos de prestação de contas, com o objectivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade”.

Para a INTOSAI (1997), no qual, “auditoria é um exame das operações, actividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos, orçamentos, regras e normas”.

Em Portugal, o manual de auditoria do Tribunal de Contas (TC, 1999) dá a seguinte definição de auditoria financeira, próxima da sugerida pela INTOSAI: “auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”.

Como se constata, estas definições apresentam como elementos comuns a verificação da conformidade de procedimentos e práticas, como princípios, regras e normas. Por outro lado, estes elementos apontam para que os auditores financeiros planeiam e executem os seus trabalhos de

forma a obter uma garantia razoável de que as demonstrações financeiras por si analisadas contêm distorções materialmente relevantes. Dito de outra forma, realizam o seu trabalho de forma a poder exprimir uma opinião sobre se os documentos de prestação de contas apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira da entidade, e os resultados das suas operações, relativamente à data e ao período a que os mesmos se referem.

A auditoria financeira assenta, assim, nos postulados de Mautz e Sharaf (1993) (citados por Almeida, 2002) e, na sua configuração legal, obedece a três pontos fundamentais:

1. A auditoria é concebida numa perspectiva estritamente técnica, consubstanciada num conjunto de procedimentos visando testar as asserções da administração, reflectidas nas demonstrações financeiras, possibilitando, assim, a emissão de uma opinião profissional;
2. A auditoria valida as contas anuais confrontando-as com as normas da legislação, estatutárias e princípios contabilísticos;
3. A auditoria baseia-se em documentos processados segundo o modelo contabilístico do custo histórico, conseqüentemente, documentos históricos, verificáveis, processados, tratados e agregados.

A concretização destes três princípios fundamentais implica a utilização de técnicas e procedimentos baseados em comprovações parciais, a adopção de técnicas de amostragem que permitem a validação de controlos internos administrativos, contabilísticos e informáticos, a verificação exaustiva de determinados ciclos de transacção e a avaliação de diferentes áreas de risco.

Com este objectivo, e com base em amostragens, verificam o suporte dos registos contabilísticos e da informação nelas divulgada e, nalguns casos, avaliam também da adequação das políticas e orientações contabilísticas seguidas. De qualquer forma, porém, as suas apreciações incidem geralmente apenas sobre aspectos contabilístico-financeiros, a fim de minimizar os riscos de:

- ✓ Má gestão económico e financeira;
- ✓ Má gestão administrativa por desconhecimento da regulamentação aplicável;
- ✓ Má qualidade dos serviços prestados;
- ✓ Contencioso administrativo, civil e penal.

No contexto municipal as autoridades locais recorrem à auditoria financeira:

- ✓ Sempre o considerem necessário e quando existam dúvidas sobre a veracidade das contas da execução do orçamento;
- ✓ Para a preparação das privatizações a cargo da autoridade local;
- ✓ Quando existe um défice crónico ou muito importante do orçamento da autoridade;

- ✓ Para avaliar os riscos financeiros e os planos de financiamento dos investimentos que excedem certo limite;
- ✓ Para analisar os métodos de estimativa das necessidades de despesas e receitas previsionais quando são constatados desfasamentos importantes entre as previsões e os resultados.

Nestes casos, a Assembleia Municipal deliberativa nomeia os membros de uma comissão especializada em assuntos financeiros que segue a preparação e a execução do orçamento, verifica as implicações financeiras dos projectos de decisão da Assembleia, propõe à Assembleia as estruturas e os procedimentos de controlo e verifica a qualidade destes procedimentos. A instauração e o funcionamento interno dependem do Executivo do município.

As autoridades locais escolhem os organismos ou os profissionais de auditoria financeira e de gestão em função da sua qualificação e competência profissional e em conformidade com as regras gerais dos mercados públicos para o fornecimento de serviços.

Em oposição às auditorias financeiras, que são específicas, existem as auditorias de desempenho mais abrangentes. Estas, também denominadas de optimização de recursos, de performance, ou dos “três Es”, avaliam se os recursos públicos são administrados sob critérios de economia³ de eficiência⁴, assim como a eficácia⁵ na prossecução dos objectivos do município (NAO, 1988).

Para o *National Audit Office* do Reino Unido (NAO, 1988) os objectivos básicos das auditorias de “três E`s” das entidades públicas são:

- ✓ Proporcionar aos utilizadores, sobretudo ao Estado, informação sobre a economia, eficiência e eficácia das entidades que recebem fundos públicos;
- ✓ Identificar alternativas e estimular as entidades auditadas no sentido de adoptar medidas para melhorar os sistemas e o seu controlo.

A prática de auditoria de desempenho, aplicada aos municípios, teve grande difusão sobretudo nos Estados Unidos, Canadá e Reino Unido. O *General Accounting Office* (GAO) dos Estados Unidos dedica-se a isso desde a publicação do *Yellow Book* (1972). O *Bureau du Vérificateur Général* do Canadá mantém, desde 1977, uma orientação similar, assim como o NAO

³ Economia relaciona-se com as condições sob as quais um município adquire recursos humanos e materiais. Para que uma operação seja económica, a aquisição deve realizar-se em quantidade apropriada, com uma qualidade aceitável e ao menor custo.

⁴ Eficiência é a relação entre os serviços prestados e os recursos utilizados. Um serviço será eficiente quando, dados os recursos utilizados, o produto obtido é máximo, ou quando os recursos são mínimos para uma dada qualidade e quantidade de serviços.

⁵ Eficácia é a medida na qual o município consegue os objectivos ou fins propostos. A avaliação da eficácia pressupõe, em muitos campos ou áreas, a utilização de uma ampla gama de medidas e indicadores, dada a dificuldade de valorizar os objectivos políticos e o seu cumprimento, o que introduz limitações a este tipo de revisões.

do Reino Unido. O trabalho desenvolvido por estas entidades auditoras dirige-se àquelas actividades públicas nas quais o critério de rentabilidade está desprovido do significado que tem no sector privado, pelo que é necessário definir outras medidas de rendimento ou desempenho. Além disso, é de ressaltar o seu esforço na definição das normas profissionais para a auditoria de desempenho (por exemplo, a identificação de objectivos de programas e actividades e a elaboração de um sistema de indicadores para a sua avaliação, e a implementação de um sistema contabilístico que proporcione informação sobre os custos, proveitos e resultados dos serviços e programas). A própria natureza deste tipo de auditoria tem como necessidade a adaptação a cada caso concreto, pelo que os esforços de normalização de procedimentos e de redacção da informação colocam-se sob uma perspectiva ampla, englobando a grande diferença casuística existente.

Este tipo de auditoria, que se socorre do conjunto de técnicas de julgamento e de apreciação das operações do município utilizadas na auditoria financeira, tais como o exame e verificação das demonstrações contabilísticas e financeiras, tem como objectivos auditar os controlos operacionais, a gestão e a estratégia.

Por outras palavras, a auditoria de desempenho integra (Pradas, 2001):

- ✓ A auditoria dos sistemas de informação e de organização e dos métodos de direcção;
- ✓ A auditoria das condições de exploração e dos resultados;
- ✓ A auditoria à adequação da escolha e da oportunidade das decisões do município.

O processo utilizado pela auditoria de desempenho tem um certo paralelismo ou dependência mútua com a auditoria financeira, na seguinte perspectiva: se nesta, o exame de controlo interno permite determinar o alcance e a extensão das provas substantivas, na auditoria de desempenho, o resultado da análise do controlo de gestão estabelece a profundidade que alcança o exame das áreas problemáticas. Assim, se na entidade auditada o controlo de gestão se encontra pouco desenvolvido, o auditor deverá rever de forma quase directa o controlo operacional, enquanto que, se o controlo de gestão está bem instaurado, os seus próprios indicadores determinam a eficiência e inclusive a eficácia (Pradas, 2001).

A revisão destes controlos operacionais realizar-se-á mediante a análise das áreas chave como são o orçamento, a organização, os recursos, o sistema informativo, além de outros aspectos sociais e contextuais (por exemplo, informação e recomendações que podem melhorar a prestação de contas e a relação com os cidadãos). Todavia, há aqui uma diferença significativa, além do âmbito: a auditoria financeira é normalmente externa (embora também possa ser interna), enquanto que a de desempenho é fundamentalmente interna.

1.1.4 – Auditoria do Sector Público *versus* auditoria do Sector Privado

Por auditoria do Sector Público deve entender-se a auditoria às entidades de direito público, que não obedecem às regras do direito das sociedades e que têm, portanto, obrigações diferentes em matéria de informação financeira. Embora a preocupação com as fraudes e irregularidades tenha vindo a ceder espaço a outros objectivos (e.g. eficiência), nomeadamente no domínio da função pública continua todavia a ter muito relevância. Quanto às entidades alvo a auditoria pode, desde logo, ser classificada em auditoria pública e privada.

A já referida Carta Europeia de Autonomia Local (CEAL) atribui às autarquias locais o poder de se organizarem, nomeadamente analisando as diferentes possibilidades de organização administrativa ou de prestação dos serviços públicos, para se perceber se estas podem ser um dos aspectos a ter em consideração aquando da proposta de medidas que tendem a impedir a corrupção ou a salvaguardar a ética dos eleitos e dos empregados públicos das autoridades locais. Por outras palavras, a questão é de avaliar se certas formas de organização administrativa podem induzir ou não à corrupção no exercício da actividade pública ou complicar o seu controlo. Evidentemente, a decisão sobre a forma de organizar um município é um aspecto prévio ao exercício da actividade em questão, o que significa que todas as medidas tomadas relativamente às técnicas de auditoria pública serão essencialmente preventivas quanto a salvaguardar a ética local e a simplificar o controlo no município (Crespi, 2004, citado na CEAL).

Do ponto de vista prático, no caso em que a intervenção administrativa se manifesta através de certos métodos, será necessário analisar também em que situações de não aplicação ou de aplicação parcial das regras estabelecidas, podem representar maior desordem na intervenção dos gestores públicos. Para simplificar, os municípios criaram uma organização diferente e autónoma para desenvolvimento de uma actividade, ou para a gestão de um serviço público. Este método realiza-se através da criação de organismos com um estatuto jurídico que, mesmo sujeito a certas tutelas da administração que os criou, podem funcionar com certa autonomia, mas sujeitos do regime jurídico público e outros do privado. Não obstante, nos municípios os órgãos de controlo e auditoria são muitas vezes percebidos pelos gestores autárquicos públicos como os verdadeiros destinatários das contas, miopia que está a ser combatida também em Portugal, no âmbito da nova gestão pública.

O uso da informação contabilística para avaliação da gestão autárquica por parte dos cidadãos, individualmente ou de forma institucional e organizada, está ainda muito limitado pelo hermetismo do sistema de informação contabilístico e por práticas contabilísticas que não facilitam essa avaliação para os não técnicos (Costa *et al.*, 2006).

O *Public Audit Fórum* (PAF), que reúne todos os órgãos de controlo público do Reino Unido⁶, refere que “O público espera daqueles que gerem os dinheiros públicos a maior transparência na prestação de contas. Os primeiros responsáveis para assegurar que os dinheiros públicos são geridos com integridade são o Governo, os membros eleitos, gestores e funcionários” (PAF, 2002, citado por Costa *et al.*, 2006).

A auditoria pública representa, assim, um elo fundamental nesta cadeia de fiabilidade: auditorias regulares são um importante meio de prevenir e detectar irregularidades em matérias financeiras, quer sejam devidas à corrupção dos agentes quer à simples negligência no prosseguimento de procedimentos que assegurem que os dinheiros públicos estão a ser gastos de forma adequada. A auditoria pública não acresce valor apenas analisando e reportando sobre o passado, mas sobretudo actuando de forma permanente sobre o que está a acontecer e disseminando as melhores práticas, contribuindo para que a gestão se faça dentro dos princípios que assegurem o máximo de “*value for money*” de cada euro público (Costa *et al.*, 2006).

A auditoria do Sector Público é um novo nicho da actividade dos auditores que começa a adquirir contornos cada vez mais nítidos e já é solicitada por alguns municípios (Almeida, 2003). É um mercado com perspectivas importantes de desenvolvimento, em que a auditoria da legalidade tende a dar lugar a uma auditoria da eficiência, pelo que é importante que a OROC congregue especialistas na matéria para dar formação aos Revisores Oficiais de Contas, neste domínio específico da auditoria.

A separação tradicional entre a auditoria pública e auditoria privada tenderá a ser rapidamente atenuada. Com efeito, o conceito de auditoria numa perspectiva social, corresponde a um exame efectuado por uma pessoa independente, que compara os objectivos a que a organização se propõe atingir com as realizações, relatando resultados. Este conceito faz parte dos mecanismos de controlo público e privado da verificação e prestação de contas. Por isso, a eficiência e a eficácia começam também a entrar no âmbito da auditoria financeira pública (Pradas, 2001). Todavia, a auditoria (interna e externa) da regularidade financeira e legalidade orçamental é algo que continua a assumir um papel primordial na auditoria do sector público, sendo que estes aspectos não fazem parte do âmbito da auditoria privada.

São as novas exigências sociais e económicas que determinam as normas de conduta das diferentes organizações, e quais os aspectos da prestação de responsabilidades que devem ser submetidas ao exame do auditor. É a ética do negócio ou a ética pública que o auditor procura verificar.

⁶ www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm

Assim, no Sector Privado verifica-se uma evolução das funções da auditoria interna de uma mera verificação de saldos e detecção de erros e fraudes, para objectivos mais ambiciosos, como manter um controlo interno eficaz, conseguir um bom funcionamento da organização, dos seus sistemas operativos e uma adequada utilização dos seus recursos, assegurar o cumprimento das políticas, normas e instrumentos (Pradas *et al.*, 1999).

Actualmente assiste-se também a esta ampliação de tarefas no Sector Público, como auxílio à gestão das funções, facilitando análises, recomendações e informação sobre as áreas auditadas e incorporando a evolução da economia, eficiência e eficácia da entidade (IFAC, 2001).

Em resumo existem certas abordagens conceptuais (IFAC, NAO) que consideram a auditoria privada e a auditoria pública como sendo totalmente independentes, constituindo dois conjuntos distintos. Outros e.g. (Pradas *et al.*, 1999) ainda consideram que a auditoria privada e a auditoria pública possuem campos que se intersectam, sem que uma esteja necessariamente integrada na outra. Numa situação real, outros requerem a aplicação de princípios, métodos e técnicas gerais de auditoria na recolha e tratamento sistematizado, ordenado e completo de informação; ambas requerem uma sólida fundamentação e um equilíbrio prudente no julgamento das decisões tomadas face às circunstâncias concretas e às incertezas que as moldaram ao tempo em que foram tomadas e face aos objectivos.

1.2 – Evolução paradigmática da auditoria interna

No contexto da Nova Gestão Pública (“*New Public Management*” – NPM), tem-se procurado introduzir na Administração Pública as melhores práticas de gestão empresarial do Sector Privado (Aucoin, 1990; Hood, 1991, 1995, citados por Costa *et al.*, 2006; Dunleavy e Hood, 1994; Pollit e Bouckaert, 2000, citados por Costa *et al.*, 2006). Esta tendência tem-se estendido também à auditoria, pelo que, esta secção apresenta, particularmente para a auditoria interna, a evolução do seu paradigma⁷ ao longo dos últimos anos, dando particular atenção ao contraste do anterior paradigma, baseado no “controlo”, com o actual paradigma baseado no “risco” (Castanheira, 2007).

À semelhança da auditoria externa, a auditoria interna teve origem nos tempos ancestrais (Chun, 1997, citado por Castanheira, 2007). Desde que é praticada nos países desenvolvidos, atravessou dois paradigmas dominantes, encontrando-se neste momento no terceiro.

⁷ “Um paradigma é um conjunto de regras ou um modo de visualizar o mundo. Pessoas diferentes com paradigmas diferentes, perante o mesmo conjunto de dados, tiram diferentes conclusões” (McNamee e Selim, 1998: xiii; citados por Castanheira, 2007).

O primeiro paradigma da auditoria interna tinha como enfoque a observação e a contabilização. Posteriormente, em 1941, ano em que nasce a prática profissional contemporânea da auditoria interna, funda-se o *The International Institute of Auditors* (IIA) e é publicado o primeiro livro de auditoria interna (Brink e Herbert, 1982), introduzindo o conceito de “sistema de controlo interno”, alterando assim o paradigma para o enfoque no “controlo” (Mcnamee, 1997, citado por Castanheira, 2007).

Em cinco décadas, o IIA deu um óptimo contributo para o reconhecimento e progressão da actividade de auditoria interna, incluindo: aprovar e emitir a declaração de responsabilidades, investigar e desenvolver um corpo comum de conhecimento, levar a cabo programas de formação contínua e de certificação, assim como desenvolver e adaptar normas para a prática profissional de auditoria interna juntamente com um código de ética (Gleim, 2001, citado por Castanheira, 2007). Para Jin e Dunjia (1997, citados por Castanheira, 2007), a principal razão para o rápido desenvolvimento da auditoria interna após a década de quarenta está no facto do âmbito da auditoria interna se ter expandido, ao assumir um importante papel na estratégia das organizações. Por outro lado, Dittenhofer (2001, citado por Castanheira, 2007) salienta que a emergência da auditoria interna foi o resultado do esforço de um grande grupo de auditores proactivos que acreditavam ser a altura oportuna para reconhecer a disciplina de auditoria interna como uma disciplina de gestão e, também, como resultado das condições económicas vividas no início da década de quarenta, uma vez que, devido às condições da guerra, os recursos eram limitados, levando as organizações a procurar a economia e eficiência operacional.

Desde os anos 90 que a auditoria interna enfrenta um novo paradigma, que se baseia na visão dos processos com enfoque nos “riscos de negócio”. Almeida (2003, citado por Castanheira, 2007) salienta que o risco do negócio emerge da envolvente interna, da envolvente local, e da envolvente global e que o enfoque do risco do negócio traduz-se numa orientação global, holística e sistémica da auditoria. Focalizar na gestão de risco contribui para assegurar que a auditoria interna opera eficazmente (Allot, 1996, citado por Castanheira, 2007).

A auditoria baseada no risco utilizando um novo paradigma significa ampliar a perspectiva da auditoria interna para abarcar todas as técnicas de gestão de riscos, incluindo outras técnicas de gestão além de actividades de controlo. Em vez de identificar e testar os controlos, o auditor identificará os riscos e testará as vias pelas quais a gestão mitiga esses riscos, incluindo mas não se limitando aos controlos internos (Mcnamee, 1997, citado por Castanheira, 2007), pelo que a auditoria fica mais vocacionada para cobrir toda a amplitude dos aspectos que interessam ao município.

Apesar de historicamente a auditoria interna ser vista como uma função de monitoria, tolerada como uma componente necessária do controlo nas organizações, as alterações ocorridas recentemente vêm revelar um grande esforço para demonstrar que a função pode acrescentar valor, ao mesmo tempo que conduzem os auditores internos para um papel mais influente no futuro das organizações (Spira e Page, 2003; Krogstad *et al.*, 1999; citados por Castanheira, 2007).

A revisão da função da auditoria interna surge na sequência de uma lacuna acentuada entre as orientações existentes e as práticas correntes (IIA, 2004), uma vez que o trabalho de campo tem evoluído consideravelmente (Bou-Raad, 2000, citado por Castanheira, 2007).

Por outro lado, Holdegraver (2004, citado por Castanheira, 2007) elogia os profissionais de auditoria interna que estiveram envolvidos na concepção desta sua nova função, ao salientar que aqueles perceberam que a auditoria interna não é exclusivamente uma actividade de consultoria ou um fornecedor de serviços tradicionais de auditoria, mas sim uma profissão dinâmica que tem mais do que um serviço específico, onde cada um dos serviços deve ser sempre aplicado no devido tempo, de forma a assegurar que os melhores interesses da organização são servidos.

Tendo em conta as necessidades e actividades desta profissão, de acordo com Miñon e Dominguez (2003, citados por Castanheira, 2007), a anterior função de auditoria interna era incompleta e obsoleta, pois apesar de ambas abrangerem a essência do alcance e objectivos pretendidos numa organização, a função actual incorpora conceitos mais recentes e de futuro, nomeadamente porque a auditoria interna passa de um papel de controlo a um papel consultivo. Zárate (2001, citado por Castanheira, 2007) salienta que o actual enfoque da auditoria interna permite eliminar controlos sobre riscos pouco relevantes, pelo que, várias vezes, a auditoria interna propõe a eliminação de controlos. Neste contexto, Richards (2001, citado por Castanheira, 2007) salienta que a consultoria já faz parte da auditoria interna há vários anos, embora só recentemente seja considerada um serviço real, o que tende a criar uma nova relação entre os auditores internos e os seus clientes que, por sua vez, esperam alcançar os seus objectivos.

Desta forma, perspectivam-se novas tendências para a auditoria interna, no sentido da transição das acções de verificação da conformidade das normas, para um maior enfoque na consultoria, risco e “governança” (Chapman, 2001; citado por Castanheira, 2007).

Considerando a nova função e definição da auditoria interna, o IIA (1999) aprovou também um novo Enquadramento de Práticas Profissionais, que inclui as normas. Ao contrário das normas antigas, que eram descritas em torno do controlo interno e conformidade, as normas actuais têm um maior enfoque na gestão de risco, facto que converge com a opinião de Beja (2004), ao salientar um esforço evidente por parte das entidades reguladoras e das instituições profissionais ligadas à auditoria, no sentido de adaptarem as normas, dando maior relevo à gestão dos riscos do negócio

(Castanheira, 2007). Por outro lado, “consultoria” e “governança” são expressões também mencionadas em secções relacionadas com vários elementos de prática. As normas em vigor definem melhor como a auditoria interna pode ajudar as organizações a alcançar os seus objectivos (Chapman, 2001, citado por Castanheira, 2007).

O movimento de transição da conformidade para um envolvimento mais participante na gestão de risco e governança, altera o enfoque da auditoria interna e melhora a percepção dos tipos de actividade levados a cabo. As normas em vigor comunicam de forma mais efectiva as vantagens da auditoria interna e inclusivamente descrevem o que o responsável pela auditoria deverá fazer quando acredita que a gestão de topo aceitou um nível de risco inapropriado (Chapman, 2001; citado por Castanheira, 2007).

Em suma, de acordo com Castanheira (2007), a última revisão da definição e das normas de auditoria interna implica, nomeadamente, algumas alterações significativas no desempenho do trabalho, pelo que se apresenta no Quadro 2 a evolução de algumas características da actividade de auditoria interna, face ao anterior paradigma.

Quadro 2 – Evolução dos paradigmas da Auditoria Interna

Características	Velho Paradigma	Novo Paradigma
Enfoque da auditoria interna	Controlo Interno.	Risco de negócio.
Resposta da auditoria interna	Reactiva, após os factos, descontinua, observadora das iniciativas de planeamento estratégico.	Proactiva, tempo real, monitorização contínua, participante nos planos estratégicos.
Avaliação de risco	Factores de risco.	Planeamento de cenários.
Testes de auditoria interna	Controlos importantes.	Riscos importantes.
Métodos de auditoria interna	Ênfase em testes de controlo detalhados e completos.	Ênfase na importância e abrangência dos riscos de negócios cobertos.
Recomendações da auditoria interna	Controlo interno: * Reforço, * Custo-benefício, * Eficiência/Eficácia.	Gestão de risco: * Evitar/Diversificar o risco, * Partilhar/transferir o risco, * Controlar/aceitar o risco.
Relatórios de auditoria interna	Dirigidos aos controlos funcionais.	Dirigidos aos riscos dos processos.
Papel da auditoria interna	Função de avaliação independente.	Integra a gestão de risco e a governação.

Fonte: McNamee e Selim (1998:5, citados por Castanheira, 2007)

No novo paradigma, as várias partes do processo de auditoria estão ligadas às metas e aos objectivos através do risco e das estratégias adoptadas para a sua mitigação. A mudança de enfoque implica, para além da avaliação da conformidade com os controlos estabelecidos, a análise da estratégia da actividade objecto de auditoria e a identificação dos riscos principais. Actualmente os auditores internos devem conhecer os objectivos da organização, assim como o negócio e os processos implementados para alcançar tais objectivos, ou seja, devem alinhar as suas actividades

com o planeamento estratégico (McNamee, 1997; Zárate, 2001; Chapman, 2001; citados por Castanheira, 2007).

A grande diferença entre o anterior e o actual enfoque da auditoria interna, reside na análise estratégica e na avaliação dos processos de negócio como passo prévio ao trabalho que actualmente se leva a cabo nos departamentos de auditoria (Lorenzo, 2001; Gronli e Xystos, 1999; citados por Castanheira, 2007). Desta forma, os planos de auditoria interna deixam de ser elementos isolados e passam a convergir com os planos de negócio, ao partilharem objectivos comuns e ao serem desenvolvidos ao mesmo tempo que a estratégia. Ao alinhar o planeamento de auditoria com a estratégia do município e o plano de negócio, o processo de auditoria interna fica mais intimamente associado com as metas e objectivos do município. Neste contexto, actualmente a auditoria interna deverá estabelecer planos fundamentados no risco, para determinar prioridades de actividades, consistentes com os objectivos do município, pelo que para o efeito se salienta novamente a importância do mapa de riscos. A configuração e desenvolvimento de um mapa de todos os riscos associados à actividade municipal é um passo indubitável e necessário para que, com base nele, planear e desenvolver todos os trabalhos de auditoria (Miñon e Dominguez, 2003, citados por Castanheira, 2007).

Por outro lado, de acordo com Roth e Espersen (2002, citados por Castanheira, 2007), a maioria dos modelos tradicionais de auditoria de avaliação de risco dificilmente envolvem todos os riscos do negócio, pelo que a utilização de categorias de risco facilita a sua identificação durante um processo de auditoria e permite o enfoque do planeamento desta nos principais riscos, o que dificilmente seria possível com um modelo de auditoria tradicional.

Contudo, de acordo com Weingardt (2001, citado por Castanheira, 2007), apesar das profundas alterações no contexto da auditoria interna, muitas organizações continuam a olhá-la mais como uma função de controlo interno do que propriamente uma ferramenta de criação de valor. Pinheiro (2002) salienta que o grande desafio dos auditores internos passa por fornecer sucesso e valor às entidades, sendo que os ingredientes desse sucesso passam pela capacidade, desempenho e existência de auditores internos profissionalmente inteligentes. A auditoria interna e a gestão necessitam de cooperar mais proximamente, de forma a assegurar um maior nível de compreensão e a eliminação de expectativas não realistas, pelo que, para o efeito, as entidades necessitam de reorientar a estratégia da auditoria interna, tendo em vista acrescentar valor às organizações (Rickard, 1994, citado por Castanheira, 2007).

Hepworth (2004, citado por Castanheira, 2007) faz depender a abordagem utilizada pelos auditores internos das condições do país, salientando que a abordagem baseada no risco poderá não

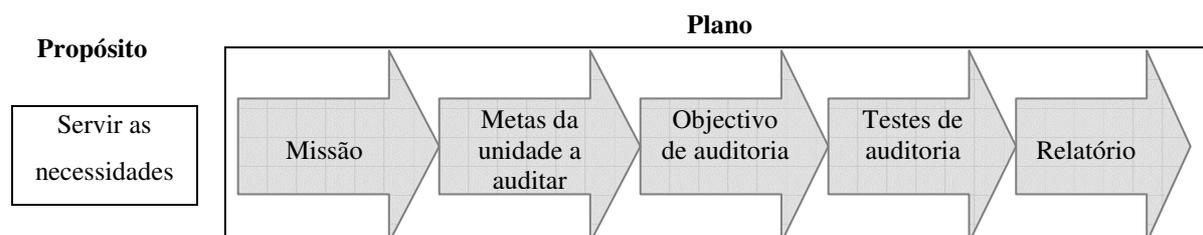
ser a mais apropriada em muitos países subdesenvolvidos, que se caracterizam pela inexistência de códigos de ética, desinteresse pelas recomendações dos auditores, extenso número de fraudes, etc..

1.3 – Auditoria interna municipal

1.3.1 – Processo actual

Cada auditoria é delineada para conseguir o objectivo de um ou mais testes de auditoria, que proporcionam a evidência utilizada pelo auditor para formular uma conclusão e formar opinião (Mcnamme e Selim, 1998). O conjunto das conclusões e opiniões, sob a forma de relatório, é o resultado da acção de auditoria. Segundo Castanheira (2007), existe uma progressão lógica desde o propósito ou missão da entidade auditada (e.g. município) até à execução da auditoria, conforme ilustra a Figura 1.

Figura 1 – O processo e propósito da Auditoria Interna



Fonte: Adaptado de Mcnamee & Selim (1998:173, citado por Castanheira, 2007)

Durante o estágio do planeamento da auditoria, o auditor interno deve assegurar-se de que (Mcnamee, 1997, citado por Castanheira, 2007):

- ✓ Existe uma ligação favorável entre o objectivo de auditoria, as metas da unidade a auditar e o propósito e missão da unidade;
- ✓ O plano de auditoria, tomado como um todo, produzirá a evidência necessária para atingir o objectivo de auditoria;
- ✓ Cada teste proporcionará a evidência requerida no plano de auditoria.

O objectivo de auditoria deve estar relacionado com os riscos enfrentados pela unidade a auditar, no seu esforço para atingir os objectivos que estabeleceu. Os testes de auditoria ligam-se ao objectivo da auditoria, focalizando aquilo que realmente acrescenta valor e melhorando os processos e o desempenho da actividade. Desta forma, o processo flui de uma forma lógica do plano de auditoria ao propósito em servir as necessidades dos contribuintes. Consequentemente,

altera o modo como os auditores internos pensam e falam sobre controlo e risco. O processo estaria incompleto se não fosse também alterada a metodologia utilizada no reporte das auditorias. “As recomendações das nossas auditorias também incorporam a filosofia da gestão de risco, o que pressupõe um salto qualitativo na percepção do valor do (...) trabalho por parte dos nossos auditados” (Zárate, 2001: 75-76, citado por Castanheira, 2007).

Os relatórios de auditoria, como parte do processo de comunicação de risco, deverão transmitir conclusões da gestão do risco e recomendações para minimizar as exposições a ele. Para que a gestão da entidade auditada, entenda o grau de exposição, é imprescindível que os relatórios de auditoria identifiquem quais as situações críticas e as suas consequências nos objectivos da entidade (IIA, 2004; citado por Castanheira, 2007).

Os auditores devem também reportar os aspectos referentes à gestão do risco, com base numa estrutura e linguagem que todos possam entender (Quinn e Brill, 2002, citados por Castanheira, 2007). Uma vez que a maioria das pessoas tem um conhecimento intuitivo do risco baseado na experiência e no senso comum, os auditores internos e os gestores devem então acordar numa linguagem comum sobre o risco. Muitos auditores internos recorrem a modelos de risco para definirem o planeamento da actividade de auditoria. Da mesma forma, os gestores recorrem a modelos de risco para estimarem o risco dos diversos projectos. Em ambos os casos, tais modelos de risco têm um enfoque específico e muitas vezes descrevem o risco utilizando uma linguagem muito própria, de difícil compreensão para aqueles que não estão integrados no grupo de trabalho específico (Castanheira, 2007).

Um modelo de risco integrado é normalmente aplicado em toda a entidade e permite um método comum de comunicação, numa linguagem que todos compreendem. Funciona como uma ferramenta que integra gestores e auditores no estabelecimento efectivo e eficiente de uma adequada gestão de risco da entidade (Castanheira, 2007).

Em suma, de acordo com Mcnamee e Selim (1998:103, citado por Castanheira, 2007), “no actual paradigma, todo o processo de auditoria é baseado em conceitos de gestão de risco:

- ✓ O objectivo de auditoria é avaliar a forma como a gestão lida com o risco na entidade;
- ✓ A auditoria é desenvolvida para testar as técnicas de gestão de risco (90% das quais deverão ser actividades de controlo);
- ✓ As auditorias são reportadas em termos de princípios de gestão de risco e com referências ao *framework* de risco da entidade”.

1.3.2 – Vantagens e utilidade

Como já referido, a auditoria interna deve ser entendida como um instrumento ao serviço da gestão. Anteriormente era entendida como “uma função de avaliação independente, estabelecida no interior de uma organização, para examinar e avaliar as suas actividades, como um serviço de apoio à gestão, no cumprimento eficaz das suas responsabilidades, tendo como objectivo a avaliação dos controlos internos”, (IIA, 1978). Actualmente a auditoria interna “é uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia da gestão do risco, dos controlos e dos processos de governação”, (IIA, 1999:1). Mas, segundo o *Government Auditing Standards* (GAO, 2003:§2.6), definem auditoria como “um exame objectivo e sistemático de evidências que permitem a avaliação independente do desempenho de uma organização, programa, actividade ou função pública, para fornecimento de informações que melhorem a responsabilização pública e facilitem a tomada de decisões pelas partes responsáveis pela supervisão ou deflação de medidas correctivas”. Não obstante, para melhor análise da evolução e contraste passamos a expor a anterior definição de auditoria interna:

As expectativas sobre os benefícios que dela se poderão esperar para os municípios, porém, devem atender a ser entendidas como função de um conjunto de variáveis que afectam o seu funcionamento, eficácia, credibilidade, prestígio e imagem, de que se destacam (Pradas, 1995):

- ✓ A posição da auditoria interna na estrutura organizacional relativamente aos demais serviços do mesmo município;
- ✓ O maior ou menor interesse que a gestão de topo lhe atribua;
- ✓ As manifestações de maior ou menor apreço e os “sinais” que os gestores de topo enviem para o interior do município sobre a auditoria, designadamente sobre as expectativas criadas relativamente a esse serviço;
- ✓ Os objectivos, âmbito de actuação e atribuições e competências desse serviço e a forma mais ou menos clara pela qual tais requisitos básicos estão definidos e publicitados;
- ✓ A sua organização e a capacidade de liderança do seu responsável;
- ✓ O número de pessoas e a formação, capacidade, profissionalismo, motivação, dedicação e qualidade dos profissionais que o integram.

Entende-se que a auditoria interna municipal não pode mais continuar a ser vista apenas como um serviço:

- ✓ Efectua o “controlo dos controlos”;

- ✓ Se limita a proceder ao “exame” de “operações” já realizadas e de factos já passados;
- ✓ Existe para cuidar da “salvaguarda dos activos” ou para “prevenir e detectar erros, fraudes e outras anomalias”;
- ✓ Funciona como uma “extensão do auditor externo”, com o objectivo principal de reduzir custos dos serviços por ele prestados e que, nessa qualidade, executa análises e procede a conferências e a verificações para que o auditor externo possa depois, com maior segurança, emitir parecer sobre a veracidade e razoabilidade das contas e demonstrações financeiras do município que o contratou.

Por outro lado, a auditoria interna também não pode ser entendida como um serviço onde se colocam pessoas competentes noutros serviços, mas que interessa “afastar” para outro departamento, por dificuldades de relacionamento com as suas hierarquias ou por qualquer outra razão, ou um serviço onde se colocam pessoas em “fim de carreira”, com prestígio e mérito reconhecido no exercício de outras funções mas que não se sabe muito bem onde as colocar.

A auditoria interna municipal pode e deve, isso sim, ser entendida como:

- ✓ um instrumento privilegiado ao serviço da gestão e que pode ser utilizado relativamente a diferentes actividades, serviços e níveis de gestão para ajudar a resolver as debilidades existentes;
- ✓ como um serviço que pode contribuir, de forma continuada, para a melhoria da gestão municipal em sentido muito mais amplo, em função do seu conhecimento global e pormenorizado do município em que se insere, e da avaliação continuada e sistemática que faz da sua organização e funcionamento.

É também conveniente clarificar que, em condições normais, a auditoria interna não tem que ter como uma das suas principais preocupações, a verificação da correcta classificação e contabilização das transacções e dos procedimentos contabilísticos que lhe estão associados. Sobre este aspecto, deverá antes avaliar a eficiência e a eficácia dos respectivos sistemas de controlo.

No “II Encontro Nacional de Auditores Internos”, o Instituto Português de Auditoria Interna concluiu que a auditoria interna no Sector Público pode desempenhar uma importante função de apoio à gestão e ao processo de tomada de decisão, porque:

- ✓ “Promove a economia na aquisição de recursos;
- ✓ Promove a eficiência na utilização desses recursos;
- ✓ Promove a eficácia das acções e dos programas dos auditores, recentrando preocupações pelos objectivos e resultados;
- ✓ Garante que as políticas e planos traçados... estão a ser cumpridos e observados;

- ✓ Assegura a fiabilidade da informação produzida e particularmente da necessária à tomada de decisão.”

Este é um passo qualitativo significativo num processo de reflexão que se deseja continuado e sistemático no sentido de redefinir a área de intervenção da auditoria interna e de procurar uma nova linha de rumo que a leve a desenvolver plenamente a sua actividade, para que ela possa corresponder de forma mais eficaz às necessidades actuais e futuras dos municípios. Mas peca, por ainda deixar transparecer uma visão demasiado limitativa dos objectivos e do âmbito de actuação da auditoria interna e, conseqüentemente, dos benefícios que dela se podem esperar.

Se pensarmos, por momentos, que a realização de uma auditoria pode ser entendida como um processo através do qual se compara “aquilo que é” com “o que devia ser”, conclui-se mais facilmente que os municípios devem poder esperar maior utilidade dos serviços que, muitas vezes, lhe são prestados pelas suas auditorias internas.

Atendendo ao profundo conhecimento que a auditoria interna deve ter do município em que se insere, às suas relações privilegiadas com o Executivo, à visão global e integrada que deve procurar ter da actividade, da organização e funcionamento do município no seu todo e dos respectivos serviços, dos meios disponíveis e da sua utilização, dos métodos e processos e das tecnologias utilizadas, dos seus pontos fortes e das suas insuficiências, dos valores essenciais e da filosofia em que assenta o município, entende-se como desejável que as auditorias internas passem a desempenhar um papel muito mais actuante nos municípios, para que da sua actividade resultem benefícios acrescidos para os resultados do município em que se inserem. Não para se substituir à gestão, mas para possibilitar e potenciar os benefícios que se possam esperar de um serviço de auditoria interna e, desta forma, para otimizar a sua utilidade no desempenho da sua função de apoio à gestão (Strategor, 1993).

No que respeita à utilidade da auditoria, ela é especialmente relevante para a delimitação das expectativas razoáveis sobre o grau de segurança aportado pelo auditor às contas, processos ou situações analisadas e sobre as quais formula uma opinião. A existência de expectativas não satisfeitas (“*expectation gap*”) é um risco sempre presente quando se fala em auditoria. Sendo útil, a auditoria não pode, por si só, resolver todas as expectativas sobre a credibilidade da informação, a actuação dos gestores dentro da legalidade e a eficácia e eficiência no seu desempenho.

