



ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)

INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA

O IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NA GESTÃO MUNICIPAL: O CASO DOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

Rony Cleiton Cabral Dias Furtado

Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de Bragança para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças

Orientada por:

Professor Doutor Nuno Adriano Baptista Ribeiro

Professora Doutora Sónia Paula da Silva Nogueira

Bragança, outubro, 2017.



O IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NA GESTÃO MUNICIPAL: O CASO DOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

Rony Cleiton Cabral Dias Furtado

Orientada por:

Professor Doutor Nuno Adriano Baptista Ribeiro

Professora Doutora Sónia Paula da Silva Nogueira

Bragança, outubro, 2017.

Resumo

Nos últimos tempos, a investigação em gestão pública tem evoluído significativamente. No entanto, apesar dessa evolução são ainda várias as questões que permanecem sem resposta na investigação em Administração Pública. O estudo do impacto e da importância da atividade da auditoria interna na gestão municipal é exemplo disso.

Este estudo tem como principal objetivo perceber em que medida, e de que maneira as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna influenciam na tomada de decisão pelos órgãos executivos. Para a realização deste estudo, foram aplicados dois inquéritos por questionário. A amostra foi constituída pelos responsáveis pela auditoria interna e pelos responsáveis do órgão executivo dos 278 municípios existentes no continente.

Neste estudo foi realizada uma análise descritiva e inferencial de forma a verificar as relações existentes entre as variáveis em análise. Os resultados obtidos permitem concluir que o grupo dos respondentes têm o mesmo entendimento quanto ao impacto e à importância da atividade de auditoria interna na gestão municipal.

Apesar de algumas das variáveis independentes (solicitação, avaliação e o grau de importância) não estarem diretamente associadas com a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão pelos órgãos executivos, são reconhecidas vantagens à auditoria das contas municipais quer pelos executivos como pelos demais utilizadores da informação produzidas pelos auditores internos.

Palavras-chave: Auditoria interna; Gestão pública; Controlo interno; Administração Local; Municípios portugueses.

Resumen

En los últimos tiempos, la investigación en gestión pública ha evolucionado significativamente. Sin embargo, a pesar de esta evolución son todavía varias las cuestiones que permanecen sin respuesta en la investigación en Administración Pública. El estudio del impacto y de la importancia de la actividad de la auditoría interna en la gestión municipal es un ejemplo de ello.

Este estudio tiene como principal objetivo percibir en qué medida, y de qué manera las informaciones transmitidas por la actividad de auditoría interna influyen en la toma de decisión por los órganos ejecutivos. Para la realización de este estudio, se aplicaron dos encuestas por cuestionario. La muestra fue constituida por los responsables de la auditoría interna y por los responsables del órgano ejecutivo de los 278 municipios existentes en el continente.

En este estudio se realizó un análisis descriptivo e inferencial para verificar las relaciones existentes entre las variables en análisis. Los resultados obtenidos permiten concluir que el grupo de los encuestados tiene el mismo entendimiento en cuanto al impacto ya la importancia de la actividad de auditoría interna en la gestión municipal.

A pesar de que algunas de las variables independientes (solicitud, evaluación y el grado de importancia) no están directamente asociadas con la influencia de las informaciones transmitidas por la actividad de auditoría interna en el proceso de toma de decisión por los órganos ejecutivos, se reconocen ventajas a la auditoría de las cuentas municipales, por los ejecutivos como por los demás usuarios de la información producidos por los auditores internos.

Palabras clave: Auditoría interna; Gestión pública; Control interno; Administración local; Municipios portugueses.

Abstract

In recent times, public management research has evolved significantly. However, despite this evolution are still several questions that remain unanswered in public administration research. The study of the impact and importance of the internal audit activity on municipal management is an example of this.

This study has as main objective to understand to what extent, and in what way the information conveyed by the internal audit activity influences in the decision making by the executive organs. For the accomplishment of this study, two questionnaire surveys were applied. The sample consisted of those responsible for the internal audit and the heads of the executive board members of the 278 municipalities on the continent.

In this study, a descriptive and inferential analysis was performed to verify the existing relationships between the variables under analysis. The results obtained allow us to conclude that the group of respondents have the same understanding regarding the impact and importance of the internal audit activity in municipal management.

Although some of the independent variables (request, evaluation and degree of importance) are not directly associated with the influence of the information conveyed by the internal audit activity in the decision-making process by the executive board members, the audit of municipal accounts is recognized executives and other users of information produced by internal auditors.

Keywords: Internal audit; Public administration; Internal control; Local Government; Portuguese municipalities.

*A minha mãe, Lídia Antónia Cabral, por
sempre acreditar nos meus projetos.*

Com todo o meu amor.