Humphrey (1991) refere que, basicamente, há três teorias que procuram justificar a utilidade da auditoria. A primeira, baseada na teoria da agência estatui que, consubstanciando a gestão das empresas em geral e das entidades públicas em especial, uma relação de agência, é ao próprio agente mais do que ao principal, que interessa esbater os custos da conflitualidade latente numa

relação de agência através da contratação da auditoria. Uma outra teoria tem subjacente o raciocínio económico da análise custo-benefício: estando todos os grupos envolvidos interessados em credibilizar a gestão e a informação que lhes é proporcionada pelos gestores, é economicamente mais vantajoso, dada a tecnicidade da função, encarregar um perito de tal missão em vez de cada um dos interessados proceder, por si próprio, a tal tarefa. A tecnicidade da missão também sugere a racionalidade da delegação da função. A terceira, especialmente aplicável na auditoria do Sector Público, fundamenta-se no interesse público da função: a presença do auditor numa organização ou a consciência por parte do agente da existência e efectividade do controlo, têm um efeito dissuasor sobre práticas indesejáveis na gestão e na apresentação das contas (Costa *et al.*, 2006).

No caso do sector público, nomeadamente, nos municípios, é sobretudo aplicável esta última teoria (Costa *et al.*, 2006).

A independência na realização das acções é uma das questões fundamentais para o bom desempenho da função auditoria interna, consequentemente condicionando a utilidade do serviço prestado, e tanto mais necessária quanto os trabalhos a desenvolver mais entrarem nos caminhos da gestão.

As auditorias externas são realizadas por profissionais externos e que, por isso, actuam com maior independência do que os auditores internos relativamente à gestão de topo do município sobre a qual fazem as suas apreciações (Herñandez, 2001).

Para a auditoria interna esta questão torna-se mais complicada, dado que os profissionais que trabalham nesta área também são quadros do município em que desenvolvem a sua actividade, de que fazem parte integrante e que não deixa de ser a sua entidade empregadora. Por isso, na prática a independência da auditoria interna é significativamente menor e a independência dos profissionais que a realizam pode restringir-se apenas às actividades e aos serviços auditados.

Para ultrapassar este constrangimento e esta limitação, decorrente da dependência hierárquica directa ou indirecta da auditoria relativamente aos gestores de topo, a administração e a auditoria interna devem fazer um esforço conjunto e permanente no sentido de não se confundir dependência hierárquica com autonomia na realização dos trabalhos, necessária ao rigor, isenção e profundidade de análise, e com a necessária independência da auditoria nas suas apreciações e na formulação, apresentação e discussão com o próprio Órgão Executivo das suas principais conclusões e recomendações.

A par disto, os serviços de auditoria interna podem e devem, a partir da análise ponderada das suas especificidades próprias, conceber e pôr em prática mecanismos que lhe proporcionem uma maior independência relativamente à administração da qual dependem (Prieto *et al.*, 2002). A realização de um cuidadoso trabalho de planeamento e programação das suas actividades e a sua

aprovação prévia pelo Órgão Executivo, a existência de um “Comité” de Auditoria, o rápido envio das cópias dos relatórios referentes às auditorias realizadas poderão ser algumas das questões a ponderar.

1.3.3 – Papel actual do auditor interno e do departamento de auditoria interna

“Os auditores terão que ser melhores homens de negócio; inclusive, terão que ser, primeiro, bons homens de negócio e, em segundo lugar, bons auditores” (Glenn Sumners *in* Machado, 2004, citado por Castanheira, 2007).

A actual definição de auditoria interna alinha o trabalho dos auditores com os factores críticos de sucesso das organizações e os seus processos essenciais, pelo que a mudança do conceito de auditoria interna deve ser acompanhada com a mudança do perfil do auditor interno (Castanheira, 2007).

No actual paradigma, todo o processo de auditoria interna se baseia na gestão de risco, o que requer uma evolução técnica dos auditores internos para alterar a orientação, objectivos e resultados dos seus trabalhos. Evidentemente, esta transformação da função implica algumas alterações no perfil do auditor interno, pois deixa de ser um profissional que inspeciona e revê actuações e decisões históricas, convertendo-se num profissional qualificado, conhecedor do negócio da actividade auditada, que adquire um maior compromisso com o futuro da organização (Zárate, 2001, citado por Castanheira, 2007).

Neves (1999, citado por Castanheira, 2007) afirma que o “auditor interno do controlo”, apesar de ter uma grande capacidade para analisar o controlo interno e identificar áreas e procedimentos de risco potencial, não deixa de ser um auditor conservador e avesso ao risco. Por outro lado, o “auditor interno do risco”, tem que conhecer a actividade aos vários níveis e saber identificar os riscos que podem ameaçar os objectivos estratégicos.

Ao contrário do auditor interno tradicional, cuja missão é clara e não exige uma grande visão estratégica e criatividade, o auditor interno do presente necessita de um grande conhecimento do ambiente em que opera e deverá ser um praticante da boa gestão, nomeadamente procurando conhecer as expectativas e aplicando os seus conhecimentos de gestão de risco e do controlo interno (Fernandes, 2000, citado por Castanheira, 2007) em qualquer área que possa afectar significativamente o sucesso do município.

Tal facto, implica que o auditor interno pode ser chamado para servir a entidade em qualquer área, pelo que, ao contrário do auditor tradicional, com formação nas áreas de

contabilidade, finanças e fiscalidade, os auditores do presente tem muitas vezes formação nas áreas de engenharia, química, marketing, direito, etc., ou seja, actualmente a auditoria interna é vista como uma opção de carreira para uma grande variedade de profissionais (Colman 2003, citado por Castanheira, 2007).

Assim, desde que a maioria das organizações profissionais de auditoria têm a expectativa de que os auditores, para levarem a cabo a função, não devem possuir só formação financeira convencional, o auditor moderno é um indivíduo bem formado e eclético. Desta forma, actualmente é, certamente, menos comum a prática de colocação de profissionais na área de auditoria interna simplesmente para aquisição de experiência, nomeadamente para os novos profissionais que procuram a transição para outros departamentos (Pathak 2005; Kunkel, 2004; citados por Castanheira, 2007).

À medida que o papel da auditoria interna está a ser redefinido dentro do próprio município, a selecção daqueles que devem levar a cabo a função de auditoria interna está também a mudar. Isto é, a auditoria interna é definida de uma forma mais orientada para a natureza do trabalho desenvolvido, em vez de quem desenvolve o trabalho. As entidades actualmente actuam em ambientes dinâmicos, o que requer respostas em tempo real (Ahlawat e Lowe, 2004, citados por Castanheira, 2007).

Nessa medida, Pickett (2000) e Marks (2001) (ambos citados por Castanheira, 2007) defendem que o auditor interno do presente deve ser adaptável e criativo, considerando a criatividade do auditor interno como a habilidade para visualizar um ambiente da organização que ainda não existe e recomendar controlos sobre riscos que ainda não estão à vista. Bou-Raad (2000, citado por Castanheira, 2007) partilha da opinião que a habilidade para se adaptar é essencial e a uma abordagem de valor acrescentado é possível quando os auditores internos são flexíveis nas suas práticas e quando a atitude da gestão se altera para aceitar o novo papel da auditoria interna. Agora, todos os auditores internos necessitam de ter um pensamento lógico, conhecer a organização, ter habilidade para investigar e, muito importante, flexibilidade. O desenvolvimento profissional contínuo é fundamental para que possam acompanhar as alterações nas práticas da organização.

Adicionalmente, os auditores internos necessitam de recursos suficientes para conduzirem abordagens sistemáticas e oportunas aos processos de controlo e gestão, (Rittenberg e Anderson, 2002). Para Fernandes (2000. Citado por Castanheira, 2007), o auditor interno do presente tem mais sucesso em organizações de grande competitividade e em organizações com forte dependência da tecnologia, se bem que a auditoria interna tradicional continua a ser preferida em vários ambientes governamentais e de regulação, em áreas mais susceptíveis de fraude, onde a tecnologia está menos desenvolvida, e nas economias em desenvolvimento. Mcnamee e Selim (1999, citados por

Castanheira, 2007) afirmam que os auditores internos que conseguiram transitar para a nova abordagem baseada no risco, conseguiram uma maior aceitação por parte da gestão e uma maior integração da auditoria interna com outros elementos de gestão do risco. Não obstante, a KPMG (1999) salienta a dificuldade em dotar os departamentos de auditoria interna de profissionais com a qualificação necessária para o desenvolvimento de auditorias baseadas no risco.

Numa outra perspectiva, é também muito importante que, para além disso, os profissionais que desempenham funções em serviços de auditoria reúnam um outro conjunto de aptidões e características pessoais e comportamentais.

No aspecto psicológico e comportamental, um auditor interno (tal como externo) deve ser honesto, íntegro, objectivo e independente. Precisa de ser flexível e adaptativo, mas pragmático. Necessita de ter capacidade de iniciativa, criatividade e curiosidade intelectual, poder de observação saber ouvir, ter capacidade para percepção e assimilação rápida, possuir espírito analítico mas saber ser sintético e conclusivo, ter facilidade de comunicação (oral e escrita) e capacidade de persuasão. Um auditor deve ter e cultivar um espírito crítico muito vivo, ter um bom controlo emocional, ser rigoroso mas ter respeito e consideração pelos outros e pelo trabalho por eles desenvolvido, ser capaz de trabalhar com eles, ser persistente e resistente a frustrações, ser sociável e ter diplomacia, ser discreto, ter um espírito aberto e capacidade de imaginação e de adaptação (Arens e Loebbecke, 1984). Deve gostar de aprender, o que implica ter propensão e capacidade para desenvolver continuamente esforços com vista à sua formação, actualização e aperfeiçoamento profissional permanentes. Precisa de ter capacidade para ver e analisar para além das aparências, identificar insuficiências e problemas, procurar identificar e compreender as suas causas e avaliar as suas consequências, mas também deve de ser capaz de procurar encontrar propostas de soluções para os superar (Cashin, 1982).

No que respeita ao Departamento de Auditoria Interna, os seus objectivos, o âmbito de actuação, as atribuições e competências e o modo de funcionamento, devem ser claramente definidos e adequadamente divulgados, no âmbito de um processo mais vasto que tenha como objectivo criar condições que lhe possibilitem um bom desempenho das suas funções.

Sem prejuízo das quais atribuições e competências deveram ser adaptadas a cada situação em concreto, o Departamento de Auditoria Interna num município poderá (Jin'e e Dunjia, 1997):

- ✓ Colaborar no processo para a definição de objectivos, estratégias e políticas globais a adoptar;
- ✓ Colaborar na avaliação do grau de realização dos objectivos globais definidos, da forma como foram implementadas as estratégias e as políticas globais adoptadas e dos resultados alcançados;

- ✓ Colaborar na avaliação do grau de realização dos objectivos sectoriais e departamentais e dos respectivos programas de acção;
- ✓ Contribuir para o aperfeiçoamento e a modernização continuada e sistemática do município e do seu funcionamento no seu todo, e dos departamentos, serviços e equipas de trabalho que a integram, através das suas apreciações e recomendações designadamente no que respeita:
 - i) à implementação das estratégias, políticas e demais orientações da administração;
 - ii) à adequação dos sistemas e tecnologias de informação às necessidades;
 - iii) à adequação e eficácia dos meios e dos processos;
 - iv) à racionalização das decisões de investimento, em termos técnicos e económicos, designadamente à luz do princípio custo/benefício;
 - v) à racionalização dos aprovisionamentos, relativamente à identificação e quantificação de necessidades, à qualidade dos artigos, aos preços e condições de pagamento;
 - vi) à gestão orçamental, analisando o rigor das previsões e da execução dos orçamentos, os mecanismos e processos do seu acompanhamento e controlo, da análise dos desvios e da tomada de medidas correctivas;
 - vii) à gestão administrativa e financeira, apreciando aspectos relativos à estrutura financeira, aos financiamentos e à gestão da dívida, ao património e aos seguros;
 - viii) à gestão da tesouraria, apreciando o rigor das previsões de tesouraria e os procedimentos para o acompanhamento da sua realização, a análise dos desvios e a tomada de medidas correctivas e verificando a eventual existência de desnecessárias imobilizações de recursos financeiros;
 - ix) à fiabilidade, oportunidade e utilidade da informação, de índole financeira e operacional, produzida pelos diferentes serviços e áreas funcionais para os diferentes níveis de decisão;
 - x) à avaliação do cumprimento das disposições legais, directivas, normas internas e externas e demais normativo aplicável, bem como a adequação, exequibilidade e eficácia;
 - xi) à identificação da necessidade de alterar normativos, critérios e procedimentos;
 - xii) à avaliação da adequação e da eficácia do sistema de controlo interno e de gestão;
 - xiii) ao acompanhamento e análise da adequação e da eficácia das medidas correctivas tomadas na sequência de auditorias anteriormente realizadas;
 - xiv) à imagem exterior do município.
- ✓ Contribuir para a melhoria do rigor da gestão de custos e de cobrança de créditos/receitas;

- ✓ Contribuir para a melhoria da qualidade de serviço e da imagem do município, analisando as condições de atendimento e tentando identificar insuficiências que possam afectar a satisfação das necessidades dos contribuintes.

Salienta-se, particularmente nos municípios de grande e média dimensão em que se verifiquem alterações rápidas e profundas (ao nível das opções estratégicas, da organização, dos sistemas, das tecnologias) – é preciso estar atento e arranjar soluções para que os serviços de auditoria interna continuem a ter possibilidade e capacidade para cumprir a sua função com eficácia e utilidade e para impedir que eles sejam atacados de imobilismo e ineficácia. A solução para este tipo de preocupações pode passar pela adopção de processos conducentes à sua avaliação periódica, feita interna ou externamente mas de forma ajustada a cada realidade em concreto.

1.3.4 – Relação entre a auditoria interna e a qualidade da informação financeira

A importância crescente que vem sendo assumida pelos municípios na prestação de serviços aos cidadãos e a multiplicidade de formas, em permanente mutação, de como esses serviços são prestados, coloca como fundamental a gestão da fragmentação a que têm sido submetidos, no âmbito do movimento conhecido por “Nova Gestão Pública” (Costa *et al.*, 2006).

A contabilidade e auditoria destas entidades, sob o paradigma da utilidade que justifica a sua existência, são confrontadas com desafios de adaptação a esta nova realidade. A par da fragmentação, a multiplicidade de formas jurídicas assumidas pelas novas sub-entidades levanta novos desafios de gestão, de contabilidade e de auditoria destes verdadeiros “grupos autárquicos” emergentes (Costa *et al.*, 2006).

Neste contexto, cabe à auditoria interna zelar também pela obtenção da informação financeira com qualidade suficiente que assegure a sua utilidade. Com efeito, aquando da elaboração da informação financeira, pouco importarão as necessidades dos seus futuros utilizadores, se essa informação não for elaborada e apresentar características evidentes que possibilitem a sua fácil e total utilização, segundo as necessidades daqueles (Araújo, 2005).

Em matéria de características qualitativas da informação financeira de âmbito público, encontramos os documentos *Concepts Statement n° 1*, do *National Council on Governmental Accounting* (NCGA), o *Concepts Statement n° 1*, do *Government Accounting Standards Board* (GASB) e as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), do IFAC, bem como o *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas*, da AECA.

Destacando a AECA (1999) cuja Estrutura Conceptual é discutida por Tua Pereda (2004), a informação financeira apresenta quatro características base (Araújo, 2005):

- ✓ a relevância – é o principal requisito e exige que a informação financeira se refira ou possa ser associada com as acções cujo cumprimento se destina a facilitar os resultados que se desejam apurar. O conhecimento ou a assunção das necessidades dos potenciais utilizadores da informação é de extrema importância na aplicação deste requisito;
- ✓ a verificabilidade – requer que se duas ou mais pessoas verificarem os mesmos dados, cheguem a idênticas conclusões. A sua importância sustenta-se no facto de que, em geral, a informação contabilística é utilizada por pessoas que têm acesso limitado aos dados de base dessa mesma informação. Quanto menor seja a proximidade a estes dados, maior é o grau desejado de verificabilidade, cuja importância também é dada pelo facto de que, com frequência, os utilizadores da informação contabilística têm interesse oposto;
- ✓ a imparcialidade – significa que os factos devem ser determinados e apresentados imparcialmente. Também significa que as técnicas utilizadas para a realização dos dados devem ser igualmente imparciais. A informação distorcida pode ser útil e tolerada internamente, mas raramente é aceite para usos externos;
- ✓ a quantificação – refere-se à associação do conteúdo numérico à descrição informativa. Os parâmetros monetários são os mais comuns, embora não sejam os únicos na quantificação usual da contabilidade. Quando, em cumprimento dos requisitos, seja necessária a apresentação de informação não quantitativa, não significa que esta tenha necessariamente que ser medida. No entanto, quando se apresenta qualquer informação que possa ser medida, quem elabora os documentos deve assumir a responsabilidade por essa medição.

Para que a relevância da informação esteja efectivamente assegurada nas demonstrações financeiras, é também preciso que outras características se verifiquem, designadamente (Araújo, 2005):

- ✓ a pertinência – assegura que se dispõe da informação necessária para analisar uma determinada decisão;
- ✓ a materialidade – ou princípio da importância relativa, implica que não seja omitida nenhuma informação que possa ser importante ou influenciar quem vai decidir. O princípio tem também o corolário de não dedicar esforços na medição de factos pouco importantes para a decisão;
- ✓ a oportunidade ou tempestividade da informação – exige que esta chegue ao utilizador a tempo de ser utilizada para tomar decisões. Análises e discussão de dados sobre uma determinada informação financeira, relativa a um tempo já muito distante, são obsoletas e a

nada conduzem, em termos de correcção, sendo, pelo contrário, muito mais eficaz o mecanismo de *feedback*, na forma de opinião e manifestação de vontade do utilizador para o sistema de origem da informação, quando a análise e controlo são exercidos a tempo.

No que refere ao requisito da quantificação dos dados, este deve ser completado com as seguintes características (Araújo, 2005):

- ✓ a homogeneidade valorativa – supõe que os dados da informação sejam medidos em unidades monetárias de valor constante;
- ✓ a consistência – implica utilização dos mesmos procedimentos de contabilidade por parte de uma entidade, ao longo de sucessivos exercícios. A quantificação das mesmas matérias e acontecimentos terá que seguir sempre as mesmas regras, caso contrário, o utilizador, se não estiver devidamente informado, poderá tomar decisões diferentes perante as mesmas situações reais;
- ✓ a comparabilidade – possibilidade de efectuar comparações entre valores obtidos por um processo contabilístico em diversos momentos. Esta característica é fundamental para a medição da evolução de uma entidade, ao longo do tempo.

A IFAC (IPSAS nº 6, 2002) destaca ainda que a fiabilidade das contas apresentadas deve ser outro requisito importante a observar no momento da sua elaboração, para que no final se apresentem sem erros e que os elementos apresentem valores que podem efectivamente ser medidos de forma fiável. A esta característica da fiabilidade estão associadas as características da objectividade e da plenitude, ou da totalidade.

Relativamente à objectividade, o que se pretende é que a informação contida nos documentos de prestação de contas não dependa de influências subjectivas ou de juízos de valor dos profissionais que elaboram a informação, mas que se apresente isenta desse tipo de critérios. Por outras palavras, pode dizer-se que a informação é objectiva quando diferentes processadores da informação, utilizando as mesmas regras, chegam às mesmas conclusões (Araújo, 2005).

Pela característica da plenitude, como a sua própria designação indica, devem ser apresentadas todas as informações possíveis e exigidas com o maior detalhe possível (Araújo, 2005).

Em síntese, tendo em conta as várias necessidades de dados que se esperam obter da informação financeira das entidades públicas (e.g. execução do orçamento, apoio às decisões económicas, políticas, etc.), são igualmente variadas as características qualitativas requeridas para essa mesma informação. As consideradas principais pelos diversos organismos internacionais, acima referidas, encontram-se, como se viu associadas a outras de que se deve revestir também a informação financeira pública.

Nos municípios, sem deixar de atribuir o devido papel e importância à auditoria financeira externa, há, pelo menos, uma verificação interna das contas, ou seja, são conferidas sob o ponto de vista contabilístico e delas retirados os seus valores globais para, em bases de dados, serem tratados.

Seja qual for a técnica utilizada pelo auditor interno (ou externo), a sua principal preocupação é a segurança e qualidade da informação. Deverá verificar se os recursos são adequados para avaliar a segurança da informação e a exposição aos riscos, quer internos quer externos. Deve, ainda, avaliar se as ameaças são atempadamente dadas a conhecer e são tomadas as medidas correctivas avaliando também a eficácia das medidas preventivas (Morais e Martins, 2007). Conforme apropriado, o auditor deve ainda recomendar a melhoria ou implementação dos novos controlos, a fim de salvaguardar a qualidade da informação.

Por último, a transparência do processo de prestação de contas e o acréscimo de fiabilidade propiciado pela auditoria, são também elementos indispensáveis do novo modelo de gestão autárquica (Costa *et al.*, 2006).

CAPÍTULO 2 – A AUDITORIA NOS MUNICÍPIOS EM PORTUGAL

Este capítulo começa por fazer o enquadramento legal da auditoria no Sector Público em Portugal, nomeadamente no contexto do Sistema de Controlo Interno da Administração Pública, enfocando depois nos municípios.

São abordados posteriormente os principais organismos e respectivas responsabilidades sobre a auditoria externa municipal, designadamente com referência ao Sistema de Controlo Interno do POCAL.

Finalmente far-se-à referência à auditoria no contexto da Nova Lei das Finanças Locais aprovado em 2007.

2.1 – Enquadramento legal

A Reforma da Administração Financeira do Estado no nosso país iniciou-se em 1990 com a Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública, que estabeleceu as bases e os regimes financeiros aplicáveis, passam a ser definidos novas regras e procedimentos contabilísticos para o Sector Público da Administrativo (SPA).

No que respeita ao controlo, as alterações que se verificaram foram as seguintes:

- ✓ Relativamente aos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira, o artº 11º refere que a gestão orçamental destes serviços deverá ser efectuada através de um **sistema de controlo sucessivo e sistemático**, e quando necessário, através da verificação directa da contabilidade dos próprios serviços. Acrescenta ainda que as despesas efectuadas também deverão estar sujeitas ao controlo da regularidade financeira, eficiência e eficácia.
- ✓ Relativamente à fiscalização interna, refere o artº 12º, que “os serviços e organismos de autonomia administrativa e financeira deverão dispor de **meios de fiscalização interna** tecnicamente independentes dos restantes órgão e direcção”.

A publicação da Lei nº 6/91, de 20 de Fevereiro, (Lei de Enquadramento Orçamental)⁸ fixa o novo enquadramento e reformula o sistema de execução orçamental. Esta lei no artº 21 refere que a **fiscalização administrativa da execução orçamental** compete:

- ✓ À própria entidade responsável pela gestão e execução orçamental;
- ✓ Às entidades hierarquicamente superiores e de tutela;

⁸ Entretanto revogada pela Lei nº 91/2001, de 20 Agosto.

- ✓ Aos órgãos gerais de Inspeção e Controlo Administrativo;
- ✓ Aos serviços de contabilidade pública.

A Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto, que tem como objecto a definição das regras e procedimentos a ter em conta aquando da elaboração e execução do Orçamento de Estado, refere também no seu artº 5º que “os serviços ou instituições responsáveis pela execução orçamental e os respectivos serviços de orçamento e de contabilidade pública elaboram, organizam e mantêm em funcionamento um sistema e procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento, os quais poderão envolver, nos casos em que tal se justifique, o recurso a serviços de empresas de auditoria”.

O Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho, regulamenta as bases da Contabilidade Pública, consagrando um novo sistema de gestão e definindo regras orientadoras do Novo Regime de Administração Financeira do Estado. Deste modo concilia as exigências da autonomia com as necessidades de um rigoroso controlo. “O controlo de gestão orçamental das entidades públicas deverá fazer-se de forma sistemática e sucessiva” (Pascoal e Ribeiro, 2001:51) e incluirá a autorização das despesas públicas sujeita a:

- ✓ Conformidade legal – corresponde à ideia de prévio fundamento legal;
- ✓ Fiscalização da regularidade financeira – refere-se à existência de inscrição orçamental e à adequada classificação de despesa;
- ✓ Análise de eficiência e eficácia dos serviços e organismos (artº 50º).

A fiscalização sucessiva tem por finalidade avaliar os sistemas de decisão e de controlo interno e apreciar a legalidade, a correcção financeira, a economia, eficiência e eficácia da gestão financeira das entidades sujeitas à sua jurisdição e/ou controlo financeiro, incluindo os fluxos com a União Europeia (artº 50º).

Este diploma definiu ainda como formas de controlo de gestão orçamental as seguintes (artº 53º):

- ✓ Auto-controlo, pelos órgãos competentes dos próprios serviços e organismos;
- ✓ Controlo interno, sucessivo e sistemático, **efectuado por auditorias** a realizar aos serviços e organismos;
- ✓ Controlo externo, jurisdicional – a exercer pelo Tribunal de Contas.

Ainda no âmbito da reforma da Administração Pública, com particular ênfase para o “reforço e revisão do controlo financeiro”, foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de Junho, o novo Sistema Nacional de Controlo Interno (SCI).

Este diploma teve como objectivo, estruturar o sistema nacional de controlo interno da Administração Financeira do Estado, que compreende aos domínios orçamental, financeiro e patrimonial. Visa também assegurar o exercício coerente e articulado do controlo, no âmbito da Administração Pública que, no seu núcleo, constitui o SPA⁹. Não obstante, não representa a primeira tentativa de organização neste domínio. Também outros diplomas já referidos, como a Lei de Bases da Contabilidade Pública e o diploma que a completa e regulamenta (Decreto-Lei n° 155/92), reforçam e especificam este sistema organizativo do controlo orçamental.

Na definição deste diploma, o Controlo Interno consiste na verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade, regularidade e boa gestão, relativamente a actividades, programas ou projectos com interesse, no âmbito da gestão dos organismos públicos. Tem como objectivo introduzir um modelo articulado, estruturado em três níveis de controlo – operacional, sectorial e estratégico, com deliberação das entidades responsáveis por cada um destes níveis:

1º Nível – Controlo Operacional – consiste na verificação, acompanhamento e informação que incidem sobre as decisões dos órgãos de gestão das unidades de execução de acções; trata-se do primeiro nível que incide sobre a micro-gestão, ou seja, a gestão de cada unidade executiva. Como entidades de controlo operacional, podemos identificar os órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização inseridos na própria unidade que controlam;

2º Nível – Controlo Sectorial – traduz-se na verificação, acompanhamento e informação que incide preferencialmente sobre o controlo operacional, sobre a adequação da inserção de cada unidade operativa e respectivo sistema de gestão, nos planos globais de cada região;

3º Nível – Controlo Estratégico – materializa-se na verificação, acompanhamento e informação que incidem, de preferência, sobre o controlo operacional e sectorial, para os avaliarem, bem como sobre a realização das metas traçadas nos instrumentos previsionais, designadamente o programa do Governo, as Grandes Opções do Plano e o Orçamento de Estado.

Está ainda previsto um controlo operacional da responsabilidade dos órgãos e serviços de inspecção, auditoria ou fiscalização inseridos nos Serviços Autónomos, consistindo na verificação, acompanhamento e informação das decisões dos órgãos de gestão.

O estabelecimento do Sistema Nacional de Controlo Interno culminou com a aprovação do Decreto Regulamentar n° 27/99, de 12 de Novembro, que cria o Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno. No que respeita aos Serviços Autónomos, a OROC emitiu a Directriz de

⁹ Convém lembrar que a execução do Orçamento de Estado, na qual se engloba a execução dos orçamentos dos Serviços Autónomos, é objecto de controlo administrativo, jurisdicional e político, sendo o controlo administrativo da competência do próprio Serviço Autónomo. Para que este controlo se exerça de forma conveniente, devem os serviços elaborar, organizar e manter em funcionamento a sua contabilidade pública e sistemas e procedimentos de controlo interno das operações de execução do orçamento.

Revisão/Auditoria 870, de Maio 2004, destinada especificamente a proporcionar orientações genéricas sobre a análise das contas individuais deste tipo de serviços, tendo ainda em atenção a legislação em vigor que lhes é aplicável, em matéria de Sistema e Procedimentos de Controlo Interno.

O controlo e a auditoria na Administração Local em geral (administrativa e empresarial) é, em Portugal, exercido por várias entidades e órgãos (Costa *et al.*, 2006). A saber:

- ✓ Tribunal de Contas (TC)
- ✓ Inspeção-Geral de Finanças (IGF)
- ✓ Inspeção-Geral de Administração do Território (IGAT)
- ✓ Conselho Fiscal ou Fiscal Único (FU) – desempenha funções atribuídas por lei e pelos estatutos, que incluem a fiscalização e a preparação e divulgação da informação financeira, da eficácia dos sistema de controlo e auditoria interna e de gestão de riscos, bem como a revisão legal de contas.
- ✓ Revisor Oficial de Contas (ROC)
- ✓ Órgãos de Controlo Interno (Auditoria Interna)
- ✓ Assembleias Municipais, Assembleias-Gerais das Empresas
- ✓ Controlo pelos Cidadãos – Pela Portaria nº 355/97, de 28 de Maio, foi instituído o livro de reclamações obrigatório em todos os serviços e organismos de Administração Pública, a partir de 1 de Janeiro de 1997. O livro é iniciado com o termo de abertura e encerramento assinado pelo dirigente máximo do serviço ou entidade, que deve também numerar e rubricar todas as suas folhas. A reclamação do cidadão é preenchida directamente no livro em 3 exemplares. No prazo de 5 dias o serviço poderá tomar as medidas para rectificar a situação, devendo descrever as medidas tomadas quando enviar a reclamação ao ministério. O reclamante deverá ser informado da reclamação apresentada.

O papel de cada um destes órgãos e respectivas formas de controlo das contas e optimização dos resultados estratégicos previstos para a actividade dos seus “satélites” é fundamental, num momento em que se desenvolve uma forte dinâmica de multiplicação das formas de actuar dos municípios no cumprimento das suas funções (Costa *et al.*, 2006).

2.2 – Auditoria Externa

Nos municípios as entidades responsáveis pelas auditorias externas (independentes dos municípios que fiscalizam), são o Tribunal de Contas enquanto órgão superior de controlo externo, e os chamados “órgão de controlo interno” (auditores, mas não independentes do Governo), designadamente a Inspeção-Geral de Finanças e a Inspeção-Geral da Administração do Território.

2.2.1 – Tribunal de Contas

A Constituição da República Portuguesa (CRP) no seu artº 214º, apresenta o Tribunal de Contas (TC) como o órgão supremo da fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas das contas que a lei mandar submeter-lhe. Também no mesmo artigo se prevê a existência de secções do TC nas regiões autónomas dos Açores e da Madeira.

Historicamente, as funções do TC têm evoluído ao longo dos tempos, estando a sua origem associada aos primeiros tempos na Nação (Campinho, 1998). Nos tempos mais recentes as suas funções evoluíram para assumirem, hoje, a mais elevada responsabilidade no âmbito da auditoria pública (Costa *et al.*, 2006). A Lei nº 98/97 de 26 de Agosto – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC)¹⁰, refere nos artºs 53º e 54º que as contas das entidades públicas devem ser objecto de verificação interna e externa.

A verificação externa das contas tem por objecto apreciar (artº 54º):

- ✓ As operações efectuadas são legais e regulares;
- ✓ Os respectivos sistemas de controlo interno são fiáveis;
- ✓ As contas e as demonstrações financeiras elaboradas pelas entidades que as prestam reflectem fidedignamente as suas receitas e despesas, bem como a sua situação financeira patrimonial;
- ✓ As contas elaboradas de acordo com as regras contabilísticas fixadas.

A mesma Lei refere ainda (artº 57º) que o TC pode, para além das auditorias necessárias à verificação externa das contas, realizar, a qualquer momento, auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados actos, procedimentos ou aspectos da gestão financeira de uma ou mais entidades sujeitas à sua jurisdição.

De acordo com o artº 9º, nº 10º, da LOPTC, o TC fiscaliza a legalidade e a regularidade das despesas públicas, aprecia a gestão financeira e efectiva responsabilidades por infracções

¹⁰ Revogada pela Lei nº 86/89, de 8 de Setembro.

financeiras. A sua jurisdição abrange todas as instituições públicas portuguesas, quer actuem em Portugal quer no estrangeiro (artº 1º, nº 2).

No nº1 do artº 2º, diz que estão sujeitas à jurisdição e aos poderes de controlo financeiro do TC as entidades integradas no sector público administrativo, nomeadamente:

- ✓ Estado;
- ✓ As Regiões Autónomas e os seus serviços;
- ✓ As autarquias locais, suas associações ou federações e seus serviços bem como as áreas metropolitanas;
- ✓ Os institutos públicos;
- ✓ As instituições de segurança social.

No nº 2 do mesmo artigo são referidas as entidades públicas sujeitas apenas ao controlo financeiro do TC (mas não ao controlo jurisdicional)¹¹:

- ✓ Associações financiadas com capitais públicos;
- ✓ Empresas públicas, mesmo formadas sobre a forma comercial;
- ✓ Fundações que recebem fundos do Estado ou das autarquias com carácter de regularidade.

O controlo financeiro das entidades que integram o “grupo autarquia” é, assim, da responsabilidade do TC. Apresentam-se de seguida algumas das características deste controlo financeiro exercido pelo TC, também segundo Costa *et al.* (2006).

Quanto ao momento em que o controlo do TC é exercido, ele pode assumir-se previamente à efectivação dos actos de gestão pública, durante a efectivação (controlo concomitante) e controlo à posteriori, também chamado de sucessivo (Lei nº 98/97, Capítulo IV). O Quadro 3 resume as principais características destes tipos de controlo, na legislação designada de “fiscalização”.

¹¹ Controlo Financeiro é um controlo financeiro de natureza jurídica, dos dinheiros públicos, das receitas e das despesas públicas e do património público, visando a assegurar a conformidade do exercício da actividade da administração daqueles recursos e, sendo caso disso, a responsabilidade financeira inerente. Controlo Jurisdicional é o poder de julgar conflitos de interesse.

Quadro 3 – Modalidades de Controlo do TC

Fiscalização Prévia (Secção II)	Fiscalização Concomitante (Secção III)	Fiscalização Sucessiva (Secção IV)
<p>Compete à 1ª Secção do TC é exercida mediante a concessão ou recusa de “visto” ou através da chamada “declaração de conformidade”.</p> <p>Incide sobre actos e contratos sujeitos a controlo prévio.</p> <p>Há mecanismos de selectividade para os actos e contratos fiscalizados.</p> <p>Implica efectivar um “visto” ou recusá-lo, com devido fundamento. Estão definidos procedimentos de instrução e transmissão de processos de fiscalização prévia¹².</p>	<p>A 1ª Secção do TC fiscaliza actos e contratos não sujeitos a visto.</p> <p>Esta modalidade traduz-se na apreciação casuística de actos ou contratos geradores de despesas não sujeitas ao controlo prévio.</p> <p>Incide sobre actos ou contratos pré-determinados.</p> <p>A 2ª Secção TC fiscaliza a actividade financeira exercida antes do encerramento da gerência, programas e projectos, numa modalidade de fiscalização que tem por objecto toda a actividade da entidade em questão.</p>	<p>Compete à 2ª Secção e consubstancia-se na verificação interna das contas (combinação entre amostragem e o risco financeiro, a prioridade do controlo das contas mais recentes, com maior valor e risco financeiro), na verificação externa por remessa das contas e na realização de auditorias.</p> <p>Verificação de contas e auditorias.</p> <p>Apreciação da legalidade e regularidade, mérito financeiro.</p> <p>Avaliação dos sistemas de controlo interno.</p> <p>Selectividade e coordenação do controlo: programação trienal e anual, critérios de selecção.</p> <p>Métodos e técnicas de auditoria.</p> <p>Relatório, recomendações, infracções financeira e publicidade.</p>

Fonte: Lei nº 98/97, de 26 de Agosto e Resolução nº 3/98, D.R. II Série, nº 139, de 16/6/1998.

As competências materiais essenciais do TC estão reguladas no artº 5º da LOPTC, das quais retiramos as mais relevantes na perspectiva de controlo da gestão e das contas das autarquias, logo dos municípios:

1º – “Fiscalizar previamente a legalidade e o cabimento orçamental dos actos e contratos de qualquer natureza que sejam geradores de despesa ou representativos de quaisquer encargos e responsabilidades, directos ou indirectos, para as entidades referidas no nº 1 do artº. 2º (alínea c)”.

Na alínea c) do referido artº 2º vêm referidas as autarquias locais, suas associações ou federações e seus serviços, bem como as áreas metropolitanas.

¹² Resolução nº 7/98, D.R. nº 145 de 26 de Junho.

Não estão incluídas, portanto, no âmbito do controlo prévio, as empresas públicas municipais (Lei nº 58/98) nem empresas constituídas sob a forma comercial de capitais públicos (artº 10º da Lei 159/99, de 14 de Setembro). A ausência desta fiscalização prévia tem sido, aliás, apresentada como uma virtualidade destas formas de gestão empresarial, constituindo um dos principais argumentos usados para realçar a agilização de gestão que está na base da constituição destas entidades de tipo empresarial pelas autarquias¹³ (Costa *et al.*, 2006).

2º – “Verificar as contas dos organismos, serviços e entidades sujeitas à sua prestação” (alínea d).

Para além das próprias autarquias, como vimos, as entidades participadas por estas estão também sujeitas ao controlo financeiro do TC (nº 2 do artº 2º da LOPTC) e conseqüentemente devem remeter-lhes os documentos de prestação de contas para verificação até 15 de Maio do ano seguinte ao ano de referência das contas.

3º – “Julgar a efectivação da responsabilidade financeira das entidades referidas no nº 1 do artº 2º, mediante processo de julgamento de contas ou na sequência de auditorias, bem como a fixação de débitos aos responsáveis financeiros na reposição de verbas e aplicar multas e demais sanções previstas na lei” (alínea c).

Assim, relativamente às autarquias, o TC tem poderes de julgar e sancionar a gestão dos autarcas. O mesmo não se passa com as empresas municipais, institutos e associações detidas pela autarquia. Sobre estas o TC só tem poderes de controlo financeiro, competindo o poder jurisdicional e sancionatório aos tribunais comuns (Costa *et al.*, 2006).

4º – “Apreciar a legalidade, bem como a economia, eficiência e eficácia, segundo critérios técnicos da gestão financeira das entidades referidas nos nº1 e 2 do artº 2º, incluído a organização, funcionamento e a fiabilidade dos sistemas de controlo interno” (alínea f) “realizar por iniciativa própria, ou a solicitação da Assembleia da República ou do Governo, auditoria às entidades referidas nos nºs 1 e 2 do artº 2º”, (alínea g).

A apreciação da legalidade, economia, eficiência e eficácia e a realização de auditorias está cometida ao TC em relação a todas as entidades integradas no universo das autarquias. Esta competência surge como uma possibilidade, cujo exercício está condicionado pela limitação de meios que impedem a sua efectivação de forma sistemática (TC, 1999¹⁴; Costa *et al.*, 2006).

¹³ A Lei 159/99, de 14 de Setembro (que estabelece o quadro de transferência de atribuições para as autarquias locais) veio admitir no seu artº 10º a possibilidade de as autarquias criarem empresas de âmbito municipal ou intermunicipal, sem sujeição a uma forma especial.

¹⁴ Em www.tcontas.pt

As contas das autarquias são auditadas à distância, à posteriori e usando sobretudo procedimentos de revisão analítica, sem prejuízo da possibilidade de auditorias sistemáticas (Costa *et al.*, 2006).

Em nenhum caso é feita a apreciação do universo autárquico na sua globalidade e de forma tecnicamente adequada, nomeadamente através da consolidação de contas, que está actualmente prevista nas Instrução nº1/2004 e Resolução nº4/2001 do TC.

Nos termos do artº 55º da LOPTC, o TC pode realizar auditorias de qualquer tipo, para além das auditorias financeiras (legalidade e regularidade): auditorias integradas; auditorias específicas ou orientadas; auditorias de projectos ou programas; auditorias de sistema; auditorias de avaliação específica (impactos ambientais, sociais, etc.).

A LOPTC no seu artº 56º prevê a possibilidade de o TC recorrer, sempre que entenda necessário, por razões de insuficiência ou limitação dos meios, à contratação de empresas de auditoria ou consultoria técnica, que actuarão de acordo com as missões especificadas pelo TC.

Em 1999, o TC editou o primeiro volume do Manual de Auditoria e Procedimentos. Este manual foi elaborado na senda das normas da INTOSAI e do Manual de Auditoria do Tribunal de Contas Europeu (Costa *et al.*, 2006).

2.2.2 – Inspecção Geral de Finanças

A Inspecção-Geral de Finanças (IGF) é o mais antigo e conhecido órgão de controlo interno do Estado Português. Tendo sido criada em 1930, o seu papel tem vindo a ser alterado várias vezes para adaptar-se às mudanças verificadas nas entidades que controla. A actual Lei Orgânica da Inspecção-Geral de Finanças foi aprovada pelo Decreto-Lei nº 249/98, de 11 de Agosto.

É um serviço integrado no Ministério das Finanças que tem por função o controlo da Administração Financeira do Estado e o apoio técnico àquele ministério, funcionando na directa dependência do Ministro (Costa *et al.*, 2006). Enquanto serviço de controlo incumbe especialmente à IGF (Costa, 2000):

- ✓ O exercício do controlo nos domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial, de acordo com os princípios da legalidade, da regularidade e da boa gestão financeira, visando contribuir para que a gestão pública e a gestão de fundos comunitários se faça com as regras da economia, eficiência e eficácia na obtenção das receitas públicas e na realização das despesas públicas, nacionais e comunitárias;
- ✓ Proceder acções sistemáticas de auditoria financeira, incluindo a orçamental com a colaboração da Direcção-Geral do Orçamento, de controlo e avaliação dos serviços e

organismos, actividades e programas de administração financeira do Estado, com especial incidência nas áreas de organização, gestão pública, funcionamento e recursos humanos, visando a qualidade e eficiência dos serviços públicos;

- ✓ Presidir ao Conselho Coordenador do Sistema do Controlo Interno da Administração Pública, bem como elaborar o plano estratégico plurianual e os planos de acções anuais para efeitos da Lei de Enquadramento Orçamental;
- ✓ Exercer funções de autoridade de auditoria e desempenhar funções de interlocutor nacional da Comissão Europeia nos domínios do controlo financeiro e da protecção dos interesses financeiros revelados no Orçamento Comunitário;
- ✓ Realizar auditorias informáticas, em especial à qualidade e segurança dos sistemas de informação, relativamente às entidades públicas e privadas, abrangidas pela sua intervenção, nomeadamente, levantamento exaustivo e análise dos principais problemas, assim como a optimização dos principais processos;
- ✓ Avaliar e controlar o cumprimento da legislação que regula os recursos humanos da Administração Pública.

A estrutura matricial da IGF (artº 7 DL nº 79/2007 de 29 Março) integra centros de competências ao nível do controlo financeiro comunitário, do controlo financeiro público, do controlo financeiro empresarial, do controlo da administração tributária e da avaliação de intervenções e entidades públicas. Também no DL nº 54-A/2000, de 7 de Abril, foi consagrado o princípio da contratualização, designadamente com os municípios, associado à apresentação de programas estratégicos operacionais que se enquadravam na estratégia e nos objectivos definidos para o III Quadro Comunitário de Apoio (QCA III)¹⁵. Foi assim instituído o sistema nacional de controlo do QCA III, que articulava os níveis de controlo, cabendo o controlo financeiro de alto nível à IGF e abrindo a possibilidade de qualquer entidade do sistema poder recorrer à aquisição de serviços de auditoria externa.

O serviço de apoio técnico especializado prestado pela IGF aos municípios pode resumir-se a:

- ✓ Elabora projectos de diplomas legais e dá parecer sobre os que lhe sejam submetidos;
- ✓ Promove a investigação técnica;
- ✓ Efectua estudos e emite pareceres;
- ✓ Participa e presta apoio técnico;

¹⁵ QCA III constituiu para Portugal um instrumento fundamental para acelerar o processo de convergência real ao padrão europeu de qualidade de vida e de competitividade económica, garantindo simultaneamente um desenvolvimento regional e socialmente equilibrado para o país.

O seu papel na defesa da legalidade, regularidade e boa gestão financeira do sector público é uma tarefa partilhada com outras entidades de controlo internas ao Governo (IGAT e auditorias afectas aos Ministérios), com o TC e, em certa medida, também já com os Revisores Oficiais de Contas das entidades públicas a eles sujeitos (e.g. empresas públicas).

Nos termos do Decreto-Lei nº 205/2006, de 27 de Outubro, é reforçado a função fiscalizadora da IGF através da integração, no âmbito das suas atribuições, do controlo estratégico e da auditoria de gestão, nos domínios da organização, gestão e funcionamento dos serviços, das medidas de gestão, qualificação e desenvolvimento de recursos humanos e das políticas de modernização e racionalização dos procedimentos e qualidade dos serviços. A IGF assume-se como um serviço de controlo financeiro, estratégico e de auditoria, cuja actuação abrange serviços da administração directa do Estado e demais entidades do Sector Público Administrativo, bem como o sector privado. Desta forma, assume um papel importante como órgão de controlo estratégico de carácter horizontal relativamente a todo o município, no âmbito do SCI da Administração Pública, com especial incidência na verificação da legalidade, regularidade financeira e boa gestão e utilização de recursos públicos.

2.2.3 – Inspeção Geral da Administração do Território

A tutela administrativa das autarquias locais tem o seu suporte na Constituição da República Portuguesa (CRP) que, no seu artº 242º estipula:

“1- A tutela administrativa (do governo) sobre as autarquias locais consiste na verificação do cumprimento da lei por parte dos órgãos autárquicos e é exercida nos casos e segundo as formas prescritas na lei.

2- As medidas tutelares restritivas da autonomia local são precedidas de parecer de um órgão autárquico, nos termos a definir por lei.

3- A dissolução dos órgãos autárquicos só pode ter por causa acções ou omissões ilegais graves.”

A regulação do regime jurídico da tutela administrativa, anteriormente sob a Lei nº 87/89, de 9 de Setembro, está hoje definida na Lei nº 27/96, de 1 de Agosto, que estabelece o regime jurídico da tutela administrativa das autarquias, bem como o respectivo regime sancionatório (artº 1º).

A função da tutela administrativa das autarquias pertence à Inspeção-geral de Administração e do Território (IGAT), que depende do Ministro da Administração Interna e do Território (Costa *et al.*, 2006).

No artº 2º da Lei nº 27/96, de 1 de Agosto é definido o objecto da tutela administrativa do Governo sobre as autarquias como a verificação do cumprimento das leis e regulamentos por parte dos órgãos e serviços das autarquias locais e entidades equiparadas. Assim, o IGAT tem um objectivo de controlo da legalidade da actuação das autarquias, desiderato que, como referido, partilha com o TC e a IGF (Costa *et al.*, 2006). Contudo, o âmbito da actuação da IGAT é mais do tipo inspectivo, concretizando-se em três tipos de acções (artº 3º):

- ✓ Inspeção – consiste na verificação da conformidade dos actos e contratos dos órgãos e serviços, resultante de fundada denúncia apresentada por quaisquer pessoas singulares ou colectivas ou de inspecção;
- ✓ Inquérito – consiste na verificação da legalidade dos actos e contratos concretos dos órgãos e serviços, resultante de fundada denúncia apresentada por quaisquer pessoas singulares ou colectivas ou de inspecção;
- ✓ Sindicância – consiste numa indagação dos serviços quando existam sérios indícios de ilegalidade de actos dos órgãos e serviços que, pelo seu volume e gravidade, não devam ser averiguados no âmbito do inquérito.

Pelo Despacho nº 16174/2000, publicado no DR n.183, de 9 de Agosto de 2000, do Ministro da Administração Interna e Território, foram emitidas as normas e procedimentos técnicos dos processos inspectivos da IGAT.

As acções de inspecção da IGAT, como as de qualquer órgão de auditoria, traduzem-se na emissão de relatórios de auditoria, cujo primeiro destinatário é o Ministro que solicitou a intervenção (Costa *et al.*, 2006).

As principais atribuições da IGAT, enquanto órgão de controlo estratégico, nos domínios da organização e gestão dos serviços, da gestão de recursos humanos, da modernização administrativa e da qualidade dos serviços públicos, são (artº 7 do DL nº 269/2000, de 4 de Novembro):

- ✓ Realizar inspecções e auditorias, inquéritos, sindicâncias e averiguações a quaisquer serviços públicos ou pessoas colectivas de direito público;
- ✓ Proceder a acções sistemáticas de avaliação da eficácia e eficiência dos serviços da Administração Pública, bem como da capacidade de modernização e de adaptação às novas realidades;
- ✓ Avaliar, de forma sistemática, a relação custo-benefício da actividade administrativa;

- ✓ Coordenar, em articulação com as inspeções sectoriais e regionais, os planos e metodologias de actuação, de forma a conferir maior eficácia às acções de auditoria e inspecção, nas áreas de recursos humanos e de modernização administrativa;
- ✓ Assegurar as relações com o Tribunal de Contas, com outros órgãos de controlo estratégico e com órgãos comunitários e internacionais de controlo, no âmbito das funções que lhe são legalmente atribuídas, tendo em vista garantir a racionalidade e complementaridade das intervenções e conferir natureza sistémica ao controlo;
- ✓ Avaliar e controlar a qualidade dos serviços públicos prestados ao cidadão, nomeadamente por entidades do sector público;
- ✓ Proceder à avaliação do cumprimento da legislação sobre as condições de segurança, higiene e saúde no trabalho na Administração Pública;
- ✓ Desempenhar as funções de interlocutor nacional em matérias do seu âmbito de intervenção e estabelecer e manter relações com organismos congéneres nacionais ou internacionais.

2.3 – Auditoria Interna

Em Portugal, sob a influência das mudanças introduzidas na gestão autárquica, os municípios tem introduzido instrumentos de gestão contabilística e financeira e de controlo, associados a estruturas organizativas e de prestação de serviços cada vez mais elaboradas. Estes instrumentos têm implicado análises críticas, identificações de lacunas de informação e necessidade de desenvolvimentos ao nível da auditoria nos municípios.

2.3.1 – Aspectos gerais

A criação de novas entidades – satélites para assumir a prestação dos serviços públicos tradicionalmente atribuídos às autarquias, pode actualmente assumir várias formas nomeadamente: serviço municipal, serviço municipalizado, concessão à empresa privada, participação em sociedade comercial, integração de uma associação de municípios, criação de empresa pública municipal, fundação, instituto público, associação, etc.¹⁶.

Cada uma destas formas de intervir tem diferentes regimes jurídicos, contabilísticos e fiscais e diferentes níveis de autonomia económica e financeira. Consequentemente, também

¹⁶ Para mais desenvolvimentos sobre as características destas modalidades de prestação de serviços pelas autarquias, ver Mesa e Rivas (2001), citados por Costa *et al.* (2006).

exigindo diferentes níveis de coordenação, controlo e risco por parte da autarquia (Costa *et al.*, 2006).

Uma das características deste tipo plural de entidades através das quais as Câmaras podem prestar os seus serviços é a ausência de um modelo que as aproxime, na forma de nomeação dos seus dirigentes, na definição estatutária, nas regras de contratação com terceiros, nos sistemas de contabilidade patrimonial e orçamental, nas formas de prestação de contas e nas formas de serem controladas pelos vários órgãos (Dunleavy e Hood, 1994). O pluriformismo é mais evidente se incluirmos entidades de tipo não empresarial como fundações, institutos, agências e associações, principais alvos das críticas sobre o fenómeno da desorçamentação (Hood, 1995; citado por Costa *et al.*, 2006).

Sob o ponto de vista **contabilístico e de auditoria** são variados os sistemas a aplicar a estas entidades.

Na contabilidade, umas adoptam o POC das empresas privadas, outras POCAL, Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS), outras POC-Educação. São planos que, embora semelhantes, apresentam algumas diferenças entre eles, designadamente na contabilidade analítica.

Quanto à auditoria, a muitas destas entidades (e.g. empresas públicas municipais) aplicam-se sistemas híbridos: por um lado, estão sujeitas à revisão legal de contas e ao controlo do fiscal único como uma sociedade anónima privada, por parte de um ROC e, por outro lado, estão também sujeitas ao controlo por parte dos órgãos de controlo públicos, nomeadamente o Tribunal de Contas, a Inspeção-Geral de Finanças e a Inspeção-Geral de Administração do Território (Mesa e Rivas, 2001; citados por Costa *et al.*, 2006).

Para as Câmaras Municipais e Serviços Municipalizados o sistema de auditoria (económico-financeira) tem requisitos diferentes, com procedimentos típicos de auditoria do sector público dado o seu enquadramento legal exclusivo da administração pública.

2.3.2 – POCAL

A reforma da contabilidade autárquica foi iniciada pelo Decreto-Lei nº 243/79, de 25 de Julho, que veio autonomizar a contabilidade das autarquias locais da dos outros serviços públicos, sujeitos à então Lei de Enquadramento do Orçamento de Estado. Posteriormente o Decreto-Lei nº 341/83, de 21 de Julho, aperfeiçoa e complementa o sistema instituído, designadamente definindo as normas de execução da contabilidade das autarquias locais, então apenas contabilidade orçamental.

Para os Serviços Municipalizados, unidades administrativas autónomas e com gestão próxima da empresarial foi entretanto criado um Plano de Contas próprio (Decreto-Lei nº 226/93, de 22 de Junho) próximo do POC. Com o desenvolvimento das competências e actividades dos municípios, houve maior exigência de informação contabilística para a gestão. Assim, no contexto da reforma da contabilidade pública, no geral surgiu o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) – Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de Setembro, e dele derivou o Plano Oficial da Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro.

O POCAL permite a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos num sistema mais informativo e capaz de apoiar a gestão das autarquias locais. Assim, o POCAL (Preâmbulo do Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro):

- ✓ permite o controlo financeiro e a informação necessária ao acompanhamento da execução do orçamento numa perspectiva de caixa e compromissos;
- ✓ estabelece as regras e os procedimentos para a modificação dos documentos provisionais;
- ✓ atende às exigências do orçamento das despesas e receitas e efectivação de pagamentos e recebimentos;
- ✓ permite a utilização racional das dotações orçamentais;
- ✓ fornece informação para o cálculo dos agregados da Contabilidade Nacional; e
- ✓ disponibiliza informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia.

As evoluções económicas dos últimos anos trouxeram ao de cima novas necessidades de prestação de contas a entidades supranacionais, pelo que as insuficiências detectadas obrigaram a uma mudança no sistema contabilístico da Administração Pública, incluindo a Administração Local.

A Administração Pública moderna exige cada vez mais informação contabilística útil para a tomada de decisões e para o controlo orçamental, maior rigor e transparência na utilização dos dinheiros públicos, a par de uma modernização de procedimentos que facilite a consolidação de contas do Estado (Marques de Almeida e Marques, 2003, citados por Araújo, 2005).

Da nova contabilidade autárquica pretende-se que o registo de factos patrimoniais ocorridos durante o período de execução do orçamento não seja apenas o abater do montante da despesa à rubrica onde a mesma tem cabimento, mas antes que, para além disso, também se verifique o movimento financeiro que está na base do surgimento da respectiva despesa ou receita, o movimento económico e as alterações patrimoniais. Assim, o sistema preconizado pelo POCAL permite, para além de se continuarem a registar e verificar todas as fases da execução, quer das receitas, quer das despesas (contabilidade orçamental em base de caixa), é a introdução de um

sistema assente na base de acréscimo¹⁷, ou seja, baseado em princípios contabilísticos geralmente aceites e que faculta a obtenção de informação (financeira, económica e patrimonial) relevante para a tomada de decisões, bem como o conhecimento da situação patrimonial e posição económico-financeira das entidades. A esta ideia terá que estar sempre associado o pressuposto de que a aplicação informática contempla todas as necessidades de introdução, tratamento da informação e respectivos cálculos para efeitos de apresentação de contas, de acordo com o que está obrigatoriamente estabelecido (contabilidade orçamental, respectiva ligação à contabilidade patrimonial, contabilidade de custos, interligações com módulos de gestão de pessoal, de imobilizado e cálculo de amortizações, etc.) (Araújo, 2005).

Em prol de maior rigor e mais informação registada, este sistema integrado substitui a unigrafia pela digrafia, controlando a informação que vai para além dos movimentos monetários.

Apesar da contabilidade orçamental continuar a ser elaborada numa base de caixa, verifica-se no POCAL que o princípio da especialização (ou do acréscimo) se apresenta com uma base conceptual muito idêntica à do POC, ou seja, foi introduzida para vigorar nos sistemas de Contabilidade Pública a regra de que “as despesas e receitas que surjam da execução do orçamento imputar-se-ão de acordo com o procedimento estabelecido em cada caso” (Caiado e Pinto, 1997: 158). Acrescenta o mesmo autor que “Se não se puder identificar claramente o fluxo real de bens e serviços, entender-se-á que as despesas ou as receitas se produziram quando se reconheçam os incrementos de obrigações ou direitos, ou as correcções valorimétricas que afectam os elementos patrimoniais”.

É no capítulo 3 do POCAL que encontramos a consagração do princípio da especialização e que refere que “os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras do período a que respeitam”.

Por outro lado, entre os documentos de prestação de contas, agora pedidos pelo POCAL, designadamente o Balanço e a Demonstração dos Resultados, são também elaborados numa base de acréscimo, ou seja, com a quantificação das obrigações a pagar, direitos a receber, variações de património e custos e proveitos.

O novo sistema de contabilidade autárquica é, assim, um instrumento indispensável ao planeamento económico (política fiscal, défice orçamental, políticas de financiamento, etc.), à

¹⁷ Segundo AECA, a base do acréscimo é definida como a “imputação temporal de custos/despesas e proveitos/receitas que se deve fazer em função da corrente real dos bens e serviços não no momento em que ocorre a corrente monetária ou financeira derivada dos mesmos” (AECA, 2001: §180; citado por Araújo, 2005).

gestão autárquica (execução e controlo do orçamento), à avaliação de desempenho e à auditoria interna e externa (possibilidade de imputação de responsabilidades) (Araújo, 2005).

No contexto desta “nova” contabilidade autárquica, de mais informação, com consequentes exigências de verificações e controlos, a auditoria interna é uma alavanca de modernização e um instrumento de análise da situação real das autarquias. O recurso às auditorias internas decorre também da necessidade de previsão de risco e controlo do risco e consequentemente de apoio à tomada de decisões. Os órgãos de gestão das entidades e as suas tutelas são os primeiros que devem utilizar auditoria interna para apoio à gestão, traduzindo os seus resultados em medidas concretas de correcção da eficiência, eficácia e economia da actividade que desenvolvem. O funcionamento da auditoria interna num município tem, portanto, uma função preventiva, de apoio e correctiva.

Nos termos da alínea a) do nº 7 do artº 64º da Lei nº 169/99, de 18 de Setembro, com as alterações introduzidas pela Lei nº 5-A/2002, de 11 de Janeiro, foi aprovado o Regulamento dos Gabinetes de Auditoria Interna dos municípios, que zelam pela contenção de custos, através da simplificação de procedimentos e da obtenção de melhorias ao nível da gestão administrativa, financeira e patrimonial e reforçam o apoio à modernização da administração autárquica local.

2.3.3 – Sistema de Controlo Interno

O Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprovou o POCAL prevê a obrigatoriedade da existência de um Sistema de Controlo Interno (SCI) para as autarquias locais. Antes de mais, o SCI integrado pelo POCAL e ao qual nos vamos referir, não visa expressamente a existência de um órgão de controlo específico da autarquia, mas sim um conjunto de procedimentos incluídos no sistema contabilístico e de processo das transacções (Costa *et al.*, 2006), na linha do preconizado na Norma nº 6 da IFAC¹⁸.

A Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) 410 (OROC, 2000) refere que o SCI é entendido como sendo “todas as políticas e procedimentos (controlos internos) adoptados pela gestão de uma entidade, que contribuam para a obtenção dos objectivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível”.

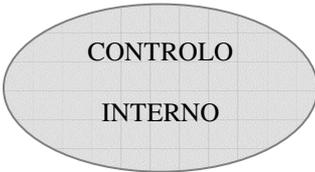
¹⁸ Esta norma relaciona-se com procedimentos e processos de transacções no sistema contabilístico. Mais desenvolvimentos serão apresentados no Capítulo 3.

De acordo com Carvalho *et al.* (2006), o Controlo Interno (CI) nas autarquias é definido como um processo efectuado pela gestão e todo o pessoal, desenhado para dar segurança razoável à organização, de forma a atingir os seus objectivos em três áreas essenciais:

- ✓ Eficácia e eficiência das operações;
- ✓ Fiabilidade do relato financeiro;
- ✓ Conformidade com leis e regulamentos.

O CI pode ser entendido para além das matérias que se relacionam directamente com as funções do sistema contabilístico, compreendendo cinco componentes que necessitam de estar de funcionar simultâneo para que SCI seja efectivo. Esquemáticamente, poderá ser representado conforme o Quadro 4.

Quadro 4 – Componentes do Controlo Interno

<p><u>Monitorização:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Avaliação do desempenho do SCI; • Combinação da gestão com a auditoria interna e externa; • Acções correctivas em tempo útil; • Controlo sobre controlos. 		<p><u>Procedimentos de controlo:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Procedimentos que assegurem que as directivas são efectuadas; • Aprovações, autorizações, verificações, recomendações, revisões de desempenho, segurança dos bens e segregação de funções para minimizar os riscos.
<p><u>Informação e comunicação:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Informação pertinente comunicada num período de tempo adequado; • Fluxos de informação: instruções, responsabilidades, relatórios com deficiências identificados. 	<p><u>Ambiente do controlo:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Influência do CI sobre município; • Integridade e valores éticos, competência, forma de atribuição de autoridade e responsabilidade. 	<p><u>Avaliação do risco:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Objectivos internos ligados e consistentes a diferentes níveis; • Identificação e análise dos riscos relevantes; • Definição de uma base para tratamentos dos riscos.

Fonte: PricewaterhouseCoopers (2005, citado por Gomes, 2007)

No POCAL o ponto 2.9 das considerações técnicas é dedicado ao controlo interno e a sua inclusão corresponde à necessidade dos municípios em aplicar procedimentos de controlo e validação uniformes. No ponto 2.9.3 refere-se que é o órgão executivo que aprova e mantém em funcionamento o SCI adequado às actividades da autarquia local, assegurando o seu acompanhamento e avaliação permanentes. O SCI a adoptar pelas autarquias locais engloba, designadamente, o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo, bem como todos os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos, que contribuam para assegurar o desenvolvimento das actividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos activos a prevenção e detenção de situações de ilegalidade, fraude e

erro, a exactidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável (POCAL, ponto 2.9.1).

Os objectivos do SCI estão explicitados no ponto 2.9.2:

- ✓ a salvaguarda da legalidade e regularidade no que respeita à elaboração, execução e modificação dos documentos previsionais, à elaboração das demonstrações financeiras e ao sistema contabilístico;
- ✓ o cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respectivos titulares;
- ✓ a salvaguarda do património;
- ✓ a aprovação e controlo de documentos;
- ✓ a exactidão e integridade dos registos contabilísticos e, bem assim, a garantia da fiabilidade da informação produzida;
- ✓ o incremento da eficiência das operações;
- ✓ a adequada utilização dos fundos e o cumprimento dos limites legais à assunção de encargos;
- ✓ o controlo das aplicações e do ambiente informático;
- ✓ a transparência e a concorrência no âmbito dos mercados públicos;
- ✓ o registo oportuno das operações pela quantia correcta, nos documentos e livros apropriados e no período contabilístico a que respeitam, de acordo com as decisões de gestão e no respeito das normas legais.

Os órgãos executivos das autarquias locais cujas contas são remetidas ao TC (Resolução nº 4/2001) remetem também à IGF e ao IGAT cópia da Norma de Controlo Interno (NCI), bem como de todas as suas alterações, no prazo de 30 dias após a sua aprovação pelo órgão deliberativo (Ponto 2.9.9. do POCAL) e em cuja estrutura se deve atender. A estrutura da NCI deve atender¹⁹:

- ✓ à identificação das responsabilidades funcionais;
- ✓ aos circuitos obrigatórios dos documentos e às verificações respectivas;
- ✓ ao cumprimento dos princípios da segregação das funções de acordo com as normas legais e os princípios de gestão, nomeadamente para salvaguardar a separação entre o controlo físico e processamento dos correspondentes registos.

Na prática, o SCI traduziu-se na elaboração por parte das autarquias de manuais onde expressamente se transcrevem os objectivos de controlo interno, bem como alguma formas de concretizar esses objectivos (Costa *et al.*, 2006).

¹⁹ A NCI engloba procedimentos de controlo das disponibilidades (numerário, contas bancárias, cheques, cobrança de receitas, reconciliações bancárias, guarda e controlo de fundos pelo tesoureiro), de terceiros (compras, recepção de bens, contabilização, conferência e reconciliação de contas), de existências (responsabilidade, requisições internas, fichas e contagens físicas) e de imobilizado (actualização de fichas, aquisições, reconciliações e verificações físicas).

A eficácia da implantação do SCI vai depender muito da atitude dos municípios perante o controlo (“cultura do controlo”) e das estruturas criadas para dinamizar o seu cumprimento e melhoria permanentes (Costa *et al.*, 2006).

Como referem Carvalho *et al.* (2006) “a criação de serviços de auditoria interna, tornar-se-à imprescindível para acompanhar o funcionamento e permanente actualização dos Sistemas de Controlo Interno implantados”.

No panorama interno, e de acordo com o §13 das Normas Técnicas de Auditoria (EOROC, 1999), “o revisor/auditor deve avaliar a forma como o sistema de controlo interno efectivamente funciona e, nos sistemas de informação computadorizados, tomar em consideração a forma como eles afectam a revisão/auditoria”.

2.4 – A auditoria no contexto da nova Lei Finanças Locais

A nova Lei das Finanças Locais (LFL) nº 2/2007, de 15 de Janeiro de 2007, é revogada já a quarta desde a autonomia local concedida na CRP de 1979 e a Lei nº 42/98, de 6 de Agosto.

Pela primeira vez, contempla a obrigatoriedade da auditoria externa às contas dos municípios e associações de municípios com participação de capital em fundações ou empresas municipais (artº 48º).

São evidentes as vantagens desta iniciativa, em prol da credibilização das contas dos municípios e da transparência da informação, tendo ainda em conta o enquadramento legal da profissão de ROC, nomeadamente o respectivo Estatuto Profissional e a legislação societária.

Esta nova Lei das Finanças Locais considera algumas inovações fundamentais²⁰:

- ✓ O compromisso constante do programa do Governo, relativamente ao aumento dos recursos afectos às finanças locais, nomeadamente mediante a revisão do quadro de atribuições e competências dos municípios;
- ✓ Algumas alterações já operadas em poderes, funções e recursos financeiros atribuídos aos municípios;
- ✓ A Reforma Fiscal com as suas consequências sobre o sistema de financiamento das autarquias, abrangendo importantes impostos e taxas locais.

Do que se precede julga-se necessário sublinhar os seguintes aspectos da nova LFL:

- ✓ impõe grande disciplina ao endividamento municipal (artº 5);

²⁰ Segundo Programa do XIII Governo Constitucional, edição A.R., pag. 26, nº 5 ponto 6).

- ✓ requer preparação de contas consolidadas para os municípios com serviços municipalizados ou a total do capital em empresas municipais pelo que tem em conta as regras de contabilização do sector público empresarial local (artº 46); e
- ✓ institui sistemas de coordenação e controlo (e.g. certificação legal de contas) que têm em conta a articulação com a auditoria (artº45).

Há alguns aspectos técnicos relativos à revisão de contas ínsitos na LFL, que carecem de ajustamentos de redacção, tendo em conta, aspectos conceptuais da profissão de ROC, face ao Estatuto da Ordem dos ROC (EOROC), aprovado pelo Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de Novembro.

Com a entrada em vigor do referido diploma legal, as contas anuais individuais e consolidadas dos municípios passaram então, a ser sujeitas a auditoria externa.

O artº 46º da LFL determina obrigatoriedade da consolidação de contas, definindo alguns aspectos do perímetro de consolidação (municípios que detenham serviços municipalizados ou a totalidade do capital de entidades do sector empresarial local) e reforçando que os procedimentos contabilísticos de consolidação são os definidos no POCAL²¹. Todavia, no que respeita à exigência de certificação legal das contas e parecer do ROC, bem como à exigência de auditoria externa das contas, a LFL apenas faz referência aos municípios e associações de municípios que detenham participações no capital de fundações e entidades do sector empresarial local. Estas divergências são resumidas no Quadro 5.

Quadro 5 – Perímetro da consolidação *versus* âmbito da auditoria

Articulado	LFL	Âmbito
Consolidação de contas	Artº 46º, nº 1	As contas dos municípios que detenham serviços municipalizados ou a <u>totalidade</u> do capital de entidades do sector empresarial local.
Apreciação de contas	Artº 47º, nº 2	As contas dos municípios e das associações de municípios que detenham participações no capital de entidades do sector empresarial local.
Auditoria externa	Artº 48º, nº 1	As contas <u>anuais</u> dos municípios e das associações de municípios que detenham capital em <u>fundações</u> ou em entidades do sector empresarial local.

Seguindo uma recomendação própria de 2005 (Carvalho *et al.*, 2005) para publicação da legislação que obrigasse à consolidação de contas das autarquias de forma a obter-se informação agregada para o todo do “grupo autárquico”, Carvalho *et al.* (2006) registam o facto positivo da

²¹ O Decreto-Lei nº 54-A/99 e as alterações que lhe sucederam (última em 2002 relativa às regras orçamentais) não contemplam ainda regras relativas à consolidação de contas. Aguarda-se a publicação da nova revisão, de que sabemos já existir projecto, que contemplará tais procedimentos.

LFL finalmente contemplar a consolidação de contas, recomendando o alargamento do perímetro de consolidação a participações maioritárias e não apenas a participações totais.

O nº 2 do artº 47º da LFL estabelece que as contas dos municípios e das associações dos municípios que “detenham participações no capital de entidades do sector empresarial local são remetidas ao órgão deliberativo para apreciação juntamente com a certificação legal das contas e o parecer sobre as contas apresentados pelo revisor oficial de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas”. Este articulado prevê dois relatórios a emitir pelo ROC: a “Certificação Legal das Contas”²² e o “Parecer sobre as Contas”²³.

No entanto, a alínea e) do nº 3 do artº 48º da LFL preceitua como competência do auditor externo “Emitir parecer sobre as contas do exercício...”, o que poderá interpretar-se como apenas o segundo daqueles relatórios. Ou seja, este articulado deveria mencionar, tal como prevê o nº 2 do artº 47º, a “certificação legal das contas e o parecer sobre as contas”, a fim de evitar tal interpretação.

O preâmbulo do nº 3 do artº 48º estabelece como competência do auditor externo de proceder anualmente à revisão legal das contas, pelo que a certificação legal das contas está implícita na alínea e), pois esta constitui o principal relatório emitido pelo ROC, nos termos do artº 44º do EOROC. O ROC deverá emitir também Relatório Anual da Fiscalização Efectuada (alínea a) do nº 1 do artº 52º do EOROC e Directriz de Revisão / Auditoria nº 790, de Janeiro de 2003).

A LFL (artº 48, nº 3) confere ao auditor externo as seguintes competências:

- a) “Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;
- b) Participar aos órgãos municipais competentes as irregularidades, bem como os factos que considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do plano plurianual de investimentos do município;
- c) Proceder à verificação dos valores patrimoniais do município, ou por ele recebidos em garantia, depósito ou outro título;
- d) Remeter semestralmente ao órgão deliberativo do município ou da entidade associativa municipal, consoante o caso, informação sobre a respectiva situação económica e financeira incluindo referências sobre a execução orçamental semestral;

²² Se a actividade do ROC é exercida no âmbito da “Revisão Legal de Contas” (artº 44 do EOROC); ou a “Certificação das Contas” (artº 45 do EOROC), se o ROC exerce a actividade de “auditoria às contas” de base estatutária (exigida pelo estatuto) ou contratual (assente em contrato de prestação de serviços por opção/solicitação da entidade), i.e., sem qualquer exigência legal (v.g. Código Sociedades Comerciais).

²³ Decorrente do exercício da revisão legal de contas ou sempre que, por intervenção própria ou autónoma do ROC ao abrigo da lei, seja exigível dar opinião ou parecer sobre determinados actos ou factos patrimoniais que envolvam exame das contas da entidade.

- e) Emitir parecer sobre as contas do exercício, nomeadamente sobre a execução orçamental²⁴, o balanço e a demonstração dos resultados consolidados e anexos às demonstrações financeiras exigidas por lei ou determinados pela assembleia municipal”.

O artº 50º (“Designação”) do EOROC determina as diversas hipóteses quanto ao órgão da sociedade responsável pela designação / nomeação do ROC, todavia mas não aplicáveis ao contexto municipal. Aqui o nº 2 do artº 48º da LFL determina: “O auditor externo é nomeado por deliberação da assembleia municipal, sob proposta da câmara, de entre revisores oficiais de contas ou sociedades de revisores oficiais de contas”. A importância do serviço a prestar pelo ROC justifica assim o facto da nomeação deste ter que ser feita pelo Órgão deliberativo máximo do município.

No que concerne à informação constante do Relatório de Gestão, podemos afirmar também que o ROC contribui para uma melhoria da qualidade da informação do Relatório de Gestão do Órgão Executivo, pois terá de proceder à verificação da concordância da informação financeira constante nesse Relatório com as demonstrações financeiras, de acordo com o modelo da certificação legal das contas, previsto na Directriz de Revisão / Auditoria nº 700, de Fevereiro de 2001. Deste modo, o ROC terá de assumir uma postura crítica sobre o conteúdo do Relatório de Gestão, apresentando sugestões e correcções visando a melhoria do conteúdo. Consequentemente, de acordo com a necessidade de melhoria da prestação de contas e de responsabilidades (“*accountability*”)²⁵ dos municípios, evidenciada por Carvalho *et al.* (2006), a iniciativa da LFL ao requerer a auditoria externa e a certificação legal das contas pelo ROC constitui um grande passo no sentido da maior qualidade da informação divulgada sobre a utilização dos recursos públicos, mas também da informação utilizada para efeitos de gestão interna.

Pelo **reforço da auditoria externa (e interna)** nos municípios pode dizer-se que esta LFL **aproximou à perspectiva privada**, à prestação de contas e responsabilidades nos municípios.

De acordo com o Código das Sociedades Comerciais, para a maioria das sociedades e empresas privadas há exigência de auditoria externa e certificação legal de contas, a fim de garantir que a regularidade dos livros, registos contabilísticos, exactidão dos documentos de prestação de contas, políticas contabilísticas e os critérios valorimétricos adoptados pela sociedade, conduzem a uma correcta avaliação do respectivo património e resultados (artº 420 CSC). É este caminho que agora se inicia nas contas da maioria dos municípios. Porém, os ROCs e outros auditores privados já

²⁴ Incluindo justificações do Órgão Executivo relativamente a possíveis desvios orçamentais.

²⁵ A prestação de responsabilidades por parte do órgão executivo no que respeita à gestão e utilização dos dinheiros públicos, é entendida não só na perspectiva contabilística ou monetária-financeira, como também na gestão e concretização de programas estabelecidos e de actividades previamente definidas e aprovadas (Carvalho *et al.*, 2006:25).

algum tempo que desempenham actividade no quadro da auditoria dos municípios, designadamente dos seus satélites.

Aos ROCs têm sido cometidas as seguintes funções no quadro da auditoria municipal (Costa *et al.*, 2006):

- ✓ Enquanto revisores de contas e fiscais únicos de empresas de capitais autárquicos, desempenham uma função semelhante à realizada para as entidades privadas, mas com algumas especificidades resultante do estatuto das empresas de capitais públicos²⁶;
- ✓ Enquanto subcontratados pelo TC e pela IGF na realização de auditorias, nomeadamente de programas, em que a sua actuação está subordinada às directrizes destes órgãos públicos de controlo;
- ✓ Enquanto auditores directamente contratados pelos municípios para realizar auditorias a serviços e às contas, nomeadamente no quadro de avaliação da sua situação financeira.

No que à auditoria do grupo autárquico diz respeito, o serviço de auditoria interna a criar deverá assumir as funções de *controller* relativamente às entidades participadas pela autarquia.

²⁶ Por exemplos: autorizar alterações estatutárias, aprovar instrumentos de revisão previsional, autorização de celebração de empréstimos a médio e longo prazo, etc.

Capítulo 3 – NORMAS INTERNACIONAIS PARA O SECTOR PÚBLICO

Este capítulo resume os principais normativos de auditoria, internacionais e nacionais, para o Sector Público, nomeadamente possíveis de aplicar às autarquias.

A nível internacional as estruturas referenciadas são da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) e da *International Federation of Accountants* (IFAC), sobretudo para a auditoria externa, bem como do *The International Institute of Auditors* (IIA), para auditoria interna. A nível nacional focaremos as directrizes da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

3.1 – Normas Internacionais

3.1.1 – INTOSAI e IFAC

A estrutura geral das normas de auditoria da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI, 1992) baseou-se nas declarações²⁷ e relatórios aprovados em vários Congressos Internacionais²⁸ e no relatório do Grupo de Especialistas em Contabilidade e Auditoria Públicas dos países em desenvolvimento das Nações Unidas. Estas normas foram elaboradas visando proporcionar uma estrutura de procedimentos e práticas a serem seguidos na realização das auditorias. Estas normas devem ser consideradas em função das características institucionais, legais e circunstanciais de cada Entidade Fiscalizadora Superior – EFS²⁹. Entende-se assim que, no âmbito das suas Normas de Auditoria, a INTOSAI se refira à exigência de “*public accountability*” como um princípio básico³⁰. Por sua vez, as normas da IFAC tem como objectivos aumentar o nível de auditoria na Europa, harmonizar a auditoria das demonstrações financeiras, promover o desenvolvimento dos princípios e técnicas de auditoria e incrementar a compreensão mútua dos relatórios dos auditores sobre as demonstrações financeiras. É de notar que tais princípios foram também adoptados como aplicáveis igualmente a todas as entidades do sector público³¹. Encontramos assim, no domínio do sector público, um paralelismo com o objectivo, no sector privado, de reforço da confiança dos agentes nos órgãos de gestão das entidades, o qual se encontra

²⁷ Declaração Tóquio em 1968, e de Lima 1977.

²⁸ Por exemplo: V Encontro das ISC da CPLP, IX Congresso da INTOSAI em 1977.

²⁹ *Supreme Audit Institution*.

³⁰ INTOSAI, 1998 – *Code of Ethics and Auditing Standards*, Chapter 1, “Basic Principles in Government Auditing”, ponto 1.0.6 (c), p.26.

³¹ IFAC, 2001 – *Study 13 Corporate Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective* – pp. 15-19.

ligado a outros temas relacionados com direcção e controlo e que têm como finalidade o “enraizamento” de uma cultura de gestão responsável e transparente perante a comunidade³².

Porém, relativamente a medidas destinadas à implementação dos princípios de boa governança pública, é de notar que, quando comparadas com as do sector privado, alguns estudos revelam que existe ainda um longo caminho a percorrer³³.

Ambos os enquadramentos normativos de auditoria da INTOSAI e da IFAC compreendem quatro componentes: 1) Postulados Básicos; 2) Normas Gerais; 3) Normas de Procedimento na Execução da Auditoria; 4) Normas para a Elaboração de Relatórios. A Figura 2 resume os elementos destes componentes³⁴.

Figura 2 – NORMAS DE AUDITORIA PÚBLICA



Fonte: INTOSAI (1997).

³² INTOSAI, 1998 – *Code of Ethics and Auditing Standards*, Glossário anexo, p.73.

³³ Consultar entre outros documentos “Corporate Governance in the Public Sector: Na Evolution of its Tensions, Gaps and Potencial” e “Corporate Governance and Performance” em www.canberra.edu.au/.

³⁴ INTOSAI (1997), Capítulo 1- Postulados Básicos de Auditoria Pública.

Reconhecendo-se que o desempenho da auditoria terá de passar de alguma forma, também, a reflectir as exigências das normas das INTOSAI e IFAC que se colocam actualmente (indissociavelmente ligadas à problemática da sustentabilidade financeira), somos levados a crer que estas instituições deverão sempre adoptar critérios de responsabilidade aplicáveis aos intervenientes, com base nas normas gerais, de execução e de relatório, tal como as resumimos no Quadro 6.

Quadro 6 – Normas Gerais, Trabalho de Campo e Relatório

Normas		IFAC	INTOSAI
Gerais		NIR ³⁵ 200 – Objectivos e princípios gerais que regem uma auditoria de demonstrações financeiras. NIR 210 – Carta de compromisso. NIR 220 – Implementação de políticas e procedimentos de controlo de qualidade concebidos de forma a assegurar que todas as auditorias sejam conduzidas de acordo com as normas internacionais de auditoria ou práticas relevantes.	Cap. II – 2.1 e 2.2 – Postulados Básicos da Administração Pública: - Aplicabilidade das normas; - Juízo imparcial; - Promulgação das normas; - Coerência - Acesso aos dados e actividades a fiscalizar. - Independência; - Diligência; - Competência.
Trabalho de Campo	Planeamento	NIR 300 – Estabelecer planos ao nível das Demonstrações Financeiras. NIR 310 – Conhecimento do negócio.	Cap. III Ponto 3.1 – Planificação com a finalidade de identificar e definir os objectivos e metodologias
	Execução	Várias NIRs por exemplo: NIR 400 – Avaliação do risco e controlo interno. NIR 500 – Prova de auditoria. NIR 530 – Procedimentos selectivos de teste.	Cap. III P. 3.2, 3.3, 3.4, 3.6 – O trabalho realizado pelo pessoal de auditoria, em cada nível e em cada fase dever ser adequadamente supervisionado durante a auditoria e a documentação obtida deve ser revista por um membro mais experiente da equipa.
	Conclusão	NIR 700 – Relatório do auditor sobre as Demonstrações Financeiras. NIR 800 – Relatório do auditor sobre compromissos de auditoria com finalidade especial. NIR 920 – Compromissos para executar procedimentos acordados respeitantes a informação financeira. NIR 930 – Compilação da informação financeira.	Cap. IV – Cumprimentos das normas e regulamentos, provas e análise de contas com a componente de maior transparência.
Relatório		NIR 700 e 700A - O relatório do auditor sobre as D.F. NIR 800 – O relatório do auditor sobre compromissos de auditoria com finalidade especial. NIR 920 – Compromissos para executar procedimentos acordados respeitantes a informação financeira. NIR 930 – Compromissos para compilar informação financeira.	Cap. IV – Pontos 4.0.1 a 4.0.24 4.0.1 a 4.0.7 – Enquadramento 4.0.8 – Forma e conteúdo: a) Título; b) Assinatura e data; c) Objectivos e alcance; d) Integridade das informações; e) Destinatários; f) Identificação dos assuntos; g) Fundamento Legal; h) Cumprimento das normas; i) Oportunidade da informação; 4.0.9 a 4.0.20 – Formas mais usadas de pareceres de auditoria 4.0.21 a 4.0.26 – Orientações específicas; 4.0.27 a 4.0.29 – Orientações sobre outros aspectos a incluir nos relatórios.

³⁵ NIR traduz-se em Normas Internacionais de Revisão.

Os postulados básicos das normas de auditoria constituem pressupostos fundamentais, premissas consistentes, princípios e requisitos lógicos, que contribuem para a realização da auditoria e auxiliam os auditores a elaborar a sua opinião e a elaborar relatórios, especialmente nos casos em que normas específicas não são aplicáveis. Os postulados básicos são (INTOSAI, 1997):

- a) As normas de auditoria da INTOSAI e IFAC observam-se em todas as questões consideradas relevantes. Os auditores devem estabelecer as normas aplicáveis aos tipos de trabalhos, a fim de garantir efectivamente a sua boa qualidade. Além de haver a possibilidade de determinada questão ser relevante em função do seu valor e natureza, ela também pode-o ser em função do seu contexto. Determinado item de uma questão pode, por exemplo, ser avaliado em relação: à situação geral apresentada pelas informações financeiras; ao total do qual faça parte; as outras condições associadas; e ao seu valor em exercícios anteriores.
- b) O auditor deve usar a sua própria capacidade de julgamento nas diversas situações que se apresentem no exercício da função fiscalizadora.
- c) O maior grau de conscientização da sociedade torna mais evidente a necessidade, tanto de que as pessoas ou entidades gestoras de recursos públicos cumpram a sua obrigação de prestar contas e responsabilidades, como a de que este processo seja adequado e funcione eficazmente.
- d) A implantação, nos órgãos públicos, de sistemas adequados de informação, controlo, avaliação e elaboração de relatórios torna mais fácil o cumprimento da obrigação a prestar contas. Os Órgãos Executivos têm a responsabilidade de zelar para que os relatórios financeiros e outras informações sejam correctos e suficientes, tanto na forma como no conteúdo.
- e) De acordo com as necessidades do Governo, as autoridades competentes devem promulgar normas de contabilidade geralmente aceitáveis e atinentes à elaboração e divulgação dos relatórios financeiros. Já as entidades auditadas devem adoptar objectivos e metas de desempenho específicos e mensuráveis.
- f) A aplicação efectiva de normas de contabilidade geralmente aceitáveis deve resultar na apresentação fidedigna da situação financeira e dos resultados das operações dos auditados.
- g) A existência de um Sistema de Controlo Interno adequado reduz ao mínimo o risco de erros e irregularidades.
- h) O estabelecimento de disposições legais facilita a cooperação das entidades auditadas, tanto no que diz respeito à manutenção dos dados pertinentes, necessários à avaliação global das actividades auditadas, quanto no que se refere ao acesso a todos estes dados.

- i) Todas as actividades de fiscalização da EFS devem ser desempenhadas no exercício de sua competência legal.
- j) As EFSs devem aperfeiçoar as técnicas usadas para auditar a validade dos procedimentos de mensuração do desempenho.
- k) As EFSs devem evitar conflitos de interesses entre o auditor e a entidade auditada.

Deve avaliar o grau de compatibilidade das normas de auditoria de outras procedências com o exercício da sua competência legal. Deve reconhecer, contudo, que as normas de auditoria pública representam um consenso de opiniões de auditores públicos e procurar aplicá-las quando forem compatíveis com suas atribuições. Deve ainda, quando necessário, procurar eliminar as incompatibilidades, a fim de permitir a adopção de normas apropriadas.

Em certos aspectos da sua competência legal, em particular os relacionados com a auditoria de demonstrações financeiras, os objectivos da EFS podem ser similares aos de auditores do sector privado. Por conseguinte, normas do Sector Privado para a auditoria de demonstrações financeiras, emitidas por entidades normativas oficiais nacionais ou internacionais, podem ser aplicáveis ao Sector Público.

3.1.2 – IIA

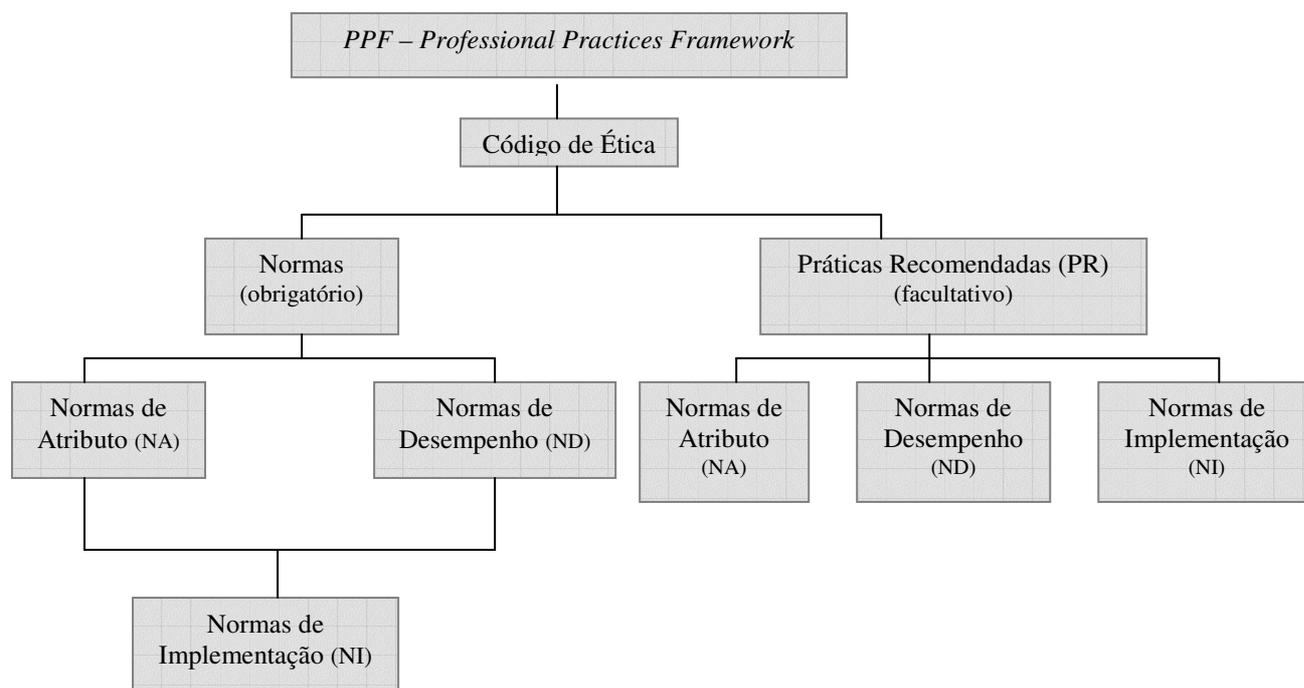
As Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna são emanadas pelo *The Institute of International Auditors* (IIA). O IIA tem ajudado os seus membros a conhecer os critérios geralmente aceites³⁶ para a prática da profissão. Adoptando o Código de Ética, aprovando as normas de responsabilidade para os auditores internos, estabelecendo programas de formação contínua, desenvolvendo técnicos especializados, através da partilha de conhecimentos, e instituindo um programa de certificação (*Certified Internal Auditors*, CIAs³⁷).

Assim, para o exercício da profissão, o IIA, em Junho de 1999, criou uma “estrutura de prática” (*Professional Practices Framework*), conforme a Figura 3.

³⁶ *The Institute of Internal Auditors. Code of Professional Ethics requirement's for CIA's*. Disponível em: http://www.hheiia.org/index.cmf?doc_id=101>.

³⁷ A PR 1230.1 encoraja os auditores internos a obterem o(s) certificado(s) profissional como forma para certificar as suas competências.

Figura 3 – Estrutura das Práticas Profissionais de Auditoria Interna



Fonte: Morais e Martins (2007, p.51).

De um modo geral, este enquadramento proporciona um projecto estruturado sobre a forma como um conjunto de conhecimentos e a sua devida orientação se ajustam entre si. Como sistema coerente, facilita um desenvolvimento consistente, interpretação e aplicação de conceitos, metodologias e técnicas úteis a uma disciplina da profissão de auditor.

O objectivo específico do PPF é promover uma de cultura ética na profissão de auditoria interna, assente fundamentalmente num Código de Ética Profissional, do qual derivam Normas Internacionais e Práticas Recomendadas para orientar a auditoria interna, de modo a que aquelas se tornarem facilmente acessível em tempo oportuno. Ao abranger a prática corrente de auditoria interna bem como permitir a sua expansão futura, o PPF pretende apoiar os profissionais de todo o mundo em dar resposta adequada ao crescente mercado de serviços de auditoria interna de elevada qualidade (IPAI, 2007).

O Código de Ética estrutura-se em duas partes³⁸:

1. Princípios Básicos – são os pilares para a estrutura da profissão, constituindo os princípios éticos, a saber: integridade, objectividade, confidencialidade e competência.

³⁸ Primeiro Código de Ética do IIA adoptado em 13 de Dezembro de 1698. A última revisão foi efectuada em Junho de 2000.

2. Regras de Conduta – são um conjunto de deveres, “ser ou fazer” (deontologia), aplicados ao exercício da função, que levam ao cumprimento dos princípios éticos.

O Quadro 7 resume as Regras de Conduta associadas a cada um dos Princípios Éticos do Código de Ética do IIA.

Quadro 7 – Código de Ética do IIA

Princípios	Regras de Conduta
Integridade	Os auditores internos deverão executar o seu trabalho com: <ul style="list-style-type: none"> • Honestidade; • Diligência; • Responsabilidade; • Respeito pelos objectivos legítimos e éticos da entidade; • Contribuição para os objectivos legítimos e éticos da entidade; • Respeito pelas leis e divulgá-las. <p>Não deverão, em consciência, participar em actividades ilegais, ou em actos que desacreditem a profissão de auditoria interna ou a entidade.</p>
Objectividade	Os auditores internos não deverão: <ul style="list-style-type: none"> • Participar em qualquer actividade ou manter uma relação que prejudique ou aparente prejudicar a sua imparcialidade, incluindo todas as relações ou actividades que possam estar em conflito com os interesses da entidade; • Aceitar nada que possa prejudicar ou aparente o seu julgamento profissional. • Deverão divulgar todos os factos materiais que tenham conhecimento e que possam afectar a informação das actividades em análise.
Confidencialidade	Os auditores internos deverão ser prudentes na utilização e protecção da informação obtida no desempenho das suas actividades. Não deverão utilizar a informação para qualquer benefício próprio ou que, de outra maneira, estaria em desacordo com as leis ou em detrimento dos objectivos legítimos e éticos da entidade.
Competência	Os auditores internos deverão: <ul style="list-style-type: none"> • Aceitar apenas serviços para os quais possuam necessário conhecimento, proficiência e experiência; • Aperfeiçoar continuamente a sua proficiência³⁹, eficiência e qualidade dos seus serviços; • Desempenhar os serviços de auditoria interna de acordo com as NIPPAI⁴⁰.

Fonte: Morais e Martins (2007, p.52).

As actividades de auditoria interna (e.g. contribuir para o aperfeiçoamento da gestão de risco, controlo e sistemas do governação, usando uma abordagem sistemática e disciplinada), podem ser desempenhadas em âmbitos legais e culturais diversos no seio das entidades, nas quais variam em propósito, dimensão e estrutura; e por indivíduos do interior e exteriores às organizações⁴¹. Embora tais diferenças possam afectar a prática de auditoria interna em cada meio ambiente, o cumprimento das NIPPAI é essencial para o desempenho das responsabilidades dos auditores internos. Quando os auditores internos sejam proibidos, por leis ou regulamentos, de

³⁹ Significa: elevada competência e elevado conhecimento sobre o assunto.

⁴⁰ Normas Internacionais da Prática Profissional de Auditoria Interna.

⁴¹ IIA – Position Statement 2004, *The Role of Internal Auditor and Enterprise wide Risk Management*.

respeitarem determinadas partes das Normas, deverão no entanto respeitar as outras partes das Normas e proceder a uma adequada divulgação.

As normas do IIA têm como objectivos (Morais e Martins, 2007):

- ✓ Delinear princípios básicos que representam a prática de auditoria interna tal como ela deve ser;
- ✓ Proporcionar um enquadramento para o desempenho e promoção de um vasto conjunto de actividades de auditoria interna;
- ✓ Estabelecer uma base para a avaliação do desempenho da auditoria interna;
- ✓ Promover a melhoria dos processos e das operações das organizações.

Tais normas subdividem-se em:

- ✓ Normas de Atributos (NA) (série 1000) – relacionadas com as características das organizações e das entidades que desempenham actividades de auditoria interna.
- ✓ Normas de Desempenho (ND) (série 2000) – descrevem a natureza das actividades de auditoria interna e proporcionam critérios de qualidade que permitem avaliar a qualidade do desempenho de tais serviços.
- ✓ Normas de Implementação (NI) (série nnnn.Xn⁴²) – desenvolvem-se em torno das Normas de Atributos e de Desempenho, proporcionando uma orientação relativa a trabalhos específicos de auditoria.

“Quer as NA, como as ND e as NI são objecto de Práticas Recomendadas (PR), que constituem orientações facultativas e representam as melhores práticas reconhecidas pelo IIA para assuntos específicos relacionados com cada uma delas” (Morais e Martins, 2007, p.p. 54-55). De certo modo, as PR poderão assistir na interpretação das Normas, ou serem aplicáveis em determinados meios ambientes de auditoria interna. Muitas das PR são aplicáveis a todos os auditores internos, enquanto que outras poderão até serem desenvolvidas atendendo às necessidades de uma actividade específica, auditoria especializada, ou área geográfica. Todas as Práticas Recomendadas são submetidas a um processo formal de revisão pelo Comité de Assuntos Profissionais do IIA⁴³.

O Quadro 8 resume estas Normas e principais práticas a elas associadas.

⁴² Em que “n” definido por valor numérico e “X” por valor alfanumérico.

⁴³ <http://www.theiia.org/guidance>.

Quadro 8 – Principais Normas de Auditoria Interna e Práticas Recomendadas

	Normas	Práticas Recomendadas
Atributo	<ul style="list-style-type: none"> • 1000 – Objectivo, autoridade e responsabilidade. • 1100 – Independência e objectividade. • 1200 – Proficiência e adequado cuidado profissional. • 1300 – Avaliação de qualidade e programa de aperfeiçoamento 	<ul style="list-style-type: none"> • 1000-1 e 1000.C1-1. • 1100-1, 1110-1, 1110.A1-1, 1110-2, 1120-1, 1130-1, 1130.A1-1 e 1130.A1-2. • 1200-1, 1210-1, 1210.A1-1, 1210.A2-1, 1210.A2-2, 1220-1, 1220-2 e 1230-1. • 1300-1, 1310-1, 1311-1, 1311-2, 1312-1, 1312-2, 1320-1 e 1330-1.
Desempenho	<ul style="list-style-type: none"> • 2010 – Estabelecer planos fundamentados em análise de risco. • 2020 – Comunicação e aprovação. • 2030 – Gestão de recursos • 2040 – Políticas e procedimentos. • 2050 – Coordenação. • 2100 – Natureza do trabalho. • 2200 – Alcance, objectivos, coordenação e afectação dos recursos. • 2300 – Execução do trabalho. 	<ul style="list-style-type: none"> • 2010-1 e 2010-2. • 2020-1. • 2030-1. • 2040-1. • 2050-1 e 2050-2. • 2100-1 a 2100-14, 2110-1, 2110-2, 2120.A1-1, 2,3 e 4, 2120.A4-1 e 2130-1. • 2200-1, 2210-1, 2210.A1-1, 2230-1, 2240-1 e 2240.A1-1. • 2300-1, 2310-1, 2320-1, 2330-1, 2330.A1-1 e 2, 2330.A2-1 e 2340-1.
Implementação	<ul style="list-style-type: none"> 2400 – Comunicação de resultados. 2410 – Critérios de comunicação. 2420 – Qualidade das comunicações: Erros e omissões de relatórios. 2430 – Divulgação das não conformidades com as normas. 2440 – Divulgação dos resultados. 	<ul style="list-style-type: none"> • 2400-1 • 2410-1. • 2420-1. • 2440-1.

Fonte: IPAI (2007: 5-24:27-326).

A actividade de auditoria interna deve avaliar a adequação e eficácia dos controlos, abrangendo a governação da organização, devendo incluir: a segurança e integridade da informação financeira e operacional, a eficácia e a eficiência das operações e a conformidade com as leis e regulamentos (IPAI, 2007: PR 2120.A1-1).

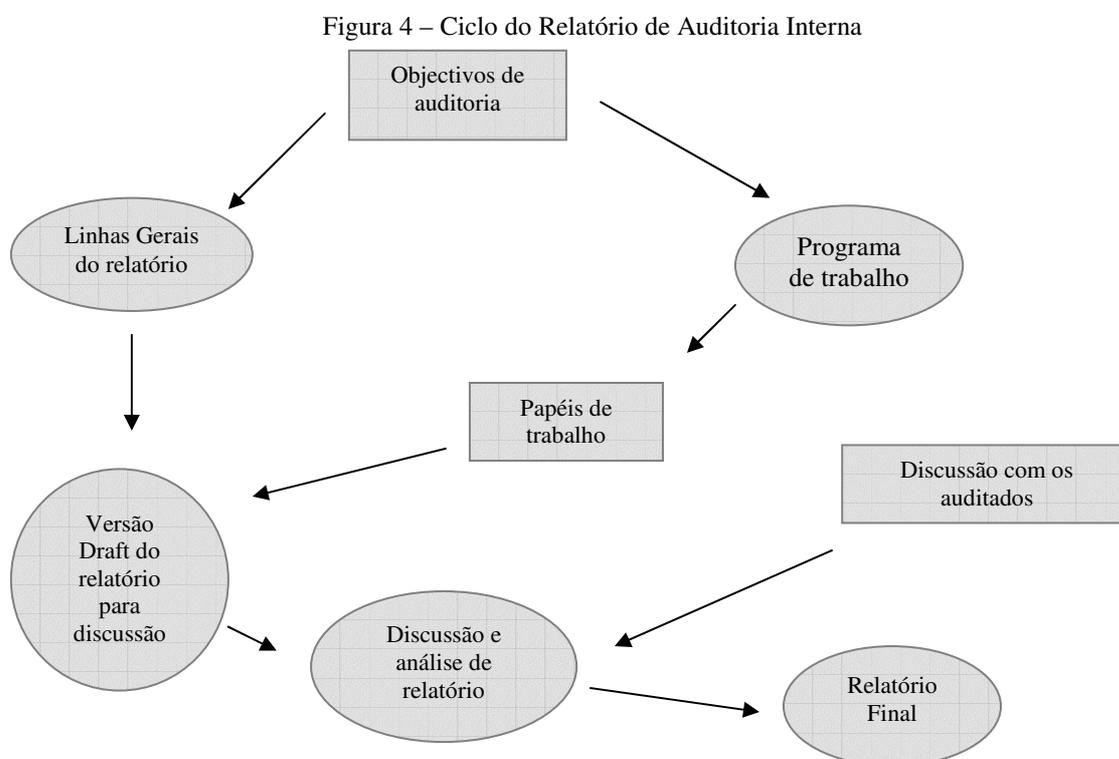
O âmbito e realização do trabalho de auditoria interna abrange o conjunto multifacetado do sistema de controlo para a concretização do objectivo em apoiar os elementos da organização na gestão dos riscos. Mais especificamente, espera-se que tais processos de controlo assegurem a fiabilidade e conformidade dos actos e decisões da organização nomeadamente em (IPAI, 2007: PR 2120.A1-1):

- ✓ Registos contabilísticos;
- ✓ Legislação específica do organismo, mapas de contabilidade orçamental; orçamento e execução orçamental;
- ✓ Documentos;
- ✓ Fichas;
- ✓ Arquivos;
- ✓ Anotações;
- ✓ Disquetes, ou qualquer suporte magnético;
- ✓ Factos não registados documentalmente;
- ✓ Informações obtidas sobre o organismo.

Assim sendo, existe ampla evidência de uma expectativa à volta daquilo que se espera da actividade de auditoria interna na avaliação e garantia a prestar quanto à situação dos processos de controlo. Consequentemente, o valor do relatório poderá ser reforçado para incluir recomendações significativas de melhorias e conter informação sobre assuntos correntes e tendências de controlo e auditoria interna (IPAI, 2007: PR 2120.A1-1).

A Auditoria Interna enfrenta novos desafios de Relato fruto de exigências dos organismos reguladores, profissionais e até das próprias entidades. As recentes exigências aos níveis contabilístico-financeiro, de governação, do controlo interno, da gestão de risco, da qualidade, do ambiente, etc., têm impacto na comunicação dos Resultados da Auditoria Interna. Todos estes aspectos, numa envolvente dinâmica com recursos às Tecnologias de Informação, bem como a utilização dos meios informatizados para efectuar a actividade de Auditoria Interna a nível global, impulsionam novas exigências e competências aos auditores internos (IPAI, 2007: ND 2400).

Em síntese, a Figura 4 apresenta as fases que levam à elaboração de um Relatório Final de auditoria interna, desde que se definem os seus **objectivos**, onde são estabelecidos os tipos de relatórios a elaborar, delimitação do âmbito e diferentes destinatários, até à divulgação (**relatório final**), de acordo com a política definida pela entidade (Morais e Martins, 2007).



Fonte: Morais e Martins, 2007 p.158.

Subjacente ao esquema da Figura 4, deve assegurar-se que os trabalhos de auditoria interna serão devidamente supervisionados, de forma a garantir que os objectivos são alcançados e que a qualidade é garantida. Compete ao responsável pela auditoria interna assegurar que o processo se inicia com o planeamento e prossegue através do exame, avaliação, fases de acompanhamento do trabalho de auditoria e relatório. Essa supervisão inclui (IPAI, 2007: PR 2340-1):

- ✓ Garantir que o auditor interno possui os necessários conhecimentos, técnicas e outras competências para a realização do trabalho de auditoria;
- ✓ Fornecer as instruções apropriadas durante o planeamento da auditoria e da aprovação do programa de auditoria;
- ✓ Verificar que o programa de auditoria está a ser levado a cabo, salvo quando haja quaisquer modificações justificadas e aprovadas;
- ✓ Verificar se os papéis de trabalho de auditoria suportam adequadamente as revelações, as conclusões e os relatórios;
- ✓ Assegurar que os relatórios de auditoria são correctos, objectivos, claros, concisos, construtivos e oportunos.

O responsável pela auditoria interna tem a seu cargo esta responsabilidade geral, mas poderá delegar a supervisão a outros membros apropriados da actividade de auditoria interna.

Todos os papéis de trabalho de auditoria deverão ser revistos para assegurar que suportam adequadamente o respectivo relatório e que todos os procedimentos de auditoria necessários foram respeitados. Os revisores poderão preparar um registo por escrito (draf e notas de revisão) das questões que levantaram no processo de revisão. Quando as notas de revisão ficarem esclarecidas, deve assegurar-se que os papéis de trabalho evidenciaram adequadamente que as questões levantadas durante a revisão foram solucionadas (IPAI, 2007: PR 2340-1).

Antes da emissão do relatório final, o auditor interno deve discutir as conclusões e as recomendações com os níveis de gestão apropriados. A discussão das conclusões e recomendações é habitualmente conseguida no decorrer da auditoria e/ou em reuniões após conclusão da auditoria (entrevista de encerramento). Estas discussões e revisões ajudam a assegurar que não se verificaram mal entendidos e incompreensões de factos, dando a oportunidade ao auditado para esclarecer pontos específicos e para expressar pontos de vista sobre revelações, conclusões e recomendações (IPAI, 2007: PR 2440-1).

O responsável pela auditoria interna deve rever, aprovar e assinar o relatório final da auditoria antes da sua emissão. O relatório de auditoria interna deverá ser distribuído aos membros da organização, capazes de assegurar que seja dada a devida consideração ao resultado de auditoria.

Tal significa que o relatório assegurará a posição de tomar acções correctivas (IPAI, 2007: PR 2440-1).

No contexto da Administração Pública e particularizando o caso dos municípios, a auditoria interna, como referido em capítulos anteriores, deve realizar os seus trabalhos de acordo com as *Normas* do IIA. Estes trabalhos, como referido, devem contemplar as políticas e procedimentos da actividade de auditoria interna, de forma a acrescentar valor e melhorar os processos de governação, gestão de risco e controlo (IPAI, 2007: ND 2110.A1, ND 2120).

Neste processo de auditoria pública, os auditores internos estudam os meios a cumprir com os seus objectivos de forma mais eficiente e eficaz. Elaboram-se planos de acção para superar obstáculos face aos objectivos. Os procedimentos clarificam as acções que ameaçam a independência e objectividade dos trabalhos. Assim, o Relatório de Auditoria é protegido e divulgado ao abrigo da doutrina em causa.

3.2 – Normas Nacionais – OROC

O actual Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), previsto no Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de Novembro, veio determinar que todas as matérias de revisão/auditoria às contas, seja legal, estatutária ou contratual, ficam submetidas à disciplina normativa e ao controlo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

Contudo, o ROC exerce as suas funções não só no âmbito do EOROC, mas também considerando as normas contabilísticas (v.g. POC, Directrizes Contabilísticas, NIC/NIRF), o direito societário (v.g. Código das Sociedades Comerciais, Código dos Valores Mobiliários, Código Comercial) e o direito fiscal (v.g. Lei Geral Tributária, Códigos Fiscais, Código do Processo e do Procedimento Tributário, Regime Geral das Infracções Tributárias).

No que concerne à revisão/auditoria, em particular a “auditoria às contas”, o ROC segue as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria específicas da profissão, designadamente as nacionais (Directrizes de Revisão/Auditoria, Recomendações Técnicas e Interpretações Técnicas) e internacionais (e.g. Normas Internacionais de Auditoria da IFAC).

No cumprimento dessas normas, o ROC desenvolve procedimentos gerais e específicos de revisão/auditoria que poderão suscitar a apresentação, ao órgão de gestão da entidade auditada, de recomendações para a melhoria dos sistemas de controlo interno (administrativo/contabilístico), e podendo também propor ajustamentos e reclassificações contabilísticas, materialmente relevantes,

com o objectivo de se traduzirem nas demonstrações financeiras⁴⁴. Especialmente no que respeita às reclassificações e ajustamentos contabilísticos, compete ao órgão de gestão traduzi-las ou não nas demonstrações financeiras, sendo certo que se não o fizer o ROC poderá colocar reservas e ou ênfases na certificação legal das contas⁴⁵, assim como efectuar referências no relatório anual da fiscalização efectuada.

O Quadro 9 resume com enfoque especial na Administração Local, em Portugal, as principais demonstrações financeiras que constituem as “contas” alvo possível das auditorias financeiras, articulando-as com os objectivos destas auditorias e referindo os principais diplomas e normas constituintes do enquadramento normativo legal destas.

Quadro 9 – Auditoria às Demonstrações Financeiras da Administração Local

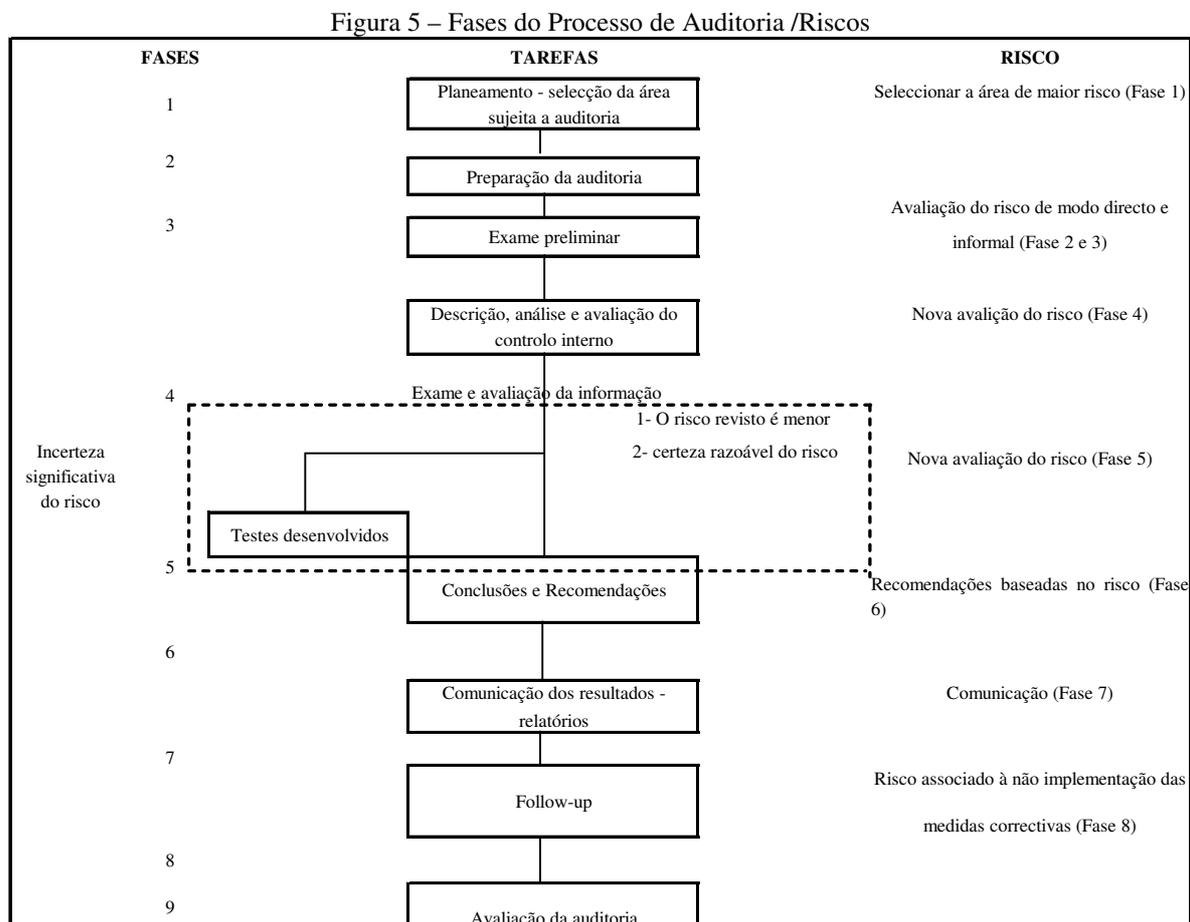
Demonstrações Financeiras	Auditoria Financeira	
	Objectivos e Características	Enquadramento Normativo-Legal
<u>1- Contabilidade Orçamental:</u> 1.1- Mapas de Controlo da Despesa 1.2 -Mapas de Controlo da Receita 1.3 -Mapa de fluxos de caixa 1.4 –Mapa Execução anual do Programas e Projectos de Investimento 1.5 – Anexo às Demonstrações Financeiras <u>2 – Contabilidade Patrimonial:</u> 2.1- Balanço 2.2 – Demonstração dos Resultados 2.3 – Anexo ao Balanço e DR 2.4- Relatório de Gestão <u>3- Contabilidade Analítica:</u> 3.1 – Mapa de Demonstração de Resultados por Funções (facultativo) 3.2 – Mapas analíticos de custos por cada função	Pretende estabelecer um programa de controlo de qualidade para: 1- Avaliar melhor, potenciando pontos fortes e tentando eliminar os pontos fracos no desenvolvimento da auditoria; 2- Verificar os princípios dos PCGA; 3- Verificar o cumprimento dos critérios de valorimetria; 4- Avaliar o sistema de controlo interno; 5- Verificar o cumprimento de normas e regulamentos; 6- Assegurar a economia (uso de recursos ao menor custo possível): à eficiência (relação entre os resultados obtidos e os recursos ou meios utilizados tendo em vista a optimização) e à eficácia: (concretização dos objectivos organizacionais). Visa emitir opinião há cerca de: 1- Adequação do uso dos fundos públicos; 2- Cumprimento da legalidade e 3- Regularidade financeira.	Suportada nos princípios da seguinte legislação: <ul style="list-style-type: none"> • Decretos-Leis: 155/92, 232/97, 54-A, 166/98, 166A/99, 197/99; • Portarias 794/2000, 898/2000, D.L. 12/2002; • Lei 91/2001; • DRA 872, de Fevereiro 2003; • Normas INTOSAI, IFAC, IIA e OROC.

A equipa de auditoria interna deverá compreender e avaliar os controlos internos existentes (que minimizam os riscos) em cada área a auditar, com o objectivo de avaliar as lacunas existentes

⁴⁴ “A obrigatoriedade da nomeação de um ROC pelas empresas”, Boletim da Câmara dos ROC n° 3, de Abril/Junho de 1995 e “Contabilidade – Fiscalidade – Auditoria: Breve Reflexões”, edição de Cunha Guimarães, pp. 151-157.

⁴⁵ É da competência exclusiva dos ROCs a revisão legal, a qual consiste no exame das contas em ordem à sua certificação legal, bem como o exercício de quaisquer funções de interesse público que a lei lhes atribua.

e assegurar uma razoável confiança nos mesmos, podendo determinar o alcance, limitando os procedimentos de auditoria interna (Morais e Martins, 2007). O processo de auditoria interna poderá ser representado num diagrama enumerando as fases, as tarefas a desenvolver em cada fase e o risco que lhe está associado, conforme a disposição na Figura 5.



Fonte: *Morais e Martins (2007, p. 136)*.

O auditor determina o alcance do seu trabalho de acordo com as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria. Ao aplicar as ditas Normas Técnicas e decidir os procedimentos de auditoria, assim como a sua extensão, o auditor utilizará o seu juízo profissional, a importância dos conceitos e os riscos relativos.

As Normas Técnicas de Revisão/Auditoria da OROC, que compreendem as Normas Gerais (1), Normas de Trabalho de Campo (2) e Normas de Relato (3), são de aplicação obrigatória em Portugal, para os profissionais de auditoria independentemente do que estejam a auditar, e constituem os princípios básicos e os procedimentos essenciais a cumprir pelos auditores no desenvolvimento dos trabalhos por elas abrangidos. As Normas Técnicas são suplementadas e

desenvolvidas por Directrizes de Revisão/Auditoria (DRAs). Supletivamente, são aplicáveis as normas e recomendações de auditoria emitidas pela IFAC.

As dúvidas que surjam ou os esclarecimentos que se tornem convenientes relativamente à aplicação das DRAs poderão dar lugar a Interpretações Técnicas, a emitir pela Comissão Técnica das Normas, quando forem de aplicação generalizada. Tais Interpretações Técnicas serão objecto de divulgação, para orientar os auditores na aplicação das Normas e DRAs e para promover boa prática profissional.

Nos termos do estatuto jurídico que regulamenta a profissão ROC constitui atribuição da Câmara dos ROC definir as Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas, aprovados na Assembleia Geral de 17 Maio de 1983, organizadas em três grandes grupos conforme a apresentação no Quadro 10.

Quadro 10 – Normas Técnicas de Revisão/Auditoria

Normas Gerais		<ul style="list-style-type: none"> • Independência do auditor interno • Compromisso por escrito, com o âmbito e natureza do trabalho • Credibilidade das asserções contidas na informação financeira • Presença do risco de ocorrência na detecção de erros e fraudes • Possibilidade de recorrer a peritos externos para formalizar a sua opinião
Normas de Trabalho de Campo	Acções Preparatórias	<ul style="list-style-type: none"> • Adquirir conhecimento da entidade e seu negócio/actividade • Apreciação crítica dos factos significativos • Apreciação crítica dos sistemas contabilísticos e de controlo interno • Análise dos factores internos e externos que condicionam à entidade • Verificar se os sistemas de informação computadorizados afecta a auditoria • Determinação do risco de auditoria tendo em conta a materialidade
	Planeamento	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer prioridades face às áreas, operações, processos ou documentos a auditar • Rentabilizar os processos • Obter a prova recorrendo a procedimentos (métodos e técnicas) e à profundidade dos testes • Identificar os recursos necessários e adequados • Elaborar um cronograma, evidenciando o início e a conclusão prevista da auditoria, com actividades ou processos a ser auditado
	Execução	<ul style="list-style-type: none"> • Análise da regularidade financeira e legalidade das despesas • Análise da regularidade e legalidade das receitas • Avaliação dos sistemas de auto-contolo: circuito da despesa e circuito da receita • Avaliação do sistema de controlo interno • Obter a prova recorrendo a métodos e técnicas de: <ul style="list-style-type: none"> a) Inspeções, observações, indagações e comparações b) Testes de conformidade, de percurso e substantivos c) Cálculos e outros procedimentos analíticos • Conclusões do auditor adequadamente documentadas
Normas de Relato		<ul style="list-style-type: none"> • Comunicação dos resultados deve ser efectuada de um modo formal • Justificar por escrito todas as fraquezas da entidade e efectuar recomendações (“follow-up”) • Antes da elaboração do relatório final, as conclusões devem ser discutidas com os responsáveis pela área sujeita a auditoria • Os relatórios entregues devem ser curtos, oportunos, claros e concisos; • Deve ser emitido um documento final de opinião.

Fonte: Normas Técnicas de Revisão/Auditoria e OROC, DRA 872 de Fevereiro 2003.

As Normas e DRAs, em particular DRA 872, de Fevereiro 2003 (OROC), aplicam-se ao exame completo de auditoria das demonstrações financeiras e a outras funções de interesse público, que compreendem “revisões” (exames simplificados), procedimentos de auditoria acordados com a entidade a auditar e trabalhos de compilação de informação financeira.

Relativamente ao trabalho de campo é necessário planear as diferentes auditorias internas a realizar ao longo do ano, determinando a amplitude, alcance e frequência, para não deixar que a realização de auditorias fique à mercê da ocorrência de algum acontecimento ocasional que seja necessário investigar (Morais e Martins, 2007).

Segundo a DRA 300, de Junho de 1999 (OROC), os objectivos do planeamento das auditorias prendem-se com o estabelecer de prioridades face às áreas ou operações a auditar, rendibilizar os processos, determinar a profundidade dos testes e identificar os recursos necessários e adequados.

É difícil estabelecer um plano padrão de auditorias, em virtude das diferentes estruturas organizacionais e estilos de gestão. No entanto, podem estabelecer-se os requisitos mínimos a ter em conta aquando da elaboração de planos, entre os quais se destacam (Morais e Martins, 2007):

- ✓ A dimensão da entidade ou objecto a auditar;
- ✓ As características do sector de actividade onde se insere;
- ✓ A conjuntura económica existente no momento da elaboração do plano e possíveis implicações;
- ✓ A identificação das funções mais relevantes dentro da entidade e os problemas críticos (riscos) que as possam afectar;
- ✓ O correcto tratamento da informação;
- ✓ A filosofia de gestão quanto às políticas gerais (proactivas ou não);
- ✓ A situação financeira da entidade;
- ✓ A definição do projecto de auditoria, tanto a nível contabilístico-financeiro como operacional detalhado;
- ✓ O cálculo aproximado dos custos a incorrer em consequência da execução da auditoria;
- ✓ O cálculo do tempo que se irá despende para executar a auditoria, tendo em conta o tempo necessário para a acção complementar de seguimento das recomendações formuladas, com o objectivo de corrigir as deficiências encontradas;
- ✓ A elaboração de um cronograma que inclua as datas previstas, duração e as equipas;
- ✓ Como, quando e a quem serão comunicados os resultados de auditoria.

Segundo Morais e Martins (2007, p. 138) “a preparação de auditoria inclui um programa de trabalho que é um plano detalhado de práticas comuns de auditoria e da avaliação prévia do controlo interno e do risco, baseado nas normas e políticas estabelecidas pela entidade e nas normas de auditoria interna geralmente aceites”.

O programa de trabalho para auditoria contabilístico-financeira considerando, conforme referido no Capítulo 1, que a auditoria (interna) pode ser contabilístico-financeira e/ou operacional, está intimamente relacionado com o objectivo de controlo e fiabilidade nas demonstrações financeiras, o programa de trabalho para a auditoria operacional visa medir e avaliar a economia, a eficiência e a eficácia da gestão das diferentes áreas, processos ou actividades funcionais da entidade. O programa de trabalho deverá conter, entre outros, os seguintes componentes (Morais e Martins, 2007):

- ✓ Um manual de auditoria interna – constitui um instrumento de trabalho necessário contendo, de forma detalhada, instruções, políticas e procedimentos necessários para o desenvolvimento dos trabalhos;
- ✓ Uma descrição do Sistema de Controlo Interno da entidade – tanto as auditorias contabilístico-financeiras como as operacionais, têm de conhecer e avaliar as características dos controlos que integram o Sistema de Controlo Interno da entidade.
- ✓ O auditor, depois de avaliar o risco e a segurança do Sistema de Controlo Interno, está em condições de poder definir o alcance da auditoria, determinar a amplitude e a minuciosidade dos procedimentos de auditoria a aplicar;
- ✓ Os “papéis de trabalho”⁴⁶ que, segundo a DRA 230, deverão:
 - confirmar e apoiar as opiniões e os relatórios do auditor;
 - ajudar no planeamento, execução e supervisão das auditorias;
 - assegurar que o trabalho sub-contratado foi executado de modo satisfatório;
 - aumentar a eficiência e a eficácia da auditoria;
 - conservar a prova de trabalho realizado e como suporte a trabalhos futuros;
 - dispor de informações na preparação dos relatórios e responder às questões da entidade auditada ou outras partes interessadas;
 - documentar a concentração dos objectivos de auditoria;
 - facilitar as revisões de terceiros;
 - fornecer uma base para avaliar o programa de controlo de qualidade da actividade de auditoria interna;
 - ajudar no desenvolvimento profissional do pessoal de auditoria interna;
 - provar que o auditor cumpriu as normas de auditoria;

⁴⁶ “Papéis de trabalho são o registo material que o auditor conserva do trabalho planeado e executado, incluindo os procedimentos utilizados e demais elementos que constituam prova, bem como as conclusões e recomendações formuladas” (Morais e Martins, 2007, p. 141).

- servir de suporte para processos judiciais, reclamações de seguros e casos de fraudes.

Segundo Morais e Martins (2007), após se ter avaliado o controlo interno, reavaliado o risco e reajustado o Programa Preliminar de Auditoria, procede-se à execução do exame propriamente dito, incluindo todo o tipo de testes conforme a ND 2120, PR 2120.A1-1 e 2.

Em função dos testes a realizar, o auditor interno decide se analisa todo o universo ou se recorre à amostragem, utilizando as técnicas adequadas aos testes. A amostragem em auditoria interna é aceitável pela OROC, uma vez que o IIA reconhece a sua utilização pelos auditores internos e publicou a PR 2100-10 relativa à amostragem em Auditoria (Morais e Martins, 2007).

Após ter efectuado o exame e a avaliação, estando na posse da prova suficiente e adequada, incluindo a eficácia dos Sistemas de Controlo Interno e de Risco, o auditor está em condições de elaborar as conclusões e efectuar recomendações.

A comunicação dos resultados é uma declaração formal da reflexão do auditor interno, consequência directa da sua base de dados, isto é, da prova, sendo esta a essência da auditoria de acordo com a PR 2440-1 do IIA (Morais e Martins, 2007).

PARTE II – ESTUDO EMPÍRICO

Capítulo 4 – Metodologia

4.1 – Enquadramento metodológico da dissertação

Nesta investigação procuraremos ter em conta a afirmação de Goetz e LeCompte (1984:167), em que o estudo teórico e a análise de dados empíricos são vistos “como um processo cognitivo de descoberta e manipulação abstracta e de relações entre essas categorias”.

O objectivo pretendido e questões de investigação colocadas apontam para um estudo que abarca preferencialmente uma natureza **descritiva** e **interpretativa**. Por outro lado, insere-se no **paradigma quantitativo** pois, segundo Bogdan e Biklen (1994: 96), considera-se a abordagem quantitativa como “...uma metodologia de investigação que enfatiza a descrição, a indução, a teoria fundamentada e o estudo das percepções pessoais”.

Ao optar pela pesquisa quantitativa e envolvendo a obtenção de dados descritivos, daremos mais relevância ao processo de recolha de dados, preocupando-nos em retratar a perspectiva dos participantes. Além disso, Bogdan e Biklen (1994) identificam cinco características que uma investigação quantitativa deverá possuir:

- ✓ a fonte directa de dados é o ambiente natural;
- ✓ os dados recolhidos são, na sua essência, descritivos;
- ✓ os dados são analisados de forma indutiva;
- ✓ é dada especial importância ao ponto de vista dos participantes.

Estas características reflectem, em grande parte, o que se irá fazer neste estudo, embora, o nosso propósito não descure totalmente a abordagem qualitativa, já que se procura também a exploração dos dados e descoberta de resultados com maior riqueza e mais próximos da realidade que se quer compreender, i.e., os procedimentos de auditoria interna nos municípios portugueses.

4.2 – Objectivo e questões de investigação

Esta dissertação pretende, de uma forma geral, estudar a existência e implementação de procedimentos e outros aspectos de auditoria interna, incluindo a existência de Gabinetes de Auditoria e ROCs próprios nos municípios portugueses, visando responder às seguintes questões:

1. Existem gabinetes específicos, ROCs e procedimentos detalhados de auditoria interna, nomeadamente para verificar a aplicação do POCAL no que diz respeito aos subsistemas contabilísticos Contabilidade Patrimonial, Contabilidade Orçamental, Contabilidade de Custos , bem como a aplicação e funcionamento do Sistema de Controlo Interno?

2. Qual a importância atribuída aos procedimentos e outros aspectos de auditoria interna, existentes ou não?
3. Qual a possibilidade de adoptar outras normas e procedimentos para a auditoria interna, nomeadamente qual a possibilidade de algumas normas e procedimentos de auditoria externa (e.g. nacionais usados no sector privado e até internacionais) poderem vir a ser também utilizados?

Se as respostas às duas primeiras questões implicam uma abordagem mais descritiva, a resposta à terceira aponta para uma perspectiva mais exploratória.

O pressuposto de base, designadamente para esta questão 3, é que alguns procedimentos e aspectos incluídos nas normas de auditoria externa (nacionais e internacionais, do sector público e do sector privado) poderão ser importantes para melhorar o processo de auditoria interna dos municípios e, conseqüentemente, melhorar a qualidade, fiabilidade e transparência da informação por eles relatada.

Acreditamos que as respostas que podemos vir a dar a estas questões trarão alguma contribuição para a auditoria interna nos municípios portugueses e, conseqüentemente para a qualidade da gestão municipal. Do “modelo” de auditoria interna municipal que procuraremos sugerir esperamos assim que proporcione maior transparência e melhor utilização dos dinheiros autárquicos, impulsionando uma “Nova Auditoria Pública” (em paralelo à Nova Gestão Pública).

4.3 – Hipóteses de trabalho

As hipóteses constituem uma afirmação acerca do valor de um parâmetro ou de relacionamento entre parâmetros, que pressupomos como verdadeiras. No entanto, pelo facto de estarmos a trabalhar com uma amostra e não com toda a população, quaisquer que sejam a conclusão dos testes, são sempre baseadas na chamada evidência amostral, i.e. naquilo que podemos inferir a partir da amostra que recolhemos.

Nesta investigação, será de esperar que quanto maior for o município, mais complexa a sua organização e maior diversidade dos serviços prestados. Subseqüentemente, maior a probabilidade de necessitar, e logo implementar, procedimentos e outros aspectos de auditoria interna, nomeadamente Gabinete de Auditoria Interna e ROC. Assim sendo, à medida que aumenta a população e o total do orçamento, medidas tradutoras da dimensão do município, espera-se pois que aumente também a necessidade de auditoria interna, enquanto abordagem para o processo eficaz,

em relação à dimensão da organização, ao nível do planeamento, execução e reporte anual (Mcnamee e Selim, 1998, citado por Castanheira, 2007). Por outro lado, a implementação de um SCI é também motivo para a existência de auditoria interna, já que esta pode ser vista como uma consequência daquele.

Do exposto formulámos, assim, as seguintes hipóteses de investigação:

- 1) A existência de serviço de auditoria interna (depº/divisão) está positivamente relacionada com a dimensão (total do orçamento ou população) do município.
- 2) A existência de serviço de auditoria interna (depº/divisão) está positivamente relacionada com a implementação do SCI.
- 3) A dimensão do município (população ou total do orçamento) determina os tipos de auditoria interna desenvolvidos no município.
- 4) A dimensão do município (população ou total do orçamento) determina positivamente a implementação das normas e procedimentos de auditoria interna.
- 5) A implementação dos subsistemas contabilísticos e do SCI do POCAL determina os elementos objecto da auditoria interna.

4.4 – Recolha dos dados

4.4.1 – Escolha das técnicas

Quivy e Campenhought (1992:66) considera que o “inquérito é uma pesquisa sistemática e o mais rigorosa possível, de dados sociais significativos, a partir de hipóteses já formuladas, de modo a poder fornecer uma explicação”.

Os instrumentos de recolha de dados privilegiados neste estudo centram-se em inquéritos por entrevistas e por questionários.

Optámos, inicialmente, pela utilização de **entrevistas**, já que a entrevista é um importante instrumento de recolha de dados numa investigação de tipo quantitativo-interpretativo e com ela pretendemos aceder “a aspectos em que o investigador não pensava” (Quivy e Campenhought, 1992).

Com efeito, a entrevista contribui para descobrir novos aspectos a ter em conta e alarga ou rectifica o campo de investigação. A entrevista esclarece-nos também quanto à pertinência desse enquadramento, visando economizar perdas inúteis de tempo e de leitura, na construção de hipóteses e na observação (Quivy e Campenhought, 1992).

As entrevistas têm como função principal revelar determinados aspectos do fenómeno estudado que o investigador não teria espontaneamente pensado por si mesmo e, assim, completar as pistas de trabalho. Por essa razão, é essencial que decorram de uma forma aberta e flexível, evitando fazer muitas perguntas e perguntas demasiado precisas.

Posteriormente escolhemos o **questionário**, que acabou por ser a principal fonte de recolha da informação para este estudo. Neste, a maioria das perguntas teve resposta em escala de modo a melhorar a validade e consistência do estudo. A opção por este instrumento de recolha de dados, prendeu-se, por um lado, com a dimensão do universos/população e, por outro, com a maior celeridade que se verifica na recolha e tratamento dos dados, sendo a sua análise mais sistematizada e, por isso, mais simples. O facto de ser uma opção mais acessível em termos de custos também pesou nesta escolha (Bogdan e Biklen, 1994).

Para assegurar a fiabilidade do questionário considerámos a seguinte sequência de actividades na sua elaboração (Bogdan e Biklen, 1994): definição dos municípios alvo; definição dos inquiridos; formulação do tipo de questões; pertinência do número de questões; utilização da terminologia adequada à área municipal; organização das questões e validação do questionário.

A elaboração dos questionários tenta garantir o seu rigor, uma vez que dele depende a medição da maioria das variáveis de investigação, pelo que, antes da sua elaboração, devemos procurar definir com rigor (Muñoz, 2003):

- ✓ os tipos de perguntas a fazer;
- ✓ os tipos de respostas adequadas;
- ✓ as escalas de medida a utilizar;
- ✓ os métodos para análise dos dados.

Será também importante recorrer a mecanismos de validação dos instrumentos de recolha de dados utilizados, para mais facilmente se detectarem eventuais erros e se proceder à sua reformulação (Deshaies, 1992). Consequentemente, um princípio do questionário é que este tem de ser validado, de forma a assegurar que ele vai fornecer os dados para que foi construído, contribuindo assim para a fiabilidade dos resultados da investigação.

Uma das maneiras de assegurar esta exigência é fazer sempre uma versão piloto do questionário e tratá-la a diversos níveis. Essa versão deverá ser submetida a um certo número de respondentes semelhantes àqueles a quem o questionário se dirige e deve ser-lhes perguntado o que pensam sobre o que fizeram, em termos de inteligibilidade e até de facilidade. A mesma versão deverá ser analisada por peritos, isto é, investigadores com experiência na construção de questionários que deverão assinalar eventuais pontos fracos. Da conjugação das duas actividades o

questionário será, certamente, melhorado, podendo então ser aplicado aos indivíduos a quem se destina.

O questionário final ficou formado por perguntas fundamentalmente de natureza qualitativa, havendo, no entanto, algumas de natureza quantitativa, principalmente as relacionadas com a dimensão dos municípios em “nº de habitantes” e “total do orçamento”. Antes desta versão final, o questionário foi submetido à responsável do Departamento de Controlo Interno do município de Alcobça, tendo sido analisado de modo a que o processo de recolha de dados não pudesse ser invalidado devido a má interpretação pelos inquiridos, ou formulação incorrecta de questões, tendo-se ainda assegurado a consistência das questões e a correcta construção das perguntas.

4.4.2 – Construção do guião de entrevista e questionário

O recurso à **entrevista** foi necessário como base para a elaboração e formulação do questionário, dado que os procedimentos efectivamente usados pelos municípios na auditoria interna tendem a não ser divulgados ou conhecidos. A entrevista, contrariamente ao que se pode pensar, não é fácil de conduzir, porque requer o conhecimento de técnicas e um treino intensivo para dela se poderem extrair resultados. Procurámos desenvolver entrevistas do tipo semi-estruturadas que são geralmente conduzidas com base em tópicos específicos a partir da qual se criam as questões. Toda a entrevista é intencional, visa um objectivo, por isso, o entrevistador deve ter-se munido previamente de um guião, isto é, um documento no qual estejam listados os pontos mais importantes sobre os quais se quer ouvir o entrevistado.

Foi construído um guião que assegurou a obtenção das informações pretendidas, usando uma estratégia semi-directa, onde os blocos temáticos foram apresentados de uma forma sequencial. Tentou-se garantir, desde a primeira questão, a introdução dos temas específicos a cada bloco. Para cada questão central, indicou-se uma ou mais questões de recurso na eventualidade de ser necessário facilitar o desenvolvimento/aprofundamento da resposta (Rojas, 2001).

Pretendeu-se também que houvesse bastante flexibilidade na condução das entrevistas, de modo a proporcionar a exploração de informações novas e relevantes para os objectivos pretendidos, respeitando as reacções dos sujeitos à medida que estes elaboravam o seu discurso. O Guião de Entrevista usado neste estudo apresenta-se no Apêndice 1, constatando-se que abarcou 10 perguntas sobre a importância da implementação do Departamento de Auditoria Interna quanto à dinamização organizacional, melhorias estruturais e envolvimento dos funcionários do município e, também, quanto aos objectivos económico-financeiros e contabilísticos, nomeadamente a contribuição da adopção de normas de auditoria privada e/ou internacionais para melhorias dos

procedimentos dos sistemas de Contabilidade Orçamental, Contabilidade Patrimonial, Contabilidade de Custos e Sistema de Controlo Interno. O Guião de Entrevista abordava ainda a importância do auditor interno no município, relativamente ao uso dos procedimentos analíticos e identificação de situações materialmente relevantes e asserções de potencial risco, que podem comprometer as demonstrações financeiras.

Quanto ao **questionário**, foi desenvolvido com o objectivo obter uma visão global sobre a prática e procedimentos de auditoria interna dentro do próprio município, bem como da importância que lhes é atribuída. Teve assim um duplo propósito: por um lado, determinar que práticas e outros aspectos de auditoria interna, com enfoque particular na auditoria económico-financeira, são adoptados nos municípios portugueses; por outro lado, averiguando também a importância que lhes é atribuída, pretendeu-se analisar se adopção de certos procedimentos, incluídos nas normas de auditoria externa (privada e até internacional), poderão vir a melhorar o processo de auditoria interna municipal.

O questionário foi estruturado em quatro partes, com perguntas fechadas, de modo a evitar ambiguidades na interpretação e na codificação das respostas e, ainda, possibilitar a utilização sistematizada de métodos estatísticos de análise. De facto, este tipo de questionário facilita o tratamento e análise da informação, exigindo menos tempo. Por outro lado, as perguntas mais fechadas são bastante objectivas e requerem um menor esforço por parte dos sujeitos aos quais esta ferramenta é aplicada.

As questões formuladas no questionário final (conforme Apêndice 2) foram então estruturadas em quatro partes distintas: Parte I – Caracterização geral do município; Parte II – Serviço(s)/Órgão(s) de auditoria interna; Parte III – Normas e procedimentos de auditoria interna; e Parte IV – Aspectos que são objecto de auditoria interna.

Na Parte I do questionário inserem-se as questões 1 a 8, que permitem caracterizar o município. As questões 1 à 6 permitem-nos obter dados sobre a de dimensão, orçamento e entidades associadas aos municípios. A questão 7 averigua a implementação dos sistemas contabilísticos e do controlo interno do POCAL. A questão 8 recolhe informação sobre a existência de TOC.

Na Parte II do questionário inserem-se as questões de 9 a 14, que têm por objectivo averiguar a existência de Serviço(s) ou Órgão(s) de auditoria e fiscalização interna no município, procurando caracterizá-lo de uma forma geral. No caso de não existir, procuram-se também identificar razões para tal. Averiguam-se também os tipos de auditoria interna desenvolvidos pelo município.

As questões 15 e 16, que se inserem já na Parte III, constituem a parte central do estudo, recolhendo informações sobre as normas, técnicas e práticas de auditoria interna existentes no

município, bem como sobre as características gerais de tais elementos. Os conteúdos destas questões tiveram como base fundamental o Manual e Procedimentos de Auditoria da OROC (ver secção 3.3 desta dissertação).

Por último, na Parte IV (questão 17), o objectivo é analisar os aspectos que são, ou poderão vir a ser, objecto da auditoria económico-financeira interna do município.

É de notar que nas Partes II, III e IV, mesmo que as características não existam no município (casos em que a resposta é “NÃO”), deve ser indicada a importância que este lhes atribui, na eventualidade de as vir a possuir.

Na elaboração do questionário foi associada uma escala de medida às várias alternativas de resposta, de forma a possibilitar a sua análise por meio de técnicas estatísticas. Assim, para conjuntos de categorias de respostas qualitativamente diferentes e mutuamente exclusivas, aplicamos uma escala nominal do tipo VAS (*Visual Analogue Scales*) e para conjuntos de respostas alternativas, em que se estabelece uma relação de ordem entre elas, aplicamos uma escala ordinal, do tipo Likert, em que é feita uma ordenação numérica das diferentes alternativas de resposta (Cruz V., 2004). A escala VAS é um tipo de escala baseada numa linha horizontal, apresentando duas proposições contrárias: “Sim” ou “Não”. O inquirido deve responder à questão assinalando na linha a posição que corresponde à sua opinião. A escala Likert é um tipo de escala que advém da escala VAS, apresentado os mesmos objectivos mas um formato diferente. A escala Likert apresenta, neste caso, uma série de 5 proposições, das quais o inquirido deve seleccionar uma, sendo estas, “NI – Nada Importante”, “PI – Pouco Importante”, “I – Importante”, “AI – Alguma Importância” e “MI – Muito Importante”. Deste modo o inquirido concorda com uma das proposições. Este tipo de escala pretende medir o grau de importância relativamente às proposições de opinião.

4.4.3 – Aplicação das técnicas

A elaboração do questionário foi precedida pela realização de quatro entrevistas, que decorreram nos municípios de Alcobaça, Batalha, Leiria e Porto, tendo sido entrevistados, nos três primeiros, os responsáveis da Divisão Administrativa e Financeira e, no último, o Departamento de Auditoria Interna.

Dos elementos recolhidos procedemos à construção do questionário, enviando, no final do mês de Novembro de 2007, aos 308 municípios de Portugal Continental e Regiões Autónomas, que constituem o universo/população em estudo. O questionário foi enviado, no final do mês por correio normal, para o Secção/Departamento/Gabinete de Auditoria Interna dos municípios em

estudo, sendo que no caso das organizações cuja estrutura hierárquica não integrasse qualquer secção/departamento/gabinete com a designação de auditoria, os questionários seriam encaminhados para os departamentos responsáveis pela execução das auditorias internas (e.g. Departamento Económico-Financeiro, Departamento de Contabilidade, etc.).

Os questionários foram enviados em envelope próprio, acompanhados de uma carta, em papel timbrado da Faculdade Economia Universidade de Coimbra, de apresentação do estudo, explicando os seus objectivos, devidamente assinada pela autora da dissertação. Foi ainda enviado um envelope pré-selado endereçado à autora para devolução de resposta.

Numa segunda fase, decorridos cerca de três meses após o primeiro envio dos questionários pelo correio normal, uma vez que o grau de resposta ainda não era satisfatório, foram contactados telefonicamente e por e-mail todos aqueles municípios cujos questionários remetidos ainda não tinham sido recebidos. Mais uma vez os inquiridos foram sensibilizados para a importância da sua colaboração no preenchimento do questionário, a maioria dos quais salientou a inexistência de departamento de auditoria interna no município como justificação para a ausência de resposta. Após apresentada a alternativa do correio electrónico para o envio das respostas, conseguiram-se mais algumas. Deu-se por concluída a fase de recolha de dados em Junho de 2008, com a obtenção de 84 respostas válidas.

4.5 – Métodos de tratamento de dados

Para efectuar o tratamento dos dados recolhidos recorreu-se à análise estatística com recurso ao *software SPSS – Statistic Package for Social Sciences*, versão para *Windows*.

Na análise dos dados são usadas frequências e medidas de estatística descritiva de tendência central e de dispersão da amostra, designadamente para a caracterização da amostra e análise univariada. Na análise bivariada de comparação entre grupos usam-se: 1) medidas estatísticas de comparação entre médias (tabelas de contingência – *crosstabs*), dado que as variáveis são de natureza ordinal ou nominal e os valores se referem ao número ou frequência de casos que situam em cada categoria; 2) teste não paramétrico de Qui-Quadrado; e 3) coeficiente de correlação de *Pearson*.

De uma forma mais detalhada, os dados do questionário foram sujeitos a uma análise quantitativa dos dados do tipo parâmetros, i.e., utilizando-se os dados que, mediante cálculos adequados de estatística inferencial, são passíveis de serem generalizados à população da qual se extraiu a amostra.

As hipóteses de investigação foram analisadas com recurso ao teste da independência do Qui-Quadrado (com nível de significância de 5%). A escolha deste teste deveu-se ao facto de ser adequado para verificar relações entre variáveis ordinais. Este teste mede a probabilidade de duas variáveis da amostra serem dependentes, partindo do pressuposto que, na verdade, são mesmo dependentes na população donde provêm. Se a probabilidade for alta pode concluir-se que não há diferenças estatisticamente significativas; se a probabilidade for baixa (particularmente menor que 5%) poderemos concluir que a variável X é independente da variável Y de forma estatisticamente significativa. Nos casos em que as tabelas de frequência eram 2x2, consideramos o teste de Qui-Quadrado com correcção de continuidade (Ferreira, 2005).

Como complemento ao teste referido recorreremos também ao coeficiente de correlação de *Pearson*, que permite medir a associação linear entre variáveis qualitativas e ordinais, atributos esses que permitem estabelecer uma gradação de intensidade e uma ordenação. Quando as duas variáveis variam em conjunto, significa estatisticamente que existe correlação, normalmente representada pela letra “r”. O coeficiente de correlação é um número sem unidades que descreve o grau de relação linear entre duas variáveis, cuja amplitude varia entre -1 e +1. Uma correlação negativa corresponde a uma relação inversa e uma correlação positiva a uma relação directa (Ferreira, 2005).

A sua interpretação pode ser a seguinte:

- $r = 0$ – As duas variáveis não apresentam qualquer associação, ou seja, não existe correlação.
- $0 > r > 1$ – As duas variáveis tendem a aumentar ou a diminuir em conjunto – **Correlação Positiva**
- $r = +1$ – **Correlação Perfeita**
- $-1 > r > 0$ – Um aumento de valor de uma variável corresponde a um decréscimo da outra variável é chamado – **Correlação Negativa**
- $r = -1$ – **Correlação perfeita negativa ou correlação inversa**

Se os valores do coeficiente de correlação (r) assumirem valores bastante afastados de zero (0), fora do intervalo $[-1;1]$, pode ser por uma das seguintes razões:

- a variável independente (X) ajuda a determinar o valor da variável dependente (Y);
- a variável dependente (Y) ajuda a determinar o valor da variável independente (X);
- existe uma outra variável que influencia X e Y.

Capítulo V – Apresentação e análise dos resultados

5.1 – Caracterização da amostra

5.1.1 – Características gerais

Conforme mostrado no Quadro 11, a amostra deste estudo é constituído por 84 municípios, que representam 27,3% da população. Por outro lado, é composta maioritariamente por municípios da Região Centro, que são cerca de 1/3. Os municípios da Região Norte representam 21,4%, e os do Alentejo 19%. A região menos representada na amostra é a Região Autónoma da Madeira (3,6%).

Quadro 11 – Regiões dos municípios que constituem a amostra

	Amostra		População		Amostra /População
	Frequência	%	Frequência	%	%
Alentejo	16	19,0	58	18,8	27,6
Algarve	6	7,1	16	5,1	37,5
Centro	28	33,3	100	32,4	28,0
Lisboa	7	8,3	18	5,8	38,9
Norte	18	21,4	86	27,9	20,9
Açores	6	7,1	19	6,1	31,6
Madeira	3	3,6	11	3,5	27,3
TOTAL	84	100,0	308	100,0	27,3

Dado que a amostra é probabilística e que as percentagens de municípios da amostra em cada região se aproximam dessas mesmas percentagens para a população, podemos afirmar que a amostra é representativa, o que se repercutirá em termos de generalização dos resultados.

Relativamente ao número de funcionários dos municípios respondentes (aqui 71), constata-se, pelo Quadro 12, que estes se situam entre os 46 e os 10.250, com média a rondar os 558.

Quadro 12 – Número de funcionários dos municípios que constituem a amostra

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Nº funcionários	71	46	10.250	558,04	1241,245

No que diz respeito à dimensão dos municípios respondentes, verifica-se pelo Quadro 13 que a maioria (50%) são de pequena dimensão, ou seja, possuem até 20.000 habitantes. Os municípios de média dimensão constituem 36,9% das respostas obtidas. Em menor número na amostra encontram-se os municípios considerados de grande dimensão (com mais de 100.000 habitantes), estes perfazem 13,1% da amostra.

Considerando que a **amostra** é probabilística, mais uma vez aqui se verifica a **representatividade**, com as percentagens das dimensões da amostra próximas das da população.

Quadro 13 – Dimensão dos municípios que constituem a amostra

	Amostra		População	
	Frequência	%	Frequência	%
Pequeno	42	50,0	178	57,7
Médio	31	36,9	68	22
Grande	11	13,1	62	20,1
TOTAL	84	100,0	308	100,0

O Quadro 14 mostra que a maioria dos municípios respondentes de grande dimensão é oriundo da Região de Lisboa. No que se refere aos municípios de média dimensão as respostas obtidas foram sobretudo das regiões Norte e Centro. As respostas de municípios de pequena dimensão chegaram sobretudo da Região Centro.

Quadro 14 – Distribuição dos municípios por região e por dimensão

		Dimensão						Total	
		Pequeno		Médio		Grande			
		Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Região	Alentejo	9	21,1	5	17,2	2	18,2	16	19
	Algarve	2	4,7	4	13,7	0	0,0	6	7,1
	Centro	18	42,8	9	31,0	1	9,0	28	33,3
	Lisboa	1	2,3	2	6,8	4	36,4	7	8,3
	Norte	7	16,6	8	27,5	3	27,3	18	21,4
	Açores	4	9,5	2	6,8	0	0,0	6	7,1
	Madeira	1	2,3	1	3,4	1	9,0	3	3,5
TOTAL		42	100,0	29	100,0	11	100,0	84	100,0

No que diz respeito ao orçamento aprovado, o Quadro 15 mostra que os municípios respondentes (aqui apenas 72) apresentam orçamentos que se situam entre 5.265 milhares de euros e os 500 biliões de euros, com um valor médio que ronda os 209 milhões de euros.

Quadro 15 – Orçamento dos municípios

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Orçamento	72	5.265.000	500.000.000.000	209.388.000	656.947.000

Pelo Quadro 16 verificamos que cerca de metade (52,4%) dos municípios em estudo não tem associados serviços municipalizados. Por outro lado, 32,1% dos municípios da amostra não responderam a esta questão.

No que concerne à associação com empresas municipais ou inter-municipais verifica-se também que cerca de metade dos municípios da amostra (52,4%) possui tais tipos de empresas. Neste caso, apenas 21,4% dos municípios não responderam.

Quadro 16 – Entidades associadas – serviços municipalizados e empresas municipais e inter-municipais

		Serviços municipalizados		Empresas municipais e Intermunicipais	
		Frequência	%	Frequência	%
	Sim	13	15,5	44	52,4
	Não	44	52,4	22	26,2
Total de respostas		57	67,9	66	78,6
Não respostas		27	32,1	18	21,4
TOTAL		84	100,0	84	100,0

No que diz respeito à implementação do POCAL, conforme mostrado no Quadro 17, verifica-se que a Contabilidade Orçamental se encontra implementada na generalidade (97,6%) dos municípios. O mesmo se verifica no que concerne a implementação da Contabilidade Patrimonial, onde 98,8% dos municípios afirmam ter já implementado o sistema. As percentagens de não resposta à implementação destes dois subsistemas não é expressiva.

Em relação à Contabilidade de Custos, face às respostas obtidas, constata-se que este sistema ainda não foi implementado na maioria dos municípios em estudo (60,7%). Quanto à implementação do Sistema de Controlo Interno, este afigura-se como uma realidade para 82,1% dos municípios. A percentagem de não resposta é aqui também reduzida.

Quadro 17 – Implementação do POCAL

		Contabilidade Orçamental		Contabilidade Patrimonial		Contabilidade de Custos		Sistema de Controlo Interno	
		Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
	Sim	82	97,6	83	98,8	23	27,4	69	82,1
	Não	0	0,0	0	0,0	51	60,7	9	10,7
Total de respostas		82	97,6	83	98,8	74	88,1	78	92,8
Não resposta		2	2,4	1	1,2	10	11,9	6	7,1
TOTAL		84	100,0	84	100,0	84	100,0	84	100,0

Relativamente à existência de Técnico Oficial de Contas (TOC) no município, o Quadro 18 mostra que a maioria dos municípios que constituem a amostra 65,5% afirma não possuir TOC, 31% já possuem TOC e apenas 4,9% não responderam.

Quadro 18 – Existência de TOC no município

		Frequência	%
	Sim	26	31,0
	Não	55	65,5
Total de respostas		81	96,4
Não resposta		3	4,9
TOTAL		84	100,0

Constata-se ainda que, conforme apresentado no Quadro 19, os municípios que possuem TOC, são sobretudo os que possuem uma dimensão média. Já os que não possuem, são fundamentalmente municípios pequenos.

Quadro 19 – Existência de TOC no município, por dimensão do município

		Dimensão			Total
		Pequeno	Médio	Grande	
TOC	Sim	9	13	4	26
	Não	31	17	7	55
TOTAL		40	30	11	81

5.1.2 – Caracterização do Serviço (Depº/Orgão) de Auditoria Interna

Os dados apresentados no Quadro 20 permitem verificar que na maioria dos municípios (79,8%) em estudo não existe ROC interno. No que se refere à existência de departamento, divisão ou serviço de auditoria interna, verificamos que a maioria dos municípios (83,3%) não possui o referido departamento, divisão ou serviço. Apenas 13,1% dos municípios afirmam ter este serviço.

Quanto à existência de outros serviços neste âmbito, a maioria dos que responderam à questão (20,2%) afirmam não possuir. Contudo, cerca de 62% dos municípios da amostra não responderam à questão. Dos 17,9% de municípios que afirmam possuir outros serviços, destacam a existência de ROC externo e a existência de Gabinete de Controlo de Gestão Interna.

Quadro 20 – Município dispõe de Serviço/Depº/Orgão de Auditoria Interna

		ROC Interno		Serviço de Auditoria Interna		Outros Serviços	
		Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
	Sim	11	13,1	11	13,1	15	17,9
	Não	67	79,8	70	83,3	17	20,2
Total de respostas		78	92,9	81	96,4	32	38,1
Não resposta		6	7,1	3	3,6	52	61,9
TOTAL		84	100,0	84	100,0	84	100,0

Relativamente à importância atribuída aos itens analisados no Quadro 21 mostra que 31% dos respondentes à questão em causa atribuem **alguma importância** (AI) à existência de um ROC interno, 16,7% consideram-na **muito importante** (MI), ao passo que para 4,8% dos respondentes não é **nada importante** (NI).

Quanto ao Depº ou Serviço de Auditoria Interna, apesar da maioria dos municípios não possuírem o referido serviço, 33,3% tem a percepção que o serviço é **muito importante** (MI).

A importância atribuída à existência de Outros Serviços relacionados com auditoria interna é mais dispersa, dado que houve mais de 80% de não respostas. É de salientar que 7,1% dos

municípios consideram **muito importante** (MI) existirem Outros Serviços e 7,1% consideram-nos **indiferente** (I) a existência de Outros Serviços.

Quadro 21 – Importância atribuída à existência de ROC, de Serviço de Auditoria Interna e de Outros Serviços de Auditoria Interna no município

		ROC Interno		Serviço de Auditoria Interna		Outros Serviços	
		Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
	NI	4	4,8	3	3,6	3	3,6
	PI	7	8,3	6	7,1	0	0,0
	I	8	9,5	7	8,3	6	7,1
	AI	26	31,0	18	21,4	1	1,2
	MI	14	16,7	28	33,3	6	7,1
Total de respostas		59	70,2	62	73,8	16	19,0
Não resposta		25	29,8	22	26,2	68	81,0
TOTAL		84	100,0	84	100,0	84	100,0

Quanto às razões que justificam a não existência de Serviço/Departamento de Auditoria Interna no município, pelo Quadro 22, 28,6% dos municípios apresentam a falta de meios técnicos, 33,3% apontam a falta de meios humanos e com formação adequada no município. Cerca de 29% dos respondentes afirmam que a não existência de um serviço de auditoria interna se deve ao facto de não ser necessário. 20,2% afirmam ainda que a não existência do serviço se prende com outros motivos, nomeadamente, justificado pela dimensão do município, ausência do Serviço/Dep^o no organograma, e existência de ROC externo ou Técnico Superior na verificação das contas.

Quadro 22 – Razões que justificam a não existência de Serviço/Dep^o de Auditoria Interna

		Falta meios técnicos		Falta RH adequados		Não é necessário		Outras	
		Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
	Sim	24	28,6	28	33,3	24	28,6	17	20,2
	Não	25	29,8	27	32,1	25	29,8	3	3,6
Total de respostas		49	58,3	55	65,5	49	58,3	20	23,8
Não resposta		35	41,7	29	34,5	35	41,7	64	76,2
TOTAL		84	100,0	84	100,0	84	100,0	84	100,0

Note-se ainda que a percentagem de não respostas a esta questão é bastante significativa, sendo a média entre as quatro opções de 48,5%.

O Quadro 23 mostra que antes da implementação do POCAL apenas 6% dos municípios tinham já instituído um Serviço/Dep^o de Auditoria Interna. Por outro lado, 19% dos municípios, implementou o serviço de auditoria interna depois do POCAL. Note-se ainda que a percentagem de não resposta a esta pergunta ultrapassou os 70%.

Quadro 23 – Implementação do Serviço/Depº de Auditoria Interna antes e depois do POCAL

		Antes do POCAL		Depois do POCAL	
		Frequência	%	Frequência	%
	Sim	5	6,0	16	19,0
	Não	18	21,4	7	8,3
Total de respostas		23	27,4	23	27,4
Não resposta		61	72,6	61	72,6
TOTAL		84	100,0	84	100,0

O Quadro 24 resume o modo de integração do Serviço de Auditoria Interna, particularmente para os municípios que responderam “sim” à questão de disporem de ROC Interno.

Verifica-se que em 27,3% dos municípios, o Serviço de Auditoria Interna, reporta directamente ao Presidente. Para os municípios em que não reporta directamente ao Presidente (27,3%), podemos constatar que o Serviço de Auditoria Interna reporta em simultâneo ao Departamento Financeiro (9,1%) e ao Departamento de Fiscalização Geral (9,1%). Apenas, num dos municípios (9,1% dos respondentes a esta questão) reporta a “Outros Órgãos”, nomeadamente à Assembleia Municipal.

Quadro 24 – Modo de integração do Serviço/Depº de Auditoria Interna no município

	Reporta directamente ao Presidente		Reporta ao Departamento Financeiro		Reporta Departamento de Fiscalização Geral		Reporta a outros	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Sim	3	27,3	1	9,1	1	9,1	1	9,1
Não	3	27,3	3	27,3	3	27,3	0	0,0
Total de respostas	6	54,6	4	36,4	4	36,4	1	9,1
Não resposta	5	45,4	7	63,6	7	63,6	10	90,9
TOTAL	11	100,0	11	100,0	11	100,0	11	100,0

A importância atribuída ao facto do serviço de auditoria interna reportar directamente ao Presidente, apresentada no Quadro 25, é bastante concentrada na escala considerada, havendo, no entanto, 27,3% dos municípios que a consideram **muito importante** (MI). Note-se que cerca de 64% dos municípios não responderam a esta questão.

No que respeita a reportar ao Departamento Financeiro, 9,1% consideram **muito importante** (MI); os mesmos 9,1% consideram **muito importante** (MI) reportar ao Departamento de Fiscalização Geral. As percentagens de municípios a atribuir níveis baixos de importância são nulas. A importância de reportar a Outros Órgãos, concentra-se no **muito importante** (MI), também com 9,1%.

Refira-se ainda que as percentagens de não resposta são significativas em alguns casos ultrapassando os 2/3.

Quadro 25 – Importância atribuído à integração do Serviço/Dep^o Auditoria Interna no município

		Reporta directamente ao Presidente		Reporta ao Departamento Financeiro		Reporta Departamento de Fiscalização Geral		Reporta a outros	
		Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
	NI	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	PI	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	I	0	0,0	1	9,1	1	9,1	0	0,0
	AI	1	9,1	0	0,0	0	0,0	0	0,0
	MI	3	27,3	1	9,1	1	9,1	1	9,1
	Total de respostas	4	36,4	2	18,2	2	18,2	1	9,1
	Não resposta	7	63,6	9	81,8	9	81,2	10	90,9
	TOTAL	11	100,0	11	100,0	11	100,0	11	100,0

Conforme o Quadro 26 sobre, a pertença do ROC a uma sociedade de ROCs, constatamos que essa se verifica em 18,2% dos casos. Em 27,3% dos municípios, o ROC não pertence a uma sociedade de ROCs. Esta pertença do ROC a sociedades de ROCs não é encarada pelos municípios como importante. Já quanto ao ROC ser profissional liberal, a importância concentra-se em 9,1%, nos níveis **indiferente (I)**, **alguma importância (AI)** e **muito importante (MI)**.

Refira-se que a taxa de não resposta ultrapassa aqui os 70%.

Quadro 26 – Importância atribuída ao ROC profissional

		ROC é profissional liberal		ROC pertence Sociedade de ROCs	
		Frequência	%	Frequência	%
	NI	0	0,0	0	0,0
	PI	0	0,0	0	0,0
	I	1	9,1	0	0,0
	AI	1	9,1	0	0,0
	MI	1	9,1	0	0,0
	Total de respostas	3	27,3	0	0,0
	Não resposta	8	72,7	11	100,0
	TOTAL	11	100,0	11	100,0

O número de pessoas no Serviço de Auditoria Interna, varia entre 0 e 17, conforme o Quadro 27. Verificamos, também, que o número de funcionários com formação específica na área de auditoria varia entre 0 e 5. Por outro lado, os municípios têm neste serviço uma média de 2 funcionários, sendo que a média dos que têm formação na área é muito reduzida.

Quadro 27 – Número de pessoas e formação no Serviço de Auditoria Interna

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Nº pessoas no serviço	22	0	17	2,00	0,364
Nº pessoas com formação específica	5	0	5	0,45	0,017

Por outro lado, o Quadro 28 mostra que, 54,5 % dos municípios respondentes, entende que tem uma preocupação em formar continuamente os colaboradores sobre as normas dos

profissionais de auditoria. Esta preocupação com a constante formação e actualização dos profissionais de auditoria é considerada **muito importante** (MI) para 27,3% dos municípios. Contudo, 72,7% dos municípios ainda não tem opinião formada quanto ao grau de importância atribuída à formação sobre as normas profissionais de auditoria.

Quadro 28 – Formação contínua aos colaboradores sobre as normas dos profissionais de auditoria

		Frequência	%
	Sim	6	54,5
	Não	1	9,1
	Total	7	63,6
Não respostas		4	36,4
TOTAL		11	100,0

Pelo Quadro 29 verificamos que 54,5% dos municípios afirmam que o Serviço de Auditoria Interna realiza Auditorias de carácter Económico-Financeiro ou Contabilístico, o que representa a maioria das respostas válidas. A maioria dos municípios respondentes (36,4%) não realiza Auditoria da Qualidade, nem Auditorias Ambientais (45,5% em 54,6% de respondentes).

No que se refere à realização de Auditorias de carácter Operativo ou de Gestão, os respondentes dividem-se pela sua realização e não realização, com concentração dos respondentes na sua realização (36,4%). As Auditorias da Legalidade são efectuadas por 54,4% dos municípios, que são a totalidade dos respondentes.

Quadro 29 – Tipos de auditoria desenvolvido pelo Serviço de Auditoria Interna

		Auditoria Económica-Financeira		Auditoria da Qualidade		Auditoria Ambiental		Auditoria de Gestão		Auditoria da Legalidade	
		Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Valido	Sim	6	54,5	2	18,2	1	9,1	4	36,4	6	54,4
	Não	1	9,1	4	36,4	5	45,5	2	18,2	0	0,0
Total de respostas		7	63,6	6	54,6	6	54,6	6	54,6	6	54,4
Não resposta		4	36,4	5	45,4	5	45,4	5	45,4	5	45,4
TOTAL		11	100,0	11	100,0	11	100,0	11	100,0	11	100,0

No que concerne a percepção da importância do tipo de auditoria realizada pelo Serviço/Departamento, o Quadro 30 mostra que os respondentes concentram as suas respostas nos três níveis superiores da escala de importância, i.e., **muito importante** (MI), **alguma importância** (AI) e **indiferente** (I). Para os níveis de importância mais baixos as percentagens são nulas, para todos os tipos de Auditorias.

As taxas de não resposta a esta questão rondam os 64%.

Quadro 30 – Importância atribuído ao tipo de auditoria efectuada no município

	Auditoria Económica-Financeira		Auditoria da Qualidade		Auditoria Ambiental		Auditoria de gestão		Auditoria da Legalidade	
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
NI	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
PI	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0
I	0	0,0	1	9,1	1	9,1	1	9,1	0	0,0
AI	1	9,1	0	0,0	1	9,1	0	0,0	0	0,0
MI	3	27,3	3	27,3	2	18,2	3	27,3	4	36,4
Total	4	36,4	4	36,4	4	36,4	4	36,4	4	36,4
Não resposta	7	63,6	7	63,6	7	63,6	7	63,6	7	63,6
Total	11	100,0	11	100,0	11	100,0	11	100,0	11	100,0

Face a estes dados, podemos concluir que de 27% dos municípios respondentes consideram as auditorias de carácter Económico-Financeiro ou Contabilístico, Qualidade ou de Gestão **muito importantes** (MI). No que respeita à Auditoria de Legalidade é considerada **muito importante** (MI) para 36,4% dos municípios.

5.2 – Discussão dos resultados

Nesta secção procedemos, numa primeira parte, à análise de estatísticas descritivas, enquanto que numa segunda parte efectuamos testes de hipóteses.

5.2.1 – Análise univariada

No que concerne as normas e procedimentos de auditoria interna, podemos observar pelo Quadro 31 que, para todos os itens listados, a taxa de não resposta ultrapassa os 50%, ou seja, mais de metade dos municípios da amostra.

Dos respondentes, as maiores percentagens de respostas positivas respeitam à “recolha e apreciação de factos significativos”, “apreciação crítica do sistema contabilístico e de controlo interno”, “análise de factores internos que condicionam a actividade do município” e “análise do relatório do Executivo referente à actividade do período”, incluídos nos procedimentos de preparação do Trabalho de Campo. Com percentagem expressiva aparece também a “consideração do parecer do Tribunal de Contas relativamente às contas do município. Do lado das respostas negativas, destacam-se os procedimentos “pedido de declaração ao Executivo sobre a responsabilidade deste na prestação de contas, na manutenção do SCI e na informação prestada para a auditoria”, “auditor interno recorre a peritos externos” e “determinação do risco de auditoria, definindo limites de materialidade”, a não ser executados por mais de 30% dos respondentes.

Quadro 31 – Normas Técnicas e Práticas de Auditoria Interna

	Sim		Não		Não Resposta		TOTAL	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
<u>NORMAS E PRÁTICAS GERAIS:</u>								
Independência do auditor interno do seu superior hierárquico.	16	19,0	25	29,8	43	51,2	84	100,0
Profissional externo ao município – acordo escrito sobre o trabalho a desenvolver.	17	20,2	21	25,0	46	54,8	84	100,0
Auditor interno recorre a peritos externos.	9	10,7	29	34,5	46	54,8	84	100,0
<u>PREPARAÇÃO TRABALHO DE CAMPO:</u>								
Recolha e apreciação crítica de factos significativos.	24	28,6	18	21,4	42	50,0	84	100,0
Apreciação crítica dos sistemas contabilístico e de controlo interno.	24	28,6	17	20,2	43	51,2	84	100,0
Análise de factores internos que condicionam a actividade do município.	24	28,6	18	21,4	42	50,0	84	100,0
Análise de factores externos que condicionam a actividade do município.	20	23,8	22	26,2	42	50,0	84	100,0
Análise do relatório do Executivo referente à actividade do período.	22	26,2	19	22,6	43	51,2	84	100,0
Avaliação da forma como os sistemas de informação computadorizados.	18	21,4	22	26,2	44	52,4	84	100,0
Determinação do risco de auditoria, definindo limites de materialidade.	14	16,7	26	31,0	44	52,4	84	100,0
<u>PLANEAMENTO DO TRABALHO DE CAMPO:</u>								
Estabelecimento da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar.	14	16,7	25	29,8	45	53,6	84	100,0
Seleção criteriosa de amostras sobre as quais incidirão os procedimentos de auditoria.	17	20,2	22	26,2	45	53,6	84	100,0
Identificação de pessoas singulares ou colectivas com as quais a entidade se relaciona.	19	22,6	21	25,0	44	52,4	84	100,0
<u>EXECUÇÃO DO TRABALHO DE CAMPO:</u>								
Adequada coordenação do auditor no caso do trabalho ser executado.	12	14,3	25	29,8	47	56,0	84	100,0
Inspeções, observações, indagações e comparações.	16	19,0	23	27,4	45	53,6	84	100,0
Testes de conformidade, de percurso e substantivos.	14	16,7	24	28,6	46	54,8	84	100,0
Cálculos e outros procedimentos analíticos.	16	19,0	22	26,2	46	54,8	84	100,0
Pedido de declaração ao Executivo sobre a responsabilidade deste na preparação das contas, na manutenção do SCI e na informação prestada para a auditoria.	7	8,3	31	36,9	46	54,8	84	100,0
Consideração de acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data das DF s.	13	15,5	24	28,6	47	56,0	84	100,0
Consideração do parecer do Tribunal de Contas relativamente às contas do município.	20	23,8	17	20,2	47	56,0	84	100,0
<u>NORMAS E PRÁTICAS DE RELATO:</u>								
Documento final é expressão clara e sucinta da opinião do auditor.	18	21,4	22	26,2	44	52,4	84	100,0
Em casos especiais, há identificação da natureza e objecto do trabalho.	17	20,2	22	26,2	45	53,6	84	100,0
No relato de auditoria ou exame simplificado há descrição das responsabilidades do Executivo, do próprio auditor e do âmbito do trabalho efectuado.	13	15,5	23	27,4	48	57,1	84	100,0
Apresentam-se outras informações complementares.	13	15,5	22	26,2	49	58,3	84	100,0
A opinião é expressa de forma positiva nos casos de auditoria conducente à certificação legal das contas.	12	14,3	22	26,2	50	59,5	84	100,0
A opinião é expressa de forma negativa nos casos de exames simplificados.	5	6,0	25	29,8	54	64,3	84	100,0
O auditor declara expressamente as razões que não lhe permitem emitir documento final de opinião.	12	14,3	23	27,4	49	58,3	84	100,0

Quanto à importância atribuída às normas técnicas e práticas de auditoria interna, mesmo não sendo praticados pelo município, o Quadro 32 mostra, em primeiro lugar, uma taxa de não resposta superior a 40% em todos os itens. Por outro lado, nas respostas válidas, há uma concentração clara nos níveis superiores da escala de importância, com especial destaque para os procedimentos de “independência do auditor interno do seu superior hierárquico” e “consideração

do parecer do Tribunal de Contas relativamente às contas do município”, considerados **muito importantes** (MI) por quase 40% dos municípios respondentes. O procedimento considerado **nada importante** (NI) para mais municípios foi o “pedido de declaração ao Executivo sobre a responsabilidade deste na prestação de contas, na manutenção do SCI e na informação prestada para a auditoria”.

Quadro 32 – Grau de importância das Normas Técnicas e Práticas de Auditoria Interna

	Grau de importância										Não Resposta		TOTAL	
	NI		PI		I		AI		MI		F	%	F	%
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%				
<u>NORMAS E PRÁTICAS GERAIS</u>														
Independência do auditor interno do seu superior hierárquico.	0	0	1	1,2	6	7,1	6	7,1	33	39,3	38	45,2	84	100
Profissional externo ao município – acordo escrito sobre o trabalho a desenvolver.	2	2,4	1	1,2	3	3,6	11	13,1	27	32,1	40	47,6	84	100
Auditor interno recorre a peritos externos.	3	3,6	2	2,4	8	9,5	15	17,9	17	20,2	39	46,4	84	100
<u>PREPARAÇÃO TRABALHO DE CAMPO:</u>														
Recolha e apreciação crítica de factos significativos.	1	1,2	0	0	4	4,8	18	21,4	26	31,0	35	41,7	84	100
Apreciação crítica dos sistemas contabilístico e de controlo interno.	1	1,2	0	0	3	3,6	18	21,4	26	31,0	36	42,9	84	100
Análise de factores internos que condicionam a actividade do município.	0	0	0	0	4	4,8	20	23,8	25	29,8	35	41,7	84	100
Análise de factores externos que condicionam a actividade do município.	0	0	1	1,2	5	6,0	21	25,0	21	25,0	36	42,9	84	100
Análise do relatório do Executivo referente à actividade do período.	0	0	1	1,2	6	7,1	17	20,2	22	26,2	38	45,2	84	100
Avaliação da forma como os sistemas de informação computadorizados.	1	1,2	0	0	3	3,6	22	26,2	21	25,0	37	44,0	84	100
Determinação do risco de auditoria, definindo limites de materialidade.	2	2,4	2	2,4	5	6,0	16	19,0	20	23,8	39	46,4	84	100
<u>PLANEAMENTO DO TRABALHO DE CAMPO:</u>														
Estabelecimento da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar.	0	0	3	3,6	6	7,1	16	19,0	22	26,2	37	44,0	84	100
Seleção criteriosa de amostras sobre as quais incidirão os procedimentos de auditoria.	1	1,2	0	0	5	6,0	15	17,9	26	31,0	37	44,0	84	100
Identificação de pessoas singulares ou colectivas com as quais a entidade se relaciona.	0	0	1	1,2	12	14,3	17	20,2	17	20,2	37	44,0	84	100
<u>EXECUÇÃO DO TRABALHO DE CAMPO</u>														
Adequada coordenação do auditor no caso do trabalho ser executado.	2	2,4	0	0	7	8,3	15	17,9	21	25,0	39	46,4	84	100
Inspeções, observações, indagações e comparações.	1	1,2	0	0	4	4,8	18	21,4	24	28,6	37	44,0	84	100
Testes de conformidade, de percurso e substantivos.	2	2,4	0	0	4	4,8	17	20,2	21	25,0	40	47,6	84	100
Cálculos e outros procedimentos analíticos.	2	2,4	0	0	4	4,8	16	19,0	25	29,8	37	44,0	84	100
Pedido de declaração ao Executivo sobre a responsabilidade deste na preparação das contas, na manutenção do SCI e na informação prestada para a auditoria.	3	3,6	1	1,2	9	10,7	16	19,0	18	21,4	37	44,0	84	100
Consideração de acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data das DF's.	2	2,4	0	0	9	10,7	17	20,2	18	21,4	38	45,2	84	100
Consideração do parecer do Tribunal de Contas relativamente às contas do município.	0	0	1	1,2	2	2,4	11	13,1	32	38,1	38	45,2	84	100
<u>NORMAS E PRÁTICAS DE RELATO:</u>														
Documento final é expressão clara e sucinta da opinião do auditor.	1	1,2	0	0	5	6,0	14	16,7	28	33,3	36	42,9	84	100
Em casos especiais, há identificação da natureza e objecto do trabalho.	0	0	2	2,4	10	11,9	17	20,2	16	19,0	39	46,4	84	100
No relato de auditoria ou exame simplificado há descrição das responsabilidades do	0	0	1	1,2	7	8,3	13	15,5	24	28,6	39	46,4	84	100

	Grau de importância										Não Resposta		TOTAL		
	NI		PI		I		AI		MI		F	%	F	%	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%					
Executivo, do próprio auditor e do âmbito do trabalho efectuado.															
Apresentam-se outras informações complementares.	0	0	3	3,6	9	10,7	16	19,0	15	17,9	41	48,8	84	100	
A opinião é expressa de forma positiva nos casos de auditoria conducente à certificação legal das contas.	1	1,2	1	1,2	8	9,5	14	16,7	21	25,0	39	46,4	84	100	
A opinião é expressa de forma negativa nos casos de exames simplificados.	1	1,2	3	3,6	9	10,7	10	11,9	15	17,9	46	54,8	84	100	
O auditor declara expressamente as razões q não lhe permitem emitir doc. final de opinião.	1	1,2	2	2,4	5	6,0	13	15,5	24	28,6	39	46,4	84	100	

No que diz respeito às características gerais das normas e procedimentos de auditoria interna, utilizados ou passíveis de ser utilizados pelos municípios, pelo Quadro 33, constatamos que, face ao alcance dos objectivos gerais da auditoria interna, a maioria dos municípios (40,5%) considera que esta permite “dar cumprimento à legalidade”. Os objectivos a seguir assinalados por mais municípios como alcançáveis com a auditoria interna prendem-se com “assegurar a confiança nos registos e documentos” (39,3%) e “garantir a eficiência e efectividade operacional” (38,1%).

Por outro lado, há um conjunto significativo de municípios que não considera como características gerais das normas e procedimentos de auditoria interna que “do relato da auditoria podem resultar sanções a serem aplicados pelos Órgãos competentes” (20,2%), nem que tais características permitem “aplicar procedimentos analíticos adequados” (16,7%).

Note-se que, também nesta questão, a taxa de não resposta foi elevada, ultrapassando os 50% em todos os itens.

Quadro – 33 – Características Gerais das Normas e Procedimentos de Auditoria Interna

	Sim		Não		Não resposta		TOTAL	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Optimizar a gestão dos recursos públicos.	31	36,9	11	13,1	42	50,0	84	100,0
Garantir a eficiência e efectividade operacional.	32	38,1	9	10,7	43	51,2	84	100,0
Assegurar a confiança nos registos e documentos contabilísticos.	33	39,3	8	9,5	43	51,2	84	100,0
Promoção a melhoria dos processos e das operações.	31	36,9	9	10,7	44	52,4	84	100,0
Dar cumprimento à legalidade.	34	40,5	8	9,5	42	50,0	84	100,0
Avaliar e melhorar a eficácia dos processos de controlo de gestão de risco.	30	35,7	10	11,9	44	52,4	84	100,0
Possibilidade do auditor fazer uma avaliação sistemática das situações.	30	35,7	10	11,9	44	52,4	84	100,0
Possibilidade do auditor proceder a mensurações de acordo com critérios identificados.	28	33,3	12	14,3	44	52,4	84	100,0
Aplicar procedimentos analíticos adequados.	26	31,0	14	16,7	44	52,4	84	100,0
Expressar uma conclusão.	30	35,7	11	13,1	43	51,2	84	100,0
Relato pode conter recomendações para a prática.	27	32,1	13	15,5	44	52,4	84	100,0
Relato da auditoria participa as irregularidades detectadas aos órgãos competentes.	25	29,8	13	15,5	46	54,8	84	100,0
Do relato da auditoria podem resultar sanções a serem aplicadas pelos órgãos competentes.	21	25,0	17	20,2	46	54,8	84	100,0

Quanto à importância atribuída às características gerais das normas e procedimentos de auditoria interna apresentado no Quadro 34, apesar da taxa de não resposta ultrapassar os 40% em todos os itens, os municípios respondentes atribuem, de uma forma geral, **alguma** e/ou **muito importante** às características listadas.

Nas consideradas **muito importantes** (MI) destacam-se o facto dos procedimentos e normas de auditoria interna permitirem “assegurar a confiança nos registos e documentos contabilísticos”, “dar cumprimento à legalidade”, “garantir a eficiência e efectividade operacional” e “optimizar a gestão dos recursos públicos”, itens assinalados com importância máxima por mais de 40% dos municípios (quase 50% para o primeiro).

De entre as características com **alguma importância** (AI) destacam-se o facto das normas e procedimentos de auditoria interna concederem a “possibilidade do auditor fazer uma avaliação sistemática das situações” e a “possibilidade do auditor proceder à mensuração de acordo com critérios identificados”, assinalados por mais de 25% dos municípios respondentes.

Quadro 34 – Importância atribuída às Características Gerais das Normas e Procedimentos de Auditoria Interna

											Não Resposta		TOTAL	
	NI		PI		I		AI		MI		F	%	F	%
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%				
Optimizar a gestão dos recursos públicos.	0	0	0	0	4	4,8	9	10,7	37	44,0	0	0	84	100
Garantir a eficiência e efectividade operacional.	0	0	0	0	3	3,6	9	10,7	37	44,0	35	41,7	84	100
Assegurar a confiança nos registos e documentos contabilísticos.	0	0	0	0	3	3,6	5	6,0	41	48,8	35	41,7	84	100
Promoção a melhoria dos processos e das operações.	0	0	0	0	3	3,6	8	9,5	37	44,0	36	42,9	84	100
Dar cumprimento à legalidade.	0	0	0	0	5	6,0	5	6,0	40	47,6	34	40,5	84	100
Avaliar e melhorar a eficácia dos processos de controlo de gestão de risco.	0	0	0	0	4	4,8	13	15,5	32	38,1	35	41,7	84	100
Possibilidade do auditor fazer uma avaliação sistemática das situações.	0	0	1	1,2	4	4,8	23	27,4	21	25,0	35	41,7	84	100
Possibilidade do auditor proceder a mensurações de acordo com critérios identificados.	0	0	1	1,2	7	8,3	21	25,0	18	21,4	37	44,0	84	100
Aplicar procedimentos analíticos adequados.	0	0	1	1,2	5	6,0	19	22,6	21	25,0	38	45,2	84	100
Expressar uma conclusão.	0	0	1	1,2	2	2,4	14	16,7	33	39,3	34	40,5	84	100
Relato pode conter recomendações para a prática.	0	0	1	1,2	4	4,8	12	14,3	31	36,9	36	42,9	84	100
Relato da auditoria participa as irregularidades detectadas aos órgãos competentes.	0	0	1	1,2	5	6,0	7	8,3	33	39,3	38	45,2	84	100
Do relato da auditoria podem resultar sanções a serem aplicadas pelos órgãos competentes.	2	2,4	2	2,4	5	6,0	19	22,6	18	21,4	38	45,2	84	100

Os aspectos que são objecto de auditoria interna pelos municípios são apresentados no Quadro 35, onde se observa que entre 40% a 50% dos municípios da amostra não responderam às questões sobre estes assuntos. Não obstante, muitos municípios assinalaram proceder à auditoria interna da grande maioria dos aspectos listados.

Em primeiro lugar aparecem os aspectos relacionados com o Sistema de Controlo Interno, auditados por uma percentagem de municípios que varia entre 26,2% que auditam “Outros Manuais de Procedimentos” e 47,6% que auditam a “Norma de Controlo Interno”. Seguem-se os aspectos incluídos na Contabilidade Orçamental, variando entre 33,3% dos municípios que afirmam auditar a “execução anual do PPI” e 39,3% que afirmam auditar a “Execução do Orçamento – procedimentos para cobrança de receitas”. Próximo destes estão os aspectos da Contabilidade Financeira-Patrimonial: variando entre 32,1% dos municípios que afirmam auditar a “aplicação dos critérios de valorimetria particulares dos BDPs” e 39,3% dos municípios que dizem auditar a “classificação das dívidas a pagar e a receber entre curto e médio/longo prazo.

Os aspectos menos auditados (mais municípios com respostas negativas) prendem-se com a Contabilidade de Custos, relativamente aos quais cerca de 40% dos municípios não procede às auditorias. Tais valores são compreensíveis considerando ainda a baixa implementação deste subsistema contabilístico nos municípios (Carvalho *et al.*, 2006).

Quadro 35 – Aspectos que são objecto de auditoria interna pelo município

	Sim		Não		Não Resposta		TOTAL	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
CONTABILIDADE ORÇAMENTAL:								
Elab. do orçamento – aplic dos princípios orçamentais.	30	35,7	19	22,6	35	41,7	84	100,0
Aplicação das regras de elaboração do orçamento.	31	36,9	18	21,4	35	41,7	84	100,0
Revisões e alterações orçamentais.	31	36,9	18	21,4	35	41,7	84	100,0
Execução anual do Plano Plurianual de Investimentos.	28	33,3	20	23,8	36	42,9	84	100,0
Execução do orçamento – procedimentos para a cobrança de receitas.	33	39,3	15	17,9	36	42,9	84	100,0
Execução do orçamento – procedimentos para a realização de despesas.	32	38,1	16	19,0	36	42,9	84	100,0
Execução do orçamento – Mapas de Controlo Orçamental	30	35,7	17	20,2	37	44,0	84	100,0
Mapa de Fluxos de Caixa.	31	36,9	15	17,9	38	45,2	84	100,0
Outros de Contabilidade Orçamental.	2	2,4	2	2,4	80	95,2	84	100,0
CONTABILIDADE FINANCEIRA-PATRIMONIAL:								
Cumprimento dos PCGAs.	31	36,9	16	19,0	37	44,0	84	100,0
Aplicação dos critérios de valorimetria em geral.	31	36,9	16	19,0	37	44,0	84	100,0
Aplicação dos critérios de valorimetria particulares dos BDPs.	27	32,1	19	22,6	38	45,2	84	100,0
BDPs e respectivas amortizações.	31	36,9	17	20,2	36	42,9	84	100,0
Classificação das dívidas a pagar e a receber entre curto e médio/longo prazos.	33	39,3	15	17,9	36	42,9	84	100,0
Participações no capital de outras entidades.	32	38,1	15	17,9	37	44,0	84	100,0
Aplicação do princípio do acréscimo – a subsídios ao investimento.	32	38,1	15	17,9	37	44,0	84	100,0
Amortizações e provisões do exercício.	31	36,9	16	19,0	37	44,0	84	100,0
Aplicação do princípio do acréscimo.	32	38,1	15	17,9	37	44,0	84	100,0

	Sim		Não		Não Resposta		TOTAL	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Resultados Extraordinários.	30	35,7	17	20,2	37	44,0	84	100,0
Notas do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.	30	35,7	16	19,0	38	45,2	84	100,0
Outros Contabilidade Patrimonial.	1	1,2	2	2,4	81	96,4	84	100,0
CONTABILIDADE CUSTOS:								
Imputação dos custos directos às funções, bens e serviços.	11	13,1	31	36,9	42	50,0	84	100,0
Imputação dos custos indirectos às funções, bens e serviços.	9	10,7	33	39,3	42	50,0	84	100,0
Cálculo do custo total das funções, bens e serviços.	8	9,5	34	40,5	42	50,0	84	100,0
Conteúdo e articulação das diversas fichas de custos.	6	7,1	36	42,9	42	50,0	84	100,0
Outros de Contabilidade de Custos.	0	0,0	5	6,0	79	94,0	84	100,0
SISTEMA DE CONTROLO INTERNO:								
Adequação das características do SCI à actividade do município.	34	40,5	13	15,5	37	44,0	84	100,0
Norma de Controlo Interno.	40	47,6	11	13,1	33	39,3	84	100,0
Plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo.	35	41,7	15	17,9	34	40,5	84	100,0
Regulamentos internos.	35	41,7	15	17,9	34	40,5	84	100,0
Plano de contas.	30	35,7	19	22,6	35	41,7	84	100,0
Outros manuais de procedimentos.	22	26,2	20	23,8	42	50,0	84	100,0
Definição de funções de controlo.	34	40,5	15	17,9	35	41,7	84	100,0
Características dos documentos escritos que integram os processos administrativos internos.	35	41,7	15	17,9	34	40,5	84	100,0
Conformidade dos procedimentos com leis e regulamentos.	38	45,2	12	14,3	34	40,5	84	100,0
Cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respectivos titulares.	36	42,9	11	13,1	37	44,0	84	100,0
Eventuais redundâncias.	29	34,5	21	25,0	34	40,5	84	100,0
Fiabilidade das informações produzidas.	37	44,0	13	15,5	34	40,5	84	100,0
Adequada utilização dos fundos municipais.	35	41,7	12	14,3	37	44,0	84	100,0
Cumprimento dos requisitos NCI Disponibilidade.	40	47,6	10	11,9	34	40,5	84	100,0
Cumprimento dos requisitos NCI Terceiros.	39	46,4	11	13,1	34	40,5	84	100,0
Cumprimento dos requisitos NCI Existências.	37	44,0	13	15,5	34	40,5	84	100,0
Cumprimento dos requisitos NCI Imobilizados.	36	42,9	13	15,5	35	41,7	84	100,0

Quanto à importância atribuída aos aspectos objecto de auditoria interna, independentemente de os praticarem ou não, o Quadro 36 mostra uma clara concentração nos níveis superiores da escala de importância (**alguma importante** – AI e, sobretudo, **muito importante** – MI), onde aspectos como “aplicação de regras de elaboração do orçamento”, “Norma de Controlo Interno”, “conformidade dos procedimentos com leis e regulamentos”, “adequada utilização de fundos municipais” e controlo de “Disponibilidades”, “Terceiros” e “Existências” são assinalados como muito importantes para mais de 40% dos municípios (Contabilidade Orçamental e SCI).

Nos aspectos mais assinalados com menor importância (com apenas com cerca de 8% dos municípios) destacam-se a auditoria interna dos “BDPs e respectivas amortizações”, “aplicação dos critérios de valorimetria particulares dos BDPs”, “classificação das dívidas a pagar e a receber entre curto e médio/longo prazo” e “eventuais redundâncias” (da Contabilidade Patrimonial e SCI).

Quadro 36 – Importância atribuída aos aspectos que são objecto de auditoria interna pelo município

											Não Resposta		TOTAL	
	NI		PI		I		AI		MI		F	%	F	%
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
CONTABILIDADE ORÇAMENTAL:														
Elab. do orçamento – aplic dos princípios orçamentais.	0	0,0	3	3,6	4	4,8	10	11,9	30	35,7	37	44,0	84	100,0
Aplicação das regras de elaboração do orçamento.	0	0,0	3	3,6	1	1,2	6	7,1	37	44,0	37	44,0	84	100,0
Revisões e alterações orçamentais.	0	0,0	3	3,6	2	2,4	12	14,3	31	36,9	36	42,9	84	100,0
Execução anual do Plano Plurianual de Investimentos.	0	0,0	2	2,4	3	3,6	13	15,5	28	33,3	38	45,2	84	100,0
Execução do orçamento – procedimentos para a cobrança de receitas.	0	0,0	1	1,2	4	4,8	10	11,9	33	39,3	36	42,9	84	100,0
Execução do orçamento – procedimentos para a realização de despesas.	0	0,0	1	1,2	2	2,4	9	10,7	34	40,5	38	45,2	84	100,0
Execução do orçamento – Mapas de Controlo Orçamental	0	0,0	1	1,2	4	4,8	14	16,7	27	32,1	38	45,2	84	100,0
Mapa de Fluxos de Caixa.	0	0,0	0	0,0	4	4,8	15	17,9	27	32,1	38	45,2	84	100,0
Outros de Contabilidade Orçamental.	0	0,0	0	0,0	6	7,1	3	3,6	5	6,0	76	90,5	84	100,0
CONTABILIDADE FINANCEIRA-PATRIMONIAL:														
Cumprimento dos PCGAs.	0	0,0	0	0,0	5	6,0	11	13,1	28	33,3	40	47,6	84	100,0
Aplicação dos critérios de valorimetria em geral.	0	0,0	0	0,0	0	0,0	10	11,9	27	32,1	41	48,8	84	100,0
Aplicação dos critérios de valorimetria particulares dos BDPs.	0	0,0	0	0,0	6	7,1	12	14,3	28	33,3	38	45,2	84	100,0
BDPs e respectivas amortizações.	0	0,0	0	0,0	7	8,3	8	9,5	29	34,5	40	47,6	84	100,0
Classificação das dívidas a pagar e a receber entre curto e médio/longo prazos.	0	0,0	0	0,0	7	8,3	8	9,5	32	38,1	37	44,0	84	100,0
Participações no capital de outras entidades.	0	0,0	1	1,2	4	4,8	11	13,1	29	34,5	39	46,4	84	100,0
Aplicação do princípio do acréscimo - a subsídios ao investimento.	1	1,2	1	1,2	4	4,8	9	10,7	32	38,1	37	44,0	84	100,0
Amortizações e provisões do exercício.	0	0,0	0	0,0	5	6,0	10	11,9	32	38,1	37	44,0	84	100,0
Aplicação do princípio do acréscimo.	0	0,0	1	1,2	4	4,8	11	13,1	31	36,9	37	44,0	84	100,0
Resultados Extraordinários.	0	0,0	1	1,2	5	6,0	12	14,3	29	34,5	37	44,0	84	100,0
Notas do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.	1	1,2	0	0,0	6	7,1	8	9,5	31	36,9	38	45,2	84	100,0
Outros Contabilidade Patrimonial.	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0	0,0	5	6,0	79	94,0	84	100,0
CONTABILIDADE CUSTOS:														
Imputação dos custos directos às funções, bens e serviços.	1	1,2	1	1,2	3	3,6	9	10,7	28	33,3	42	50,0	84	100,0
Imputação dos custos indirectos às funções, bens e serviços.	1	1,2	1	1,2	3	3,6	9	10,7	28	33,3	42	50,0	84	100,0
Cálculo do custo total das funções, bens e serviços.	2	2,4	1	1,2	2	2,4	7	8,3	31	36,9	41	48,8	84	100,0
Conteúdo e articulação das diversas fichas de custos.	1	1,2	1	1,2	3	3,6	9	10,7	28	33,3	42	50,0	84	100,0
Outros de Contabilidade de Custos.	1	1,2	0	0,0	0	0,0	0	0,0	4	4,8	79	94,0	84	100,0
SISTEMA DE CONTROLO INTERNO														
Adequação das características do SCI à actividade do município.	0	0,0	0	0,0	1	1,2	6	7,1	38	45,2	39	46,4	84	100,0
Norma de Controlo Interno.	0	0,0	0	0,0	1	1,2	10	11,9	37	44,0	36	42,9	84	100,0
Plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo.	0	0,0	0	0,0	2	2,4	11	13,1	35	41,7	36	42,9	84	100,0
Regulamentos internos.	0	0,0	0	0,0	3	3,6	9	10,7	35	41,7	37	44,0	84	100,0
Plano de contas.	0	0,0	1	1,2	3	3,6	10	11,9	33	39,3	37	44,0	84	100,0
Outros manuais de procedimentos.	0	0,0	1	1,2	4	4,8	13	15,5	24	28,6	42	50,0	84	100,0
Definição de funções de controlo.	0	0,0	0	0,0	2	2,4	16	19,0	29	34,5	37	44,0	84	100,0
Características dos documentos escritos que integram os processos administrativos internos.	0	0,0	0	0,0	3	3,6	12	14,3	31	36,9	38	45,2	84	100,0
Conformidade dos procedimentos com leis e regulamentos.	0	0,0	0	0,0	2	2,4	7	8,3	37	44,0	38	45,2	84	100,0
Cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respectivos titulares.	0	0,0	0	0,0	3	3,6	12	14,3	30	35,7	39	45,4	84	100,0
Eventuais redundâncias.	1	1,2	0	0,0	7	8,3	14	16,7	23	27,4	39	46,4	84	100,0
Fiabilidade das informações produzidas.	0	0,0	0	0,0	3	3,6	11	13,1	31	36,9	39	46,4	84	100,0
Adequada utilização dos fundos municipais.	0	0,0	0	0,0	1	1,2	5	6,0	39	46,4	39	46,4	84	100,0
Cumprimento dos requisitos NCI Disponibilidade.	0	0,0	0	0,0	3	3,6	6	7,1	37	44,0	38	45,2	84	100,0
Cumprimento dos requisitos NCI Terceiros.	0	0,0	0	0,0	3	3,6	6	7,1	37	44,0	38	45,2	84	100,0
Cumprimento dos requisitos NCI Existências.	0	0,0	0	0,0	3	3,6	7	8,3	36	42,9	38	45,2	84	100,0
Cumprimento dos requisitos NCI Imobilizados.	0	0,0	0	0,0	3	3,6	9	10,7	32	38,1	40	47,6	84	100,0

5.2.2 – Análise bivariada

A análise bivariada consiste em examinar simultaneamente as respostas de duas questões diferentes, com o objectivo de pesquisar influências, causalidades ou coincidências. O significado das questões que se comparam e guiam a escolha na análise estatística, permite indicar se os dados confirmam ou não as ideias subjacentes às comparações pré-estabelecidas, i.e., testar hipóteses. Segundo o tipo e as propriedades estatísticas das variáveis estudadas, as análises diferenciam-se.

Hipótese 1

Esta hipótese relaciona a implementação de Serviço de Auditoria Interna com a dimensão do município, medida quer em população quer em total do orçamento.

A análise das variáveis a testar permitiu verificar uma forte correlação entre as variáveis “população” e “orçamento”, obtendo-se um coeficiente de correlação de 0,936. Assim, verificamos que quanto maior a população do município, maior é também o orçamento de que este dispõe. Por esse motivo, será apenas considerada nos testes das hipóteses do estudo a variável população.

H1 – A existência de serviço de auditoria interna (departamento/divisão) está positivamente relacionada com a dimensão (total do orçamento ou população) do município.

No Quadro 37, os resultados do teste de independência permite apurar se existe relacionamento ou não entre as duas variáveis, neste caso testando a independência entre a população (medida adoptada para a dimensão) e o Serviço de Auditoria Interna (SAI), considerando um valor de referência de 5,99146.

Quadro 37 – Teste Chi-Square Dimensão/SAI

	Valor	Grau de Liberdade (gdl)	Nível Significância
<i>Pearson Chi-Square</i>	15,284	2	0,003

O teste Qui-Quadrado está associado à hipótese nula (H0) de que as variáveis são independentes uma da outra. Aqui o teste toma o valor de 15,284, a um nível de significância de 0,003 com 2 graus de liberdade (gdl), pelo que há relação entre as duas variáveis, já que a estatística do teste excede o valor de referência. Logo, rejeita-se a hipótese H0 e a variável “SAI” está relacionada com a variável “dimensão”.

Por outro lado, o Quadro 38 mostra que, o coeficiente de correlação *Pearson* apresenta um valor negativo, indicando uma correlação inversa que poderá levar a concluir que a existência do SAI predominaria em municípios mais pequenos. Contudo, cremos que tal coeficiente é influenciado pelo elevado número de respostas “Não” à existência de SAI (70) nos pequenos municípios, conforme se observa no Quadro 39, pelo que não será muito fiável.

Quadro 38 – Correlação entre Dimensão e SAI

		Dimensão	Serviço de Auditoria Interna
Dimensão	Correlação	1	-0,337
	Freq. Observada	84	81

Com efeito, pelos dados referentes ao cruzamento destas variáveis (*crosstabulation*), permitindo observar a relação existente entre elas, apresentados no Quadro 39, verifica-se que, à medida que a população do município aumenta, a existência do SAI também aumenta, i.e., os municípios “Grandes” apresentam o maior número dos que têm SAI (5). De outro modo, os municípios “Pequenos” são os que apresentam frequência maior na não existência do SAI.

Quadro 39 – Relação entre as variáveis Dimensão e SAI

			Serviço de Auditoria Interna	
			Sim	Não
Dimensão	Pequeno	Freq.Observadas	3	38
		% dimensão	7,3	92,7
	Médio	Freq.Observadas	3	28
		% dimensão	9,7	90,3
	Grande	Freq.Observadas	5	4
		% dimensão	55,6	44,4
Total		Freq.Observadas	11	70
		% dimensão	13,6	86,4

Em resumo, para o nível de significância considerado, esta hipótese é corroborada, confirmando-se a relação positiva entre as variáveis “dimensão” e existência de “Serviço de Auditoria Interna”.

Hipótese 2

Nesta hipótese relaciona-se o Serviço de Auditoria Interna com a implementação do Sistema de Controlo Interno, nos seguintes termos:

H2 – A existência de Serviço de Auditoria Interna (Departamento/Divisão) está positivamente relacionada com a implementação do SCI.

Quadro 40 – Teste Chi-Square SAI/SCI

	Valor	Grau de Liberdade (gdl)	Nível de Significância
<i>Pearson</i> Chi-Square	1,728	1	0,189

O Quadro 40 apresenta o valor do teste do Qui-Quadrado de 1,728 com um nível de significância de 0,189 e com 1 grau de liberdade. Estes resultados indiciam que as variáveis tendem a estar dissociadas, aceitando-se a hipótese nula da independência, ou seja, não há relação entre a implementação do SCI e a existência do SAI. No entanto, dado que o nível de significância é maior que 0,05, a confiança nesta conclusão é mais reduzida, pelo que a hipótese não pode ser inteiramente corroborada.

Por outro lado, o Quadro 41 mostra que o coeficiente de *Pearson* apresenta um valor positivo muito próximo de zero, apresentando assim uma correlação bastante fraca, consequentemente, indiciando também que as variáveis SAI e SCI não estarão associadas.

Quadro 41 – Correlação entre SAI e SCI

		SAI	SCI
SAI	Correlação	1	0,151
	Freq. Observada	81	76

Contudo, pelo Quadro 42, o cruzamento das variáveis em análise revela que as mesmas tendem a variar em sentido inverso, ou seja, a maioria dos municípios (56) que não possuem SAI implementa o SCI.

Quadro 42 – Relação entre as variáveis existência SAI e implementação SCI

			SCI	
			Sim	Não
SAI	Sim	Freq.Observadas	11	0
		% dimensão	100	0,0
	Não	Freq.Observadas	56	9
		% dimensão	86,2	13,8
Total		Freq.Observadas	67	9
		% dimensão	88,2	11,8

Em conclusão, a **hipótese parece ser rejeitada** dado que, ainda que com um grau de confiança mais reduzido, as variáveis SAI e SCI tendem a ser independentes. Por outro lado, a haver alguma relação esta será inversa.

Hipótese 3

Nesta hipótese admite-se que a dimensão do município pode condicionar os tipos de auditoria interna por ele desenvolvidos e praticados. Assim:

H3 – A dimensão do município (população ou total do orçamento) determina os tipos de auditoria interna desenvolvidos no município.

Tal como na Hipótese 1, dada a elevada correlação entre as variáveis “população” e “total do orçamento”, considera-se na análise apenas a primeira.

Quadro 43 – Teste Chi-Square Dimensão/Tipo de Auditoria

	Valor	Graus de Liberdade (gdl)	Nível de Significância
<i>Pearson</i> Chi-Square	2,275	2	0,321

Como se observa pelo Quadro 43, o teste assume o valor de 2,275, o que à partida, levaria aceitação de H0 (independência das variáveis). Contudo o nível de significância de 0,321 não permite segurança nesta conclusão.

Por outro lado, o Quadro 44 mostra que os coeficientes de *Pearson* apresentam valores muito próximos de zero, indicando dissociação entre as variáveis.

Quadro 44 – Correlação entre Dimensão e os Tipos de Auditoria

		População	Económica-Financeira	Qualidade	Ambiental	Gestão	Legalidade
Dimensão	Correlação	1	0,025	0,259	-0,068	-0,049	-0,227
	Freq. Observada	84	36	28	27	31	31

No Quadro 45, o cruzamento das variáveis parece revelar algum relacionamento entre elas, nomeadamente: as Auditorias de Gestão e da Legalidade parecem predominar nos grandes municípios, enquanto que as Auditorias da Qualidade e Ambientais parecem predominar nos municípios mais pequenos, embora nestes últimos casos as percentagens de entidades que não as praticam ultrapassem os 70%. Quanto às Auditorias Económico-Financeiras o efeito dimensão não se parece fazer notar, já que genericamente todos os municípios as praticam em percentagens que ultrapassem os 50%.

Quadro 45 – Relação entre as variáveis Tipos de Auditoria e dimensão

			Económica-Financeira		Qualidade		Ambiental		Gestão		Legalidade	
			Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
Dimensão	Pequeno	Freq.Observadas	11	4	3	8	1	10	7	5	7	6
		% dimensão	73,3	26,7	27,3	72,7	9,1	90,9	58,3	41,7	53,8	46,2
	Médio	Freq.Observadas	7	6	2	9	0	10	4	8	6	5
		% dimensão	53,8	46,2	18,2	81,8	0	100	33,3	66,7	54,5	45,5
	Grande	Freq.Observadas	6	2	0	6	1	5	5	2	6	1
		% dimensão	75	25	0	100	16,7	83,3	71,4	28,6	85,7	14,3
Total		Freq.Observadas	24	12	5	23	2	25	16	15	19	12
		% dimensão	66,7	33,3	17,9	82,1	7,4	92,6	51,6	48,4	61,3	37,7

Em resumo, os resultados **não nos permitem rejeitar com segurança a hipótese** da dimensão do município determinar o tipo de auditoria praticado.

Hipótese 4

Foi também admitido que, municípios maiores implementariam mais normas e práticas de auditoria interna, estabelecendo:

H4 – A dimensão do município (população ou total do orçamento) determina positivamente a implementação das normas e procedimentos de auditoria interna.

Quadro 46 - Teste Chi-Square Dimensão/implementação das Normas e Procedimentos de Auditoria Interna

	Valor	Graus de Liberdade (gdl)	Nível Significância
<u>PRÁTICAS GERAIS</u>			
Independência do auditor interno	1,659	2	0,436
Acordo escrito sobre o trabalho	3,725	2	0,155
Recorre a peritos externos	1,972	2	0,373
<u>PRÁTICAS DE TRABALHO DE CAMPO</u>			
Apreciação crítica de factos significativos	1,405	2	0,495
Apreciação crítica sistema contabilístico e CI	0,432	2	0,806
Factores internos que condicionam actividade	1,405	2	0,495
Factores externos que condicionam actividade	0,329	2	0,848
Análise relatório do Executivo	3,216	2	0,200
Avaliação sistema informação computadorizada	2,093	2	0,351
Risco auditoria e limites de materialidade	1,416	2	0,493
<u>PRÁTICAS DE PLANEAMENTO</u>			
Natureza dos procedimentos a adoptar	5,359	2	0,069
Seleccção criteriosa amostras	3,212	2	0,201
Identificação pessoas	1,158	2	0,561
<u>PRÁTICAS DE EXECUÇÃO</u>			
Coordenação do auditor	4,581	2	0,101
Inspecções, observações, indagações e comparações	3,893	2	0,143
Testes conformidade, percurso e substantivos	1,559	2	0,459

	Valor	Graus de Liberdade (gdl)	Nível Significância
Cálculos e procedimentos analíticos	2,190	2	0,335
Declaração do Executivo	0,970	2	0,616
Acontecimentos significativos	2,517	2	0,284
Parecer Tribunal de Contas	5,321	2	0,070
PRÁTICAS DE RELATO			
Documento final	4,326	2	0,115
Identificação da natureza e objecto de trabalho	8,953	2	0,011
Descrição das responsabilidades do Executivo e do auditor	6,363	2	0,042
Informações complementares	7,016	2	0,030
Opinião expressa de forma positiva	3,505	2	0,173
Opinião expressa de forma negativa	1,899	2	0,387
Emissão do documento final de opinião	3,173	2	0,205

Também aqui se utilizou a população como medida da população, pelas mesmas razões referidas nas hipóteses anteriores.

O Quadro 46 permite observar que apenas para três normas e procedimentos relacionados com as práticas de relato se rejeita H_0 , concluindo, portanto, que a dimensão do município determina a “identificação e natureza objecto do trabalho”, “a descrição das responsabilidades do Executivo e do próprio auditor” e a apresentação de “informações complementares”. Para as restantes normas e procedimentos de auditoria interna, não se confirma o relacionamento com a dimensão do município. De facto, apesar dos valores do teste caírem na zona de aceitação da hipótese nula, os níveis de significância observados conduzem a que os resultados sejam aqui inconclusivos.

Por outro lado, nos Quadros 47 a 51, os coeficientes de *Pearson* apresentam correlações positivas entre a dimensão e a aplicação de todas as Normas e Práticas de Auditoria Interna. Não obstante, as correlações são bastante fracas, não confirmando, mais uma vez, a associação entre a dimensão do município e a implementação das normas de auditoria interna, mesmo para aqueles procedimentos em que, pelo teste do Qui-Quadrado, rejeitamos a independência (os coeficientes de correlação rondam aqui 0,18).

Quadro 47 – Correlação entre a Dimensão e as Normas e Práticas Gerais

		Dimensão	Independência	Acordo Trabalho	Opinião Expressa
Dimensão	Correlação	1	0,326	0,127	0,249
	Freq. Observada	78	37	34	34

Quadro 48 – Correlação entre a Dimensão e Normas Práticas de Preparação de Trabalho de Campo

		Dimensão	Apreciação Crítica	S.Contabilidade e C.Interno	Factores internos	Factores externos	Análise relatório	Sistemas informação	Riscos Auditoria
Dimensão	Correlação	1	0,241	0,262	0,389	0,456	0,208	0,219	0,302
	Freq. Observada	78	38	37	38	38	37	36	36

Quadro 49 – Correlação entre a Dimensão e as Normas e Práticas de Planeamento

		Dimensão	Normas e procedimentos e adoptar	Seleção criteriosa amostras	Identificação de Pessoas Sing/Colectivas
Dimensão	Correlação	1	0,357	0,274	0,159
	Freq. Observada	78	36	36	37

Quadro 50 – Correlação entre a Dimensão e Normas Práticas de Execução

		Dimensão	Coordenação do auditor	Inspeção, Observações	Testes conformidade	Cálculos e procedimentos analíticos	Declaração Executivo	Acontecimentos significativos	Parecer Trib. de Contas
Dimensão	Correlação	1	0,133	0,100	0,217	0,113	0,227	0,047	0,219
	Freq. Observada	78	34	36	35	35	35	34	35

Quadro 51 – Correlação entre a Dimensão e Normas Práticas de Relato

		Dimensão	Documento Final	Identificação e Objecto	Descrição de responsabilidades	Informações complementares	Opinião expressa positiva	Opinião expressa negativa	Emissão documento final
Dimensão	Correlação	1	0,056	0,184	0,168	0,181	0,168	0,227	0,325
	Freq. Observada	78	37	36	33	32	31	27	31

Em resumo, a hipótese 4 não é totalmente corroborada, sendo apenas para alguns procedimentos relacionados com o relato de auditoria interna.

Hipótese 5:

Nesta última hipótese admite-se que a implementação dos subsistemas contabilísticos e do SCI do POCAL condiciona os aspectos que são objectos de auditoria interna:

H5 – A implementação dos subsistemas contabilísticos e do SCI do POCAL determina os elementos objecto de auditoria interna.

Quadro 52 - Teste Chi-Square Subsistemas contabilísticos e SCI e objectos de Auditoria Interna

	Valor	Graus de Liberdade (gdl)	Nível significância
<u>CONTABILIDADE ORÇAMENTAL</u>			
Elaboração orçamento	0,022	1	0,881
Regras orçamentais	0,540	1	0,462
Revisões orçamentais	0,540	1	0,462
PPI	0,004	1	0,950
Cobrança de receitas	0,338	1	0,561
Realização de despesas	0,207	1	0,649
Mapa Controlo Orçamental	0,088	1	0,767
Mapa Fluxos Caixa	0,256	1	0,613
<u>CONTABILIDADE PATRIMONIAL</u>			
Cumprimento PCGA's	0,174	1	0,677
Critérios Valorimetria	0,670	1	0,413
Valorimetria BDPs	0,991	1	0,319

	Valor	Graus de Liberdade (gdl)	Nível significância
Balanço BDPs e amortizações	0,112	1	0,737
Dívida a pagar e receber	2,650	1	0,104
Participação de capital	0,296	1	0,586
Subsídios investimento	0,150	1	0,698
DR – Amortizações. e Provisões	0,174	1	0,677
DR – Princípio. Acréscimo	0,296	1	0,586
Resultados Extraordinários	0,088	1	0,767
Anexo Balanço e DR	0,281	1	0,596
CONTABILIDADE DE CUSTOS			
Imputação custos directos	1,978	1	0,160
Imputação custos indirectos	1,480	1	0,224
Custo total das funções	1,480	1	0,224
Articulação fichas custos	1,043	1	0,307
SISTEMA CONTROLO INTERNO			
Características do SCI	2,513	1	0,113
Norma CI	4,345	1	0,037
Políticas, métodos e procedimentos controlo	6,745	1	0,009
Regulamentos internos	5,954	1	0,015
Plano de contas	3,934	1	0,047
Outros procedimentos	2,828	1	0,093
Funções de controlo	6,509	1	0,011
Processos administrativos internos	6,745	1	0,009
Conformidade com leis	0,860	1	0,354
Cumprimento deliberações	0,677	1	0,411
Eventuais redundâncias	3,639	1	0,056
Fiabilidade informações	2,925	1	0,087
Utilização fundos municipais	0,677	1	0,411
Cumprimento NCI Disponibilidades	5,009	1	0,025
Cumprimento NCI Terceiros	4,180	1	0,041
Cumprimento NCI Existências	2,925	1	0,087
Cumprimento NCI Imobilizado	2,925	1	0,087

Pelo Quadro 52 constatamos que relativamente ao relacionamento entre a implementação dos subsistemas contabilísticos (Orçamental, Patrimonial e de Custos) do POCAL, e os respectivos elementos objecto de auditoria interna, os resultados do teste não são inclusivos face ao nível de significância considerado.

Já no que diz respeito ao relacionamento entre a implementação do SCI do POCAL e os elementos nele incluídos objecto de auditoria interna, os resultados mostram que há associação (rejeita-se H0) entre as variáveis para “Políticas, métodos e procedimentos de controlo”, “Funções de controlo” e “Processos administrativos internos” (negrito), o que significa que, apenas para estes elementos, o facto do município ter o SCI implementado determina que sejam auditados internamente.

Por outro lado, aceita-se H_0 , havendo independência entre as variáveis, para “Norma CI”, “Regulamentos internos”, “Plano de contas”, “Eventuais redundâncias”, “Cumprimento da NCI de Disponibilidades” e Cumprimento da NCI de Terceiros” (sombreado), significando que não há associação entre a sua auditoria interna e a implementação do SCI.

Em resumo, os resultados do teste são inconclusivos para a Hipótese 5 no que respeita ao relacionamento entre a implementação dos subsistemas do POCAL e os respectivos elementos auditados. Para o SCI do POCAL a hipótese é confirmada apenas para três elementos, pelo que apenas para estes se confirma que a implementação do SCI do POCAL determina os elementos objecto de auditoria interna. Para seis outros elementos as variáveis são independentes consequentemente Hipótese 5 é apenas parcialmente corroborada.

CONCLUSÃO

A auditoria, para além das suas tradicionais e importantes funções de certificar que o tratamento contabilístico das operações foi feito adequadamente, que não houve fraudes, que as demonstrações financeiras traduzem verdadeira e apropriadamente a situação económico-financeira da entidade, de avaliar e de contribuir para o aperfeiçoamento e a eficácia do sistema de controlo interno, deve passar também para outros níveis de preocupações de gestão, mais amplos e complexos, e passar a desempenhar um papel mais dinâmico e mais actuante na procura de soluções que levem à melhoria da eficiência municipal. Num ambiente de maior dinâmica e complexidade municipal, perspectivam-se novas tendências para a auditoria interna, com maior enfoque nas normas do sector privado e internacionais, na gestão do risco e governação, que conseqüentemente poderão melhorar a qualidade, fiabilidade e transparência da informação, quer para a gestão interna, quer de relato externo.

Neste contexto, surgiu este trabalho, enquanto tentativa de averiguar que normas e procedimentos de auditoria interna são aplicados no municípios portugueses, bem como a importância que lhe é atribuída, independentemente de serem aplicados. As normas, procedimentos e outros aspectos considerados no questionário procuraram contemplar as novas tendências, acima referidas, para a auditoria interna municipal.

Ao longo da parte teórica desta dissertação procurou-se abordar, com enfoque municipal, os principais conceitos de auditoria, evolução e actual processo, vantagens e utilidade e papel do auditor interno. Deu-se relevância também ao enquadramento normativo da auditoria municipal em Portugal, bem como às normas internacionais.

No estudo empírico desenvolvido através de questionário obtemos uma amostra de cerca de 27% do universo, mas ainda assim representativa. Subsequentemente, podemos apresentar as seguintes conclusões:

- a maior parte dos municípios já implementou o POCAL, designadamente os subsistemas de Contabilidade Orçamental, Contabilidade Patrimonial e também o SCI; a excepção é a Contabilidade de Custos;
- a maioria dos municípios não dispõe de TOC;
- a maior parte não tem Dep^o/Serviço de Auditoria Interna, nem ROC interno, embora atribuíam a estes aspectos importância elevada (“Alguma Importância” e “Muito Importante”). As principais razões apontadas para não disporem destes serviços dividem-se

quase igualmente entre falta de meios técnicos, humanos e também não entenderem o serviço como necessário;

- a maioria dos municípios que afirmou dispor de SAI, implementou depois do POCAL;
- a maior parte dos respondentes afirma que é muito importante que o SAI reporte ou deva directamente ao Presidente;
- nos municípios que tem SAI, predominam as auditorias Económico-Financeiras, de Gestão e da Legalidade, que são também aquelas que são atribuídos maiores graus de importância;
- no que respeita às normas técnicas e práticas de auditoria implementadas nos municípios, verificamos que ainda com uma taxa de não resposta a ultrapassar os 50%, os municípios respondentes concentram as suas práticas de auditoria interna na “preparação do trabalho de campo”; na execução do trabalho de campo a prática mais implementada prende-se com a consideração do parecer do Tribunal de Contas relativamente às contas dos municípios. Quanto ao grau de importância destas normas e práticas, mesmo não os aplicando, a maioria dos municípios respondentes atribui a todas importâncias elevadas;
- no que respeita às características gerais das normas e procedimentos de auditoria interna, considerando também uma taxa de não resposta na ordem dos 50%, a maioria dos respondentes afirmou que tais normas deveriam fundamentalmente dar cumprimento à legalidade, assegurar a confiança nos registos e documentos contabilísticos, e garantir a eficiência e efectividade operacional; os níveis de importância atribuída a todas as características foram também elevados;
- sobre os aspectos objecto de auditoria interna pelo município, considerando também uma taxa de não resposta cerca de 40%, a maioria dos municípios respondentes afirmou auditar todos os aspectos da Contabilidade Orçamental, Patrimonial e sobretudo do SCI; mesmo para os elementos da Contabilidade de Custos, as importâncias dos elementos a ser auditados internamente pelos municípios situam-se nos níveis mais elevados;
- verifica-se um relacionamento directo entre a dimensão do município e a existência de SAI, sendo que são os maiores municípios que tendem a dispor desse serviço;
- ainda com pouca confiança, há indícios de independência entre a implementação do SCI e a existência de SAI;
- não se pode concluir com confiança que a dimensão do município determine os tipos de auditoria interna desenvolvidos; por outro lado, a dimensão do município apenas determina a implementação de muito poucas normas e procedimentos de auditoria interna, particularmente determinando os incluídos no Relato da Auditoria;

- Não se pode concluir que a implementação dos subsistemas contabilísticos do POCAL determinem os respectivos elementos objecto de auditoria interna; quanto à implementação do SCI do POCAL, este só determina três em dezassete dos respectivos elementos a serem auditados internamente.

Pese embora as limitações associadas a este trabalho, designadamente relacionadas com a falta de estudos sobre a auditoria interna municipal e a taxa de não resposta a algumas questões colocadas, entendemos poder afirmar que, de alguma forma, esta investigação contribuiu para aferir que muito ainda há a fazer no que diz respeito ao desenvolvimento e implementação das normas, procedimentos e outros aspectos de auditoria interna nos municípios portugueses. No entanto, considerando os elevados graus de importância atribuídos pelos próprios a normas e práticas que afirmaram ter não implementado, normas e práticas estas que, como referido, se inspiraram nas normas de auditoria do sector privado e nas internacionais, pensamos poder afirmar que os municípios portugueses estão conscientes da importância que a auditoria interna tem para melhorar a qualidade e transparência da sua informação. Por outro lado, percebendo também a evolução paradigmática que a auditoria interna municipal tem vindo a conhecer, nomeadamente abrangendo questões associadas à gestão do risco, parece estar em desenvolvimento um modelo de “Nova Auditoria Pública”, em paralelo à “Nova Gestão Pública”.

Finalmente, como possíveis extensões deste estudo podemos apontar uma avaliação do impacto da contribuição da auditoria interna para a concretização dos objectivos do município, designadamente analisando o interesse e consequências das recomendações do Depº/Serviço de Auditoria Interna e/ou do auditor interno na gestão municipal. Considerando alguns comentários apresentados no questionário por alguns municípios deste estudo, seria também interessante apurar como é que a auditoria interna consegue salvaguardar a objectividade e independência das suas avaliações.

Bibliografia

- AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, (1999), “El Marco Conceptual para la Información Financiera en la Administración Pública”, *Série Principios Contables, Documentos AECA*, Madrid, pp. 172-181.
- Ahlawat, S. e Lowe, D.J. (2004), “An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House versus Outsourcing, Auditing”: *A Journal of Practice & Theory*, September: pp. 147-158.
- Allot, A. (1996), “The Emerging Role Internal Audit”, *Management Accounting*, January: pp. 60-61.
- Almeida, J. (2002), “A auditoria legal na União Europeia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras”, *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo nº 28, pp. 29-38, Jan-Abr, documento disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br>.
- Almeida, J. J. M. (2003), “La gestión del riesgo y su auditoria”, *Técnica Contable*, nº 652, Abril: pp. 17-24.
- Araújo, J. (2005), “A implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Sectoriais dos Serviços Autónomos de Administração Central: Estudo e Análise”, Dissertação de Mestrado da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, Março.
- Arens A. e Loebbecke J. (1984) “Auditing and Assurance Services - An Integrated Approach”, *Prentice-Hall*, New Jersey, 3ª ed., pp. 1-41.
- Aucoin, P. (1990) “Administrative Reform in Public Management Paradigms, Principles, Paradoxes and Pendulums”, *Governance*, 3, pp. 115-137.
- Beja, R. (2004), “Risk Management: Gestão, Relato e Auditoria dos Riscos do Negócio”, *Áreas Editora*, Lisboa, pp. 35-52.
- Bellamy, L. J., Wright, M.S. e Hurst, N. W. (1993), “History and Development of a Safety Management System Audit for Incorporation into Quantitative Risk Assessment”, *International Process Safety Management Workshop*, San Francisco 22-24 September, pp. 8.
- Bernau, G. (1993), “La auditoria y sus expectativas: los casos de España y del Reino Unido”, *Instituto de Contabilidad Y Auditoria de Cuentas*, pp. 79-81.
- Bogdan, R., e Biklen, S. (1994). “Investigação qualitativa em educação. Uma introdução à teoria e aos métodos”. *Colecção Ciências da Educação*. Porto: Porto Editora ed. 2006: pp. 87-133.
- Bou-Raad, G. (2000), “Internal auditors and a value-added approach: the new business regime”, *Managerial Auditing Journal*, 15/4: pp. 182-186.
- Brink V. Z. e Herbert, W. (1982), “Modern Internal Auditing”, John Wiley & Sons, *New York U.S.A.*, 4th Ed., pp. 79-86.
- Bureau de Vérificateur Général du Canada (1985), “Auditor General’s of Canada”, documento disponível em: <http://oag-bvg.gc.ca/>.
- Caiado, A.P. e Pinto, A.C. (1997) “Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública”, *Vislis Editores*, Lisboa, p.p. 148-163.
- Campinho, A. (1998), “O Estatuto do Tribunal de Contas”, *Rei dos Livros*, Lisboa, pp. 24-26.

- Carlos, Gina. (2008) “A Implementação do Sistema de Controlo Interno no âmbito do Plano Oficial de Contas para o sector Educação (POC-E)”, Dissertação de Mestrado do Instituto Superior Bissaya Barreto, Julho.
- Carvalho, J. B., Martinez, V. e Pradas, L.T. (1999), “Temas de Contabilidade Publica”, *Editora Rei dos Livros*, Lisboa, pp. 640-642.
- Carvalho, J. B., Jorge, S. e Fernandes, M. J. (2005) “Contributo do POCAL para o aumento da transparência nas contas dos Municípios Portugueses”, *3º Congresso Nacional da Administração Pública*, Instituto Nacional de Administração de Lisboa, Novembro.
- Carvalho, J. B., Fernandes, M. J., Jorge, S. e Guzmán, C. A. (2005) “El uso de los indicadores de gestión en la memoria de las cuentas de los Municípios Portugueses”, *XIII Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración*, Oviedo, Setembro.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. e Jorge, S. (2006) “Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2004”, patrocinado pelo *Tribunal de Contas e Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 2ª Edição.
- Carvalho J. B., Fernandes, M.J. e Teixeira, A. (2006) “POCAL Comentado”, *Editora Rei dos Livros*, Lisboa, 2ª Edição.
- Carvalho, J. B. (2006) “Fiscalización del Tribunal de Cuentas portugués a los municipios. Resultados y recomendaciones”, *VI Simposium de Fiscalización, auditoria y control de la gestión de los fondos públicos*, Mérida, Abril.
- Cashin, J. (1982), “Handbook for Auditors”, *McGraw-Hill*, 2ª Ed. pp. 51-59.
- Castanheira, N. (2007), “Auditoria Interna baseada no Risco. Estudo do caso português”, Dissertação de Mestrado da Universidade do Minho, Junho.
- Chapman, C. (2001), “Raising the Bar”, *The Internal Auditor*, April: pp.55-59.
- Chun, C. (1997), “On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions”, *Managerial Auditing Journal*, 12/4,5: 247-250.
- Colman, R. (2003), “Corner Stones”, *CMA Management*, October: pp. 28-32.
- Comité Director sobre Democracia Local e Regional - CDLR, (2004), “*Iniciativas – Modelo relativo à ética pública ao nível local*”, adaptado Conferência Internacional sobre “Ética no Sector Público”, Março, documento disponível em: <http://www.dgaa.pt>.
- Comité de Ministros sobre os vinte princípios para a luta contra a corrupção (1997), “O controlo e a auditoria da acção das Autarquias Locais”, *CDLR nº 66 – Princípio 11 da Resolução (97)24*, disponível em: <http://www.dgaa.pt>.
- Costa, C. (2000), “Enquadramento geral da missão e das actividades da IGF”, *IGF*, Lisboa, pp. 75-96.
- Costa, C. (2000), “Auditoria Financeira”, *Editora Rei dos Livros*, Lisboa, 7ª ed.: pp. 23-40.
- Costa, A. F., Pereira, J. M. e Blanco, S. R. (2006), “Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública”, *Revista de Estudos Politécnicos*, Vol.III nºs 5/6: pp. 201-225.
- Crespi, Irving (2004), “Public Opinion Quartely”, *Oxford University*, Vol. 68 nº 3: pp. 487-488.
- Cruz V., Júlio (2004), “Método de Likert de las Tasaciones Sumada”, documento disponível em: http://psic-social.uniandes.edu.co/investigacion_psicosocial/LIKERT.HTM.

- Deshaies, Bruno (1992), “Metodologia da Investigação em Ciências Humanas”, *Instituto Piaget*, Lisboa, pp. 213-217.
- Dittenhofer, M. (2001), “Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods”, *Managerial Auditing Journal*, 16/8: pp. 443-450.
- DGAL – Direcção Geral Autarquias Locais (2004) “Iniciativas – modelo relativas à ética pública ao nível local”, *contribuição Crespi, Jaume Galofré*, documento disponível em: <http://www.dgaa.pt>.
- Dunleavy, P. e Hood, C. (1994). “From Old Public Administration to New Public Management”. *Review Public Money and Management*, July-September, pp. 9-16.
- Estorninho, M. J. (1996), “A fuga para o direito privado, contributo para o estudo da actividade de direito privado na administração pública”, *Almedina*, Coimbra, pp. 49-75 e 86-123.
- Fernandes, J. (2000), “Internal Auditing in the Next Millenium”, *AuditWire Newsletter*, January-February, documento disponível em <http://www.theiia.org>.
- Fernandes, M. J. (2006), “Contribuição da Informação Contabilística para a tomada de decisões na Administração Pública Autárquica: controlo do endividamento líquido”, *Revista de Estudos Politécnicos*, Vol. nº 8, pp. 67-96.
- Ferreira, P. Lopes (2005), “Estatística Inferencial – Breves Notas”, *Faculdade Economia da Universidade de Coimbra*, Novembro.
- GASB – Governmental Accounting Standards Board (1987), “Concepts Statements nº 1 – Objectives of Financial Reporting”, documento disponível em: <http://www.gasb.org/st/conpg.html>.
- GAO – General Accounting Office (1972) “Government Auditing Standards – Yellow Book”, *United States General Accounting Office*, Washington, pp. 25-96 e 351-372.
- GAO – General Accounting Office (2003) “Government Auditing Standards – Yellow Book”, documento disponível em: <http://www.gao.gov/govaud/>.
- Gleim, I. N. (2001): “CIA Review, Part I, Internal Audit Process”, *Gleim Publications*, Florida, . 10º ed, pp. 16-19.
- Goetz, J. e LeCompte, M. (1984): “Ethnography and Qualitive Design in Education Research”, *AcademyPress, Inc.* , San Diego, pp. 165-168.
- Gomes, E. (2007), “A importância do Controlo Interno”, documento disponível em: <http://www.jmmsroc.pt/downloads/10anos/11.pdf>.
- Gronli, M. J. e Xystos, C. (1999), “Elevation Internal Audit”, *Traffic World*, August: pp. 40.
- Hepworth, N. (2004), “Is the modern risk based approach to public sector internal audit really appropriate for countries with less developed systems and less well trained public officials?”, *The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*, documento disponível em <http://www.cipfa.org.uk>.
- Hernández, M. (2001), “Control Y Auditoria en La Administración Local”, *Auditoria Pública*, nº 25, Dezembro, pp. 17-24.
- Holdgraver, D. (2004), “The Right Mix”, *The Internal Auditor*, October: pp.96.
- Hood, C. (1991). “A Public Management for all Season?”, *Public Administration*, 69º Ed., pp. 3-19.

- Hood, C. (1995). "The New Public Management in the 1980s: Variation on a Theme", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 20, pp.:2-3 e 93-109.
- Humphrey, C. (1991), "Audit Expectations. In Sherer", *Current Issues of Auditing*, London: Paul Chapman Publishing, M Ed., pp.: 43-45.
- IFAC – International Federation of Accountants (1999), "Amostragem de Auditoria e Outros Procedimentos Selectivos de Teste", *International Standard of Related Services 4400*.
- IFAC – International Federation of Accountants (2001), "Governance in Public Sector: a governing body perspective", *International Public Sector Studies*, August. Study 13.
- IFAC – International Federation of Accountants (2002), "Consolidated Financial Statements for Controlled Entities", *International Public Sector Accounting Standard nº 6*, Maio, tradução OROC.
- IIA – The Institute of Internal Auditors (1978), "Internal Control – What`s that?", *The Institute of Internal Auditors*, documento disponível em <http://www.theiia.org>.
- IIA – The Institute of Internal Auditors (1999), "Internal Auditing knowledge: global perspectives", *The Institute of Internal Auditors*, documento disponível em <http://www.answers.com/topic/institute-of-internal-auditors>.
- IIA – The Institute of Internal Auditors (2004), "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing", *The Institute of Internal Auditors*, documento disponível em <http://www.theiia.org>.
- IIA – The Institute of Internal Auditors (2004), "The Role of Internal Auditor and Enterprise wide Risk Management", Position Statement, September 29, documento disponível em <http://theiia.org/download.cmf?file=283>.
- IIA – The Institute of Internal Auditors Research Foundation (2007), "The Professional Practices Framework" *Glossary*, March, pp. 26.
- IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna (2007), "O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna", tradução de normas e práticas *The Institute of Internal Auditors*, Dezembro.
- INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions (1997), "Code of Ethics for Auditors in the Public Sector", documento disponível em: <http://saiga.co.za/documents/INTOSAI>.
- INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions (1998), "Code of Ethics and Auditing Standards, Chapter 1, Basic Principles in Government Auditing", documento disponível em: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>
- INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions (2000), "Code of Ethics – Papers for the seventh meeting Buenos Aires", *INTOSAI Working Group on the Audit of Privatisation*, 18th - 19th September, documento disponível em: <http://www.nao.org.uk/intosai/wgap/7thmeetinghungary.thm>
- Jin`e, Y. e Dunjia, L. (1997): "Performance audit. In the service of internal audit", *Managerial Auditing Journal*, 12/4,5: p.p: 192-195.
- KPMG – Management Assurance Services (1999), "Nuevas estrategias Y prácticas de auditoria interna: el valor orientado hacia los riesgos", *Partida Doble*, Septiembre: pp.82-94.

- Krogstad, J. L., Ridley, A.J. e Rittenberg, L.E. (1999), “Where we`re going”, *The Internal Auditor*, October: pp. 26-33.
- Kunkel, J. (2004), “The changing role of internal audit.”, *Chain Store Age*, September: pp. 4-5.
- Lopes, H. Abreu, (2005) “Como Reduzir a Burocracia e Melhorar a Gestão – O Papel do Tribunal de Contas”, documento disponível em:
<http://www.ccisp.pt/Eventos/DraHelenaLopes.doc>
- Lorenzo, M. J. P. (2001), “La auditoria interna orientada a los procesos”, *Partida Doble*, Julio-Agosto: pp. 78-85.
- Machado, J. C. (2004), “Auditoria Interna Baseada no Risco”, *Jornal de Contabilidade–APOTEC*, Lisboa, Dezembro: pp.414-417.
- Marks, N. (2001), “The new age of internal auditing”, *The Internal Auditor*, December: pp.44-49.
- Marques de Almeida, J. e Marques, M. C. (2003), “A Contabilidade pública e o sector da educação em Portugal: do pressuposto legal à economia, eficiência e eficácia”, *Education Policy Analysis Archives*, Vol. 11, nº 42, documento disponível em:
<http://epaa.asu.edu/epaa/v11n42/>.
- Marques, M. (1997), “Auditoria e Gestão”, *Editorial Presença*, pp. 53-91.
- Mautz, R. K. e Sharaf, H. A. (1993), “The philosophy of auditing”. *New York: A.A.A.*, 7ªEd., pp. 51-52.
- Mcnamee, D. (1997), “Risk Based Auditing”, *The Internal Auditor*, August: pp.22-27.
- Mcnamee, D. e Selim, G. (1998), “Risk Management: Changing the internal auditor`s paradigm”, *The Institute of Internal Auditors*, February, pp. 13-15.
- Mcnamee, D e Selim, G. (1999), “The Next Step in Risk Management”, *The Internal Auditor*, June: pp. 35-38.
- Mesa, J. O. e Rivas, C. C. (2001), “Auditoria à distância”, *Auditoria Pública* nº 25, pp. 76-82.
- Miñon, J. A. I. e Dominguez, M. B. (2003), “Auditoria Interna: situación actual y perspectivas de futuro”, *Partida Doble*, Júlio-Agosto: pp. 66-75.
- Morais, G. e Martins, I. (2007), “Auditoria Interna - Função e Processo”, Áreas Editora 3ª Ed., Outubro: pp. 49-55; 135-160.
- Muñoz, T. G. (2003), *El Cuestionario como instrumento de investigación/Evaluacion*, documento disponível em:
http://personal.telefonica.terra.es/web/medellinbadajoz/sociologia/El_Cuestionario.pdf
- NAO – National Audit Office, (1988), “Um esquema para as auditorias de economia, eficácia e eficiência”, documento disponível em: <http://www.nao.gov.uk>.
- NCGA – National Committee Governmental Accounting (1982), “Concept Statement nº 1 – Objectives of accounting and financial reporting for governmental units”, documento disponível em: <http://www.seagov.org/resources/faq.shtml> .
- Neves, N. (1999), “Ontem, Hoje ... e Amanhã?”, *Auditoria Interna*, nº 2, Outubro-Dezembro: pp 10.

- OCDE – Principles of Corporate Governance (2003), “The effectiveness of public expenditure in Portugal”, documento disponível em: <http://ocde.org/daf/investment/guidelines>.
- Pathak, J. (2005), “Risk management, internal controls and organizational vulnerabilities”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 nº 6: pp.569-577.
- Pascoal, T. R. e Ribeiro, H. V. (2001), “Relatório de Gestão das Entidades Públicas e Privadas Portuguesas – Instrumento de informação e de controlo da actividade”, *Boletim da OROC*, Outubro - Dezembro: pp.46-58.
- Pestana, M. H. e Gageiro, J. N. (1998), “Análise de dados para ciências sociais. A complementaridade do SPSS”, *Edições Sílabo*, Lisboa.
- Pickett, S. (2000), “Deceloping internal audit competencies”, *Managerial Auditing Journal*, 15/6: pp.265-278.
- Pinheiro, J. L. (2002): “Auditoria Interna – Fornecer Valor à Empresa”, *Auditoria Interna*, nº 12, Julho-Setembro: pp.4-5.
- Pollitt, C. e Bouckaert, G. (2000). “Public Management Reform: A Comparative Analysis”, *Oxford University Press*, Oxford, pp.: 88-97.
- Pradas, L. T. e Salvador, I. C. (1995), “Auditoria de entidades locais”, *Instituto de Auditores – Censores Jurados de Cuentas de España*, Madrid, pp. 9-19.
- Pradas, L. T. e Martinez, P. V. (1999), “El control público local en el contexto del new public managment”, *Auditoria Pública*, nº 19 Dezembro 1999, pp. 53-59.
- Pradas, L. T. (2001), “La Auditoria Operativa: un instrumento para la mejora de Gestión Pública”, *AECA*, pp. 21-40; 56-66.
- PricewaterhouseCoopers (2005), “Governação e controlo e a Sarbanes-Oxley Act”, documento disponível em: <http://jmmsroc.pt/downloads/10anos/11.pdf>.
- Prieto, B. R. e Pérez, M. A. (2002), “Mejora de gestión en las administraciones públicas: la reingeniería de procesos y las herramientas de workflow”, *Auditoria Pública* nº 26 de Abril, pp. 86-93.
- Quivy; R. e Campenhoudt, L. (1992). “Manual de investigação em ciências sociais”, Lisboa: Gradiva, pp. 37-49 e 162-168.
- Reding, K. F., Berber, C. H. e Digirolamo, K. K. (2000), “Creating a business risk inventory”, *The Internal Auditor*, February: pp. 47-51.
- Richards, D. (2001): “Consultant Auditing: Charting a Course”, *The Internal Auditor*, December: pp. 30-35.
- Rickard, P. (1994), “Understanding internal audit”, *Australian Accountant*, April: pp. 30-34.
- Rittenberg, L. e Anderson, D. (2002), “Unleashing the potencial of internal audit”, *Financial Executive*, October: pp.48-49.
- Rojas, R. A. O. (2001), “El Cuestionario”, documento disponível em: <http://www.nodo50.org/sindpitagoras/Likert.htm>.
- Roth, J. e Esperson, D. (2002), “Categorizing Risk ”, *The Internal Auditor*, April, pp.: 57-59.
- Samsun, T. (2002), “Risk-Based Auditing: The Way Forward”, *The FI Auditor*, August-September: pp.24.

- Sarens, G. e Beelde, I. D. (2006), “Internal auditor`s perception about their role in risk management: a comparison between US and Belgian governance”, *Managerial Auditing Journal*, Vol 21 n° 1: pp.63-80.
- Spira, L. F. e Page, M. (2003), “Risk management: the reinvention of internal control and the changing role of internal audit”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 16 n° 4: pp. 640-661.
- Sousa, Orlando, (2006), “Comportamentos Éticos”, *Revista de Auditoria Interna* n° 23, Janeiro-Março, pp. 4-5.
- Strategor (1993) “Política Global da Empresa”, *Publicações D. Quixote*, 2ªed., pp. 340.
- Sumners, G. (2004), “The Committe Handbook”, John While & Sons, 1ªEd., pp. 110.
- Pereda, J. (2004), “Evolución y situación actual del pensamiento contable”, *Revista International Legis de Contabilidad & Auditoria*, 20 (October-December: pp.43-128.
- Tribunal de Contas (1999), “Manual de Auditoria e de Procedimentos”, *Tribunal de Contas*, Vol. 1, Lisboa, pp. 9 e 25, disponível em: <http://www.tcontas.pt/actos/manual/Manual.pdf>.
- Weingardt, J. (2001), “Unlocking value through internal audit”, *Financial Executive*, March-April: pp.: 53-56.
- White, A. J. (1970), “Spicer & Pegler`s Pratical Auditing”, *Accountancy*, January, Vol. 81 Issue 917, pp.: 59-60.
- Zárate, F. C. O. (2001), “La gestión de riesgos: un enfoque práctico”, *Partida Doble*, Julio-Agosto: pp.64-76.

LEGISLAÇÃO

- Decreto-Lei nº 243/79, de 25 de Julho** – Uniformização da Contabilidade nas Autarquias Locais.
- Decreto-Lei nº 341/83, de 21 de Julho** – Normas de Execução da Contabilidade das Autarquias Locais.
- Decreto-Lei nº 262/86, de 2 de Setembro** – Código das Sociedades Comerciais.
- Decreto-Lei nº 442/91, de 15 de Novembro** – Actividade Administrativa de Gestão Pública
- Decreto-Lei nº 155/92, de 28 de Julho** – Regulamenta as Bases da Contabilidade Pública.
- Decreto-Lei nº 226/93, de 22 de Junho** – Plano Oficial de Contas dos Serviços Municipalizados.
- Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro** – Plano Oficial de Contas Pública.
- Decreto-Lei nº 166/98, de 25 de Junho** – Estrutura do Sistema Nacional do Controlo Interno (SCI).
- Decreto-Lei nº 249/98, de 11 de Agosto** – Lei Orgânica da Inspeção-Geral de Finanças.
- Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro** – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.
- Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de Novembro** – Estatuto Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

- Decreto-Lei nº 54-A/2000, de 7 de Abril** – Reformas introduzidas em domínios fundamentais da União Europeia.
- Decreto-Lei nº 269/2000, de 4 de Novembro** – Relações com organismos congéneres nacionais ou internacionais.
- Decreto-Lei nº 79/2007, de 29 de Março** – Republicação Código Sociedades Comerciais.
- Decreto-Lei 205/2006, de 27 de Outubro** – Modernização da Administração Pública.
- Decreto-Lei nº 79/2007, de 29 de Março** – Aprova a orgânica Inspeção-Geral de Finanças.
- Decreto-Lei nº 326-A/2007, de 28 de Setembro** – Programa de Reestruturação da Administração Central do Estado (PRACE).
- Despacho nº 16174/2000, DR 2ª Série nº 183 de 9 de Agosto** – Normas e Procedimentos Técnicos dos Processos Inspectivos da IGAT.
- Decreto Regulamentar nº 27/99, de 12 de Novembro** – Conselho Coordenador do Sistema de Controlo Interno.
- Directriz de Revisão/Auditoria nº 230 de Junho 1998** – OROC, Papéis de Trabalho.
- Directriz de Revisão/Auditoria nº 300 de Junho 1999** – OROC, Planeamento.
- Directriz de Revisão/Auditoria nº 410 de Maio 2000** – OROC, Controlo Interno.
- Directriz de Revisão/Auditoria nº 700 de Fevereiro 2001** – OROC, Relatório de Gestão.
- Directriz de Revisão/Auditoria nº 790, de Janeiro 2003** – OROC, Relatório Anual da Fiscalização Efectuada.
- Directriz de Revisão/Auditoria nº 870, de Maio 2004** – OROC, Serviços e Fundos Autónomos.
- Directriz de Revisão/Auditoria nº 872, de Fevereiro 2003** – OROC, Empresas Municipais, Intermunicipais e Regionais.
- Instrução nº 1/2004 (2ª Secção)** – Instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo POCP e planos sectoriais (POC-Educação, POCMS e POCSSSS).
- Lei nº 87/89, de 9 de Setembro** – Regime Jurídico da Tutela Administrativa.
- Lei nº 8/90, de 20 de Fevereiro** – Bases da Contabilidade Pública.
- Lei nº 6/91, de 20 de Fevereiro** – Enquadramento do Orçamento de Estado
- Lei nº 27/96, de 1 de Agosto** – Institui o Regime Jurídico da Tutela Administrativa.
- Lei nº 98/97, de 26 de Agosto** – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.
- Lei 42/98, de 6 de Agosto** – Lei das Finanças Locais.
- Lei nº 58/98, de 18 de Agosto** – Empresas Municipais Intermunicipais e Regionais: públicas de capitais públicos e de capitais maioritariamente públicos.
- Lei nº 159/99, de 14 de Setembro** – Estabelece o quadro de transferência de atribuições e competências para as autarquias locais.
- Lei nº 169/99, de 18 de Setembro** – Estabelece o quadro de competências, assim como o regime jurídico do funcionamento, dos órgãos dos municípios e das freguesias (Alterada pela Lei 5-A 2002 de 11 de Janeiro).
- Lei nº 91/2001, de 20 de Agosto** – Lei de Enquadramento Orçamental.

Lei nº 5-A/2002, de 11 de Janeiro – Quadro de competências e regime jurídico de funcionamento dos órgãos dos municípios e das freguesias.

Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro – A Nova Lei das Finanças Locais.

Portaria nº 355/97, de 28 de Maio – Modelo do Livro de Reclamações.

Recomendação 2004(1), de 8 de Janeiro – **Comité Ministros Conselho da Europa**, sobre a gestão financeira e orçamental ao nível local e regional.

Regulamento CE 2516/2000 do Parlamento Europeu e do Conselho, 7 de Novembro – altera os princípios comuns do sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC 95) na Comunidade, no que se refere aos impostos e às contribuições sociais.

Resolução nº 28/90, de 23 de Outubro – ratificação da Carta Europeia da Autonomia Local.

Resolução nº 3/98, de 16 de Junho – alteração do Regulamento da 2ª Secção do Tribunal de Contas, aprovado pela Resolução 3/98, de 4 de Junho.

Resolução nº 4/2001 (2ª Secção) – Organização e documentação das contas das Autarquias Locais e entidades equiparadas, abrangidas pelo POCAL.

SITES CONSULTADOS

Accounting Standards Board: <http://www.asb.org.uk>.

AICPA – American Institute of Certified Public Accounts: <http://www.aicpa.org>.

APECA – Associação Portuguesa das Técnicos Oficiais de Contas: <http://www.apotec.pt>.

APOTEC – Associação Portuguesa dos Empresas de Contabilidade, Auditoria e Administração: <http://www.apeca.pt>.

Association of Chartered Certified Accountants: <http://www.acca.co.uk>.

Certified Institute of Public Finance and Accountancy: <http://www.cipfa.org.uk>.

Chartered Institute of Public Finance and Accountancy: <http://www.cipta.org.uk>.

Comissão do Mercado de Valores Mobiliários: <http://www.cmcm.pt>

Comissão Nacional de Normalização Contabilística: <http://www.cecnc@igf.min-financas.pt>.

Comission de Coordinacion de los Organos Públicos de Control Externo del Estado Español Principios e Normas de Auditoria del Sector Público: <http://www.cuentas.es>.

Constituição da República Portuguesa: <http://dre.pt/comum/html/crp.html>.

Cour des Comptes: <http://www.ccomptes>.

CRP – Constituição da República Portuguesa: <http://www.dre.pt/comum/html/crp.html>.

CTOC – Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas: <http://www.atoc.pt>.

Direcção Geral das Autarquias Locais: <http://www.dgaa.pt> e <http://www.dgal.pt>.

Direcção Geral dos Impostos: <http://www.dgci.min-financas.pt>.

Escola Nacional de Administração Pública: <http://www.enap.gov.br>.

Government Standards: <http://www.gao.gov/govaud>.

IGAT (Inspecção Geral da Administração do Território): <http://www.igat.pt>.

IGT – Inspecção Geral de Finanças: <http://www.igfmin-financas.pt>.

Iniciativas-modelo no domínio do controlo e da auditoria das autarquias locais: <http://www.dgaa.pt/pdf/manualportugues>.

INTOSAI: <http://www.intosai.org>.

Institute of Social and Ethical Accountability: <http://www.accountability.org.uk>.

Lopes, Helena Abreu, Como Reduzir a Burocracia e Melhorar a Gestão – O Papel do Tribunal de Contas: <http://www.ccisp.pt/Eventos/DraHelenaLopes.doc>.

OCDE – Principles of Corporate Governance : <http://www.ocde.org/daf/investment/guidelines>.

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas: www.oroc.pt e <http://www.cidadevirtual.pt/croc>.

Plano de actividades para 2006 da “Direcção Regional de Planeamento e Finanças”: <http://srpf.madinfo.pt/drpf/documentacao/>.

Portal da Administração Pública Portuguesa: [http:// www.infocid.pt](http://www.infocid.pt).

Ministério das Finanças e da Administração Pública/Direcção –Geral do Orçamento : <http://www.dgo.pt/legis/Lei8-90>.

Normas Internacionais Americanas de Auditoria Interna: http://www.kpmg.com.br/publicações/dpp/sinopse_contabil_03_SITE.pdf.

The Audit Commission: <http://www.audit-commission.gov.uk>.

The Institute of Internal Auditors: [http:// www.theiia.org](http://www.theiia.org).

Tribunal de Contas: <http://www.tcontas.pt>.

Tribunal de Contas Europeu: <http://www.eca.europa.eu>.

Tribunal de Cuentas: <http://www.tcu.es>.

UK National Audit Office: <http://www.nao.gov.uk>.

University of Canberra: Australia`s Capital University: <http://www.canberra.edu.au/>.

APÊNDICES

APÊNDICE 1

GUIÃO DE ENTREVISTA

1. A Reforma da Administração Pública Portuguesa foi fundamental para a criação de um departamento/divisão de auditoria interna no Município?
 - a. Desta reforma foi criado um Departamento de Auditoria Interna (DAI)?
 - b. Já existia DAI antes?
 - c. Se sim a b), que melhorias surgiram no DAI com os novos papéis/tarefas de trabalho e arquivo?
2. Qual a utilidade prática do Departamento Auditoria Interna (DAI) no Município, nomeadamente em relação ao envolvimento das pessoas, dinâmica organizacional, melhorias estruturais, evidência de pontos fortes e pontos fracos, etc.?
 - a. Considera que a auditoria interna, de uma forma geral, permite efectuar exercícios de auto-avaliação dos serviços com a participação de todos os intervenientes?
3. Qual o nível hierárquico posicionado pelo DAI (a quem reporta directamente)?
4. O DAI elabora pareceres autónomos ou estes estão sujeitos à aprovação de órgão (executivo/deliberativo/outro) superior?

Considerando o seu **objectivo**, um dos tipos de **auditoria é a económico-financeira e contabilística**.

5. Para este tipo em particular, houve algum modelo de referência para a auditoria interna, adoptado pelo Município?
 - a. O Município adopta (ou poderá vir a adoptar normas de auditoria privada? Se sim quais?
 - b. E normas internacionais? Se sim, quais?
 - c. Que normas deveriam ser implementadas de modo a melhorar a auditoria interna?
6. No que respeita à informação do Sistema de Contabilidade Orçamental:
 - a. Quais os principais aspectos auditados?
 - b. Poderá indicar alguns dos procedimentos em concreto?
7. No que respeita à informação do Sistema de Contabilidade Patrimonial:
 - a. Quais os principais aspectos auditados?
 - b. Poderá indicar alguns dos procedimentos em concreto?
 - c. Que relação existe entre os ciclos (tesouraria, compras e despesas, stocks, vendas, imobilizado e pessoal) e a auditoria interna?
 - d. Considera que a auditoria interna fornece uma abordagem possível para a apreciação da materialidade?
 - e. E o cumprimento dos restantes princípios contabilísticos, critérios e regras?
8. No que respeita à informação do Sistema de Contabilidade de Custos:
 - a. Quais os principais aspectos auditados?
 - b. Poderá indicar alguns dos procedimentos em concreto?
9. No que respeita ao Sistema de Controlo Interno:

- a. O SCI colabora no apuramento da veracidade, consistência dos procedimentos e registos administrativos, financeiros e contabilísticos?
- b. Acha que um bom controlo interno consegue prevenir mais desfalques do que o auditor consegue detectar?
- c. E sobre a **auditoria ao SCI**? Quais os principais aspectos auditados? Poderá indicar alguns dos procedimentos em concreto?

10. Relativamente ao comportamento/tarefas/competências do **auditor interno**:

- a. O uso dos procedimentos analíticos ajudam o auditor interno a identificar situações com maior materialidade e potencial risco?
- b. Para as asserções encontradas no Município, que Testes são/devem ser realizados e avaliados?
- c. Que correspondência de certificação há entre as asserções e as normas de referência?
- d. Ao auditor interno é associada a responsabilidade de acontecimentos subsequentes?
- e. O relatório de auditoria e a certificação legal de contas das demonstrações financeiras, podem ser consubstanciadas num só documento?

APÊNDICE 2

Anabela Maria Carreira da Costa
Rua da Charneca, n° 5
Pisões
2445-443 Pataias
Telem: 917909866
Email: anabelac.costa@clix.pt
Fax: 244587469



Exm° Senhor
Presidente da Câmara Municipal

Pataias, 30 de Novembro de 2007

Assunto: Envio de questionário.

Ex.mo Senhor,

No âmbito do Mestrado em Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, em cooperação com Escola Superior de Tecnologia e Gestão (Leiria), encontro-me a realizar uma dissertação sob o tema “A AUDITORIA INTERNA NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES”, sob a orientação da Profª Doutora Susana Jorge. O objectivo é efectuar um estudo sobre a implementação e importância dos procedimentos e outros aspectos de auditoria interna, incluindo a existência de gabinetes de auditoria próprios ou Revisor Oficial de Contas (ROC) interno.

Neste contexto, venho pela presente solicitar a V/ colaboração para o preenchimento do questionário que se anexa. Este deve ser preenchido pelo responsável da área de auditoria interna ou, quando este não exista, pela pessoa que, no município, tenha a seu cargo a fiscalização interna.

Chamo a atenção para a importância que este questionário tem para cumprirmos os propósitos do nosso trabalho, que entendemos ter também um interesse prático significativo para os municípios.

Assim, muito apreciaríamos a sua resposta, se possível, até **15 de Janeiro**. Na eventualidade de surgir alguma dúvida no preenchimento, poderá utilizar os contactos acima para quaisquer esclarecimentos. Para o envio da resposta deverá ser utilizando o envelope em anexo, embora também possa ser enviada via fax ou e-mail, para os contactos em epígrafe.

Agradeço, desde já, a atenção dispensada a este assunto, ficando a aguardar a resposta tão breve quanto possível.

Atentamente,

(Anabela Costa)



Mestrado em Contabilidade e Finanças
“A AUDITORIA INTERNA NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES”
Questionário aos Municípios Portugueses

Apresentação

Este questionário tem um duplo propósito. Por um lado, determinar que práticas e outros aspectos de auditoria interna, com enfoque particular na auditoria económico-financeira, são adoptados nos municípios portugueses. Por outro lado, averiguando também a importância que lhes é atribuída, pretende-se analisar se a adopção de certos procedimentos, incluídos nas normas de auditoria, poderão vir a melhorar o processo de auditoria interna municipal.

Neste sentido, o questionário encontra-se dividido em quatro partes:

- A Parte I recolhe dados para procedermos à caracterização do município.
- A Parte II averigua da existência de Serviço(s) ou Órgão(s) de auditoria e fiscalização interna no município, procurando caracterizá-lo de uma forma geral. No caso de não existir, procuram-se também identificar razões para tal.
- A Parte III constitui a parte central do estudo, recolhendo informação sobre as normas técnicas e práticas de auditoria interna existentes no município, bem como sobre as características gerais de tais elementos.
Em ambas as Partes II e III, mesmo que as características não existam no município (casos em que a resposta é NÃO), deve ser indicada a importância que lhes é atribuída pelo município, na eventualidade de as vir a possuir.
- A Parte IV analisa os aspectos que são, ou poderão vir a ser (casos em que a resposta é NÃO), objecto da auditoria económico-financeira interna do município. Mais uma vez deve ser indicada a importância atribuída a cada elemento auditado ou possível de o ser.

Muito obrigada pela colaboração!



QUESTIONÁRIO

Auditoria Interna nos Municípios Portugueses



I - Caracterização Geral do Município

1- Identificação (falcultativo): _____

2- Distrito: _____ 3- N° aprox. de funcionários (final de 2007): _____

4- Em caso de não ter respondido à questão 1, assinale com X a dimensão:

- 4.1- Pequeno (até 20.000 habitantes).
4.2- Médio (entre 20.000 e 100.000 habitantes).
4.3- Grande (mais do que 100.000 habitantes).

5- Total do orçamento aprovado para 2008 (milhares de euros): _____

6- Entidades associadas (final de 2007):

- 6.1- Serviços Municipalizados.
6.2- Empresas Municipais e Inter-Municipais.
6.3- Outras. Quais? _____

N°

7- Relativamente ao POCAL o município já implementou:

- 7.1- Contabilidade Orçamental.
7.2- Contabilidade Patrimonial.
7.3- Contabilidade de Custos.
7.4- Sistema de Controlo Interno.

Sim	Não

8- O município tem Técnico Oficial de Contas (TOC)?

Sim	Não

ATENÇÃO! Na continuação do questionário, mesmo que responda NÃO, na hipótese de poder vir a dispôr destes elementos, INDIQUE, quando pedido, O GRAU DE IMPORTÂNCIA:

NI - Nada Importante PI - Pouco Importante I - Indiferente AI - Alguma Importancia MI - Muito Importante

II - Serviço(s)/Órgão(s) de Auditoria Interna

9- O município dispõe de serviço/órgão de auditoria interna?

- 9.1- Revisor Oficial de Contas (ROC) Interno.
9.2- Dep.º/Divisão/Serviço de Auditoria Interna.
9.3- Outros. Quais? _____

Sim	Não	NI	PI	I	AI	MI

NOTA: Responda à questão 10 apenas se respondeu NÃO em alguma das subalíneas da questão 9.

10- Que razões justificam a não existência de serviço/órgão de auditoria interna?

- 10.1- Falta de meios técnicos (e.g. sistemas de informação adequados).
10.2- Falta de meios humanos com formação adequada.
10.3- Não se entende como necessário.
10.4- Outras. Quais? _____

Sim	Não

NOTA: Responda à questão 11 apenas se respondeu SIM em alguma subalínea da questão 9.

11- Quando foi criado o serviço/órgão de auditoria interna?

- 11.1- Já existia antes do POCAL.
11.2- Foi criado após a adopção do POCAL.

Sim	Não

12- Como é que o serviço/órgão de auditoria interna se integra no município?

- 12.1- Reporta directamente ao Presidente.
12.2- Reporta ao Departamento Financeiro.
12.3- Reporta ao Departamento de Fiscalização Geral.

Sim	Não	NI	PI	I	AI	MI

13- Caracterização do serviço/órgão de auditoria interna:

- 13.1- O ROC é profissional liberal?
- 13.2- O ROC faz parte de alguma sociedade de ROC`s?
- 13.3- Relativamente ao Depº/Divisão/Serviço de auditoria interna, indique:
 - 13.3.1- Quantas pessoas tem ao serviço.
 - 13.3.2- Quantas têm formação específica na área de auditoria.
 - 13.3.3- Se há preocupação em formar continuamente os colaboradores sobre normas dos profissionais de auditoria.

Sim	Não	NI	PI	I	AI	MI
Nº						
Sim	Não	NI	PI	I	AI	MI

14- De acordo com o objectivo, que tipos de auditoria desenvolve o serviço/órgão de auditoria interna?

- 14.1- Económico-financeira ou contabilística.
- 14.2- Da Qualidade.
- 14.3- Ambiental.
- 14.4- Operativa ou de Gestão.
- 14.5- De Legalidade.

Sim	Não	NI	PI	I	AI	MI

ATENÇÃO!
As respostas à Parte III devem ser dadas com enfoque particular na AUDITORIA ECONÓMICA-FINANCEIRA.

III - Normas e procedimentos de auditoria interna

15- Quais das seguintes **normas técnicas e práticas de auditoria interna** existem no município e qual a sua importância.

15.1- Normas e práticas gerais:

- 15.1.1- Independência do auditor interno do seu superior hierárquico.
- 15.1.2- Em caso de ser um profissional externo ao município, estabelece com este um acordo escrito sobre o trabalho a desenvolver.
- 15.1.3- Há situações em que o auditor interno recorre a peritos externos para formação da sua opinião.

Sim	Não	NI	PI	I	AI	MI

15.2- Normas e práticas de trabalho de campo:

15.2.1- Preparação:

- 15.2.1.1- Recolha e apreciação crítica de factos significativos.
- 15.2.1.2- Apreciação crítica dos sistemas contabilístico e de controlo interno.
- 15.2.1.3- Análise de factores internos que condicionam a actividade do município.
- 15.2.1.4- Análise de factores externos que condicionam a actividade do município.
- 15.2.1.5- Análise do relatório do Executivo referente à actividade do período.
- 15.2.1.6- Avaliação da forma como os sistemas de informação computadorizados afectam a auditoria.
- 15.2.1.7- Determinação do risco de auditoria, definindo limites de materialidade e níveis de segurança a proporcionar.

Sim	Não	NI	PI	I	AI	MI

15.2.2- Planeamento:

- 15.2.2.1- Estabelecimento da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, tendo em conta o risco previamente determinado.
- 15.2.2.2- Selecção criteriosa de amostras sobre as quais incidirão os procedimentos de auditoria.
- 15.2.2.3- Identificação de pessoas singulares ou colectivas com as quais a entidade se relaciona.

Sim	Não	NI	PI	I	AI	MI

15.2.3- Execução:

- 15.2.3.1- Adequada coordenação do auditor no caso do trabalho ser executado por técnicos auxiliares.
- 15.2.3.2- Uso das seguintes técnicas, adequadamente documentadas, para obtenção de prova:
 - 15.2.3.2.1- Inspeções, observações, indagações e comparações.

Sim	Não	NI	PI	I	AI	MI

15.2.3.2.2- Testes de conformidade, de percurso e substantivos.							
15.2.3.2.3- Cálculos e outros procedimentos analíticos.							
15.2.3.3- Pedido de declaração ao Executivo sobre a responsabilidade deste na preparação das contas, na manutenção do SCI e na informação prestada para a auditoria.							
15.2.3.4- Consideração de acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data das DFs.							
15.2.3.5- Consideração do parecer do Tribunal de Contas relativamente às contas do município.							
15.3- Normas e práticas de relato:	Sim	Não	NI	PI	I	AI	MI
15.3.1- Documento final é expressão clara e sucinta da opinião do auditor.							
15.3.2- Em casos especiais, há identificação da natureza e objecto do trabalho.							
15.3.3- No relato de auditoria ou exame simplificado há descrição das responsabilidades do Executivo, do próprio auditor e do âmbito do trabalho efectuado.							
15.3.4- Apresentam-se outras informações complementares.							
15.3.5- A opinião é expressa de forma positiva nos casos de auditoria conducente à certificação legal das contas.							
15.3.6- A opinião é expressa de forma negativa nos casos de exames simplificados.							
15.3.7- O auditor declara expressamente as razões que não lhe permitem emitir o documento final de opinião.							

16- Quais dos seguintes aspectos são **características gerais das normas e procedimentos de auditoria interna** utilizados, ou possíveis de utilizar, no município e qual a sua importância.

16.1- Permitem alcançar os objectivos gerais da auditoria interna, nomeadamente:	Sim	Não	NI	PI	I	AI	MI
16.1.1- Optimizar a gestão dos recursos públicos.							
16.1.2- Garantir a eficiência e efectividade operacional.							
16.1.3- Assegurar a confiança nos registos e documentos contabilísticos.							
16.1.4- Promover a melhoria dos processos e das operações.							
16.1.5- Dar cumprimento à legalidade.							
16.1.6- Avaliar e melhorar a eficácia dos processos de controlo e gestão do risco.							
16.2- Permitem ao auditor desempenhar adequadamente as suas competências, designadamente:	Sim	Não	NI	PI	I	AI	MI
16.2.1- Fazer uma avaliação sistemática das situações.							
16.2.2- Proceder a mensurações de acordo com critérios identificados.							
16.2.3- Aplicar os procedimentos analíticos adequados.							
16.2.4- Expressar uma conclusão.							
16.3- Permitem apurar e imputar responsabilidades, dado que:	Sim	Não	NI	PI	I	AI	MI
16.3.1- O relato da auditoria pode conter recomendações para prática.							
16.3.2- O relato participa as irregularidades detectadas aos Órgãos competentes.							
16.3.3- Do relato de auditoria podem resultar sanções a serem aplicadas pelos Órgãos competentes.							

IV- Aspectos que são objecto de auditoria interna

17- Relativamente aos aspectos enunciados a seguir, indique quais os que são auditados internamente pelo município e qual a sua importância:

17.1- Contabilidade Orçamental:	Sim	Não	NI	PI	I	AI	MI
17.1.1- Elaboração do orçamento, nomeadamente, aplicação dos princípios orçamentais.							
17.1.2- Aplicação das regras de elaboração do orçamento.							
17.1.3- Revisões e alterações orçamentais.							
17.1.4- Execução anual do Plano Plurianual de Investimentos.							
17.1.5- Execução do orçamento no que respeita a procedimentos para a cobrança de receitas.							
17.1.6- Execução do orçamento no que diz respeito a procedimentos para a							

realização de despesas.							
17.1.7- Execução do orçamento - Mapas de Controlo Orçamental (Despesa e Receita).							
17.1.8- Mapa de Fluxos de Caixa.							
17.1.9- Outros. Quais?_____							
17.2- Contabilidade Patrimonial:							
17.2.1- Cumprimento dos PCGAs.							
17.2.2- Aplicação dos critérios de valorimetria em geral.							
17.2.3- Aplicação dos critérios de valorimetria particulares dos Bens de Domínio Público (BDPs).							
17.2.4- Balanço, nomeadamente em relação a:							
17.2.4.1- BDPs e respectivas amortizações.							
17.2.4.2- Classificação das dívidas a pagar e a receber entre curto e médio/longo prazos.							
17.2.4.3- Participações no capital de outras entidades.							
17.2.4.4- Aplicação do princípio do acréscimo, nomeadamente no que respeita a subsídios ao investimento.							
17.2.5- Demonstração dos Resultados, nomeadamente em relação a:							
17.2.5.1- Amortizações e provisões do exercício.							
17.2.5.2- Aplicação do princípio do acréscimo.							
17.2.5.3- Resultados Extraordinários.							
17.2.6- Notas do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.							
17.2.7- Outros. Quais?_____							
17.3- Contabilidade de Custos:							
17.3.1- Imputação dos custos directos às funções, bens e serviços.							
17.3.2- Imputação dos custos indirectos às funções, bens e serviços.							
17.3.3- Cálculo do custo total das funções, bens e serviços.							
17.3.4- Conteúdo e articulação das diversas fichas de custos.							
17.3.5- Outros. Quais? _____							
17.4- Sistema de Controlo Interno (SCI):							
17.4.1- Adequação das características do SCI à actividade do município.							
17.4.2- Conteúdo do SCI, nomeadamente:							
17.4.2.1- Norma de Controlo Interno.							
17.4.2.2- Plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo.							
17.4.2.3- Regulamentos internos (e.g. para inventários, fundos de maneo, utilização de meios informáticos, etc.).							
17.4.2.4- Plano de contas.							
17.4.2.5- Outros manuais de procedimentos.							
17.4.3- Cumprimento dos objectivos SCI, nomeadamente no que respeita a:							
17.4.3.1- Definição de funções de controlo.							
17.4.3.2- Características dos documentos escritos que integram os processos administrativos internos.							
17.4.3.3- Conformidade dos procedimentos com leis e regulamentos.							
17.4.3.4- Cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respectivos titulares.							
17.4.3.5- Eventuais redundâncias.							
17.4.3.6- Fiabilidade das informações produzidas.							
17.4.3.7- Adequada utilização dos fundos municipais.							
17.4.4- Cumprimento dos requisitos da Norma de Controlo Interno relativamente a:							
17.4.4.1- Disponibilidades.							
17.4.4.2- Terceiros.							
17.4.4.3- Existências.							
17.4.4.4- Imobilizado.							
17.4.5- Outros. Quais? _____							

CARGO/CATEGORIA PROFISSIONAL DO RESPONDENTE AO QUESTIONÁRIO:

Data: _____

MUITO OBRIGADA PELA SUA COLABORAÇÃO!