Agradecimentos

Durante mais uma aula de metodologia, o Professor comentou que não via razão pela qual as pessoas, depois de terminarem de escrever um trabalho acadêmico, deixassem uma nota de agradecimento a Deus, sendo que Ele não tinha feito nada. Não podendo estar em mais desacordo com este Professor, deixo aqui o meu mais profundo agradecimento a Deus, aliás, como faço em tudo na minha vida. É Nele que, em horas de aflição, angústia e dor, procuro os sete dons do divino espírito: Ciência, Piedade, Conselho, Santo Temor de Deus, Fortaleza, Inteligência e Sabedoria.

Agradeço à minha mãe, que sempre imitei os passos, em quem me inspiro dia após dia, e que, durante estes dois últimos anos, de tudo abdicou para que eu pudesse alcançar mais este passo.

Ao meu orientador, Professor Doutor Nuno Ribeiro, um especial agradecimento por prontamente ter aceitado o convite de me acompanhar nesta longa jornada, pela paciência e compreensão. Também pela disponibilidade e prontidão com que sempre me recebeu. Sou-lhe eternamente grato.

À Professora Doutora Sónia Nogueira, uma muito obrigada por ter aceitado orientar este trabalho de investigação, contribuindo com os seus conhecimentos para o enriquecimento do mesmo.

Aproveito ainda para deixar aqui um profundo agradecimento aos municípios que se disponibilizaram e tiveram a sensibilidade de contribuir para a realização desta dissertação, através do preenchimento dos inquéritos por questionário. Muito obrigado a todos.

À minha Colega Mélanie Gonçalves, que, desde a primeira hora em que nos conhecemos me fez sentir em casa, que sempre demonstrou ter paciência e interesse em saber como decorria o meu trabalho, e pelas palavras de encorajamento que tão importantes foram.

Uma palavra de apreço a todos os Professores que ministraram o curso de especialização em Contabilidade e Finanças contribuindo, assim, para o enriquecimento dos meus conhecimentos.

E, a todos aqueles que, de uma forma ou de outra, contribuíram para este sonho de vida que agora se torna uma realidade, os meus sinceros agradecimentos.

A todos o meu muito obrigado. Bem hajam!

Abreviaturas e Siglas

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

AVAAI – Avaliação da Auditoria Interna

GIACICNP – Grau de importância na avaliação do controlo interno e no cumprimento das normas e procedimentos

GLICAI – Grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de auditoria interna

IIA – *The Institute of Internal Auditors*

LBCP – Lei de Bases de Contabilidade Pública

LOPTC – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas

NAUDI – Número de auditores existentes

NPM – *New Public Management*

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

RAFE – Reforma da Administração Financeira do Estado

SCI – Sistema de Controlo Interno

SEC – *Security and Exchange Commission*

SOPCON – Solicitação da opinião no âmbito da consultoria interna

Índice

Resumo	i
Resumen	i
Abstract	ii
Agradecimentos	iv
Abreviaturas e Siglas	v
Índice de Gráficos	viii
Índice de Tabelas	ix
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO.....	3
1.1 O Papel do Sistema de Controlo Interno na Auditoria Interna	3
1.2. Função e objetivo da auditoria interna	6
1.2.1. Função de apoio à gestão.....	8
1.2.2. Função de prevenção do Sistema de Controlo Interno	9
1.2.3. Função de apoio à gestão de risco e processo de governação	9
1.3. Risco no processo de auditoria interna.....	10
1.4. Auditoria Interna <i>versus</i> Gestão.....	12
1.5. Auditoria na Administração Local em Portugal	14
1.6. Controlo Interno nas Autarquias locais	17
1.7. Controlo e sua influência na gestão	19
CAPÍTULO II – ESTUDO EMPÍRICO	22
2.1. Enquadramento metodológico	22
2.1.1. Objetivos	24
2.1.2. Hipóteses de Investigação	25
2.2. Análise dos resultados	25
2.2.1. Análise descritiva	25
2.2.2. Estatística inferencial	52
2.3. Discussão dos resultados	61
CONCLUSÃO	67

Lista de Referências	71
Apêndices	76

Índice de Gráficos

Gráfico 1. Adequação dos recursos materiais.	29
Gráfico 2. Restrição ou limitação do alcance da auditoria por parte do órgão executivo.	30
Gráfico 3. Coordenação entre os trabalhos de auditoria interna e auditoria externa.	30
Gráfico 4. Intensidade do impacto da estratégia de gestão sob a preparação do plano e sob a definição do universo de auditoria.	31
Gráfico 5. Razões para a não existência da atividade de auditoria interna na estrutura organizacional do município.	33
Gráfico 6. Número de anos que o município dispõe de departamento/seção/gabinete de auditoria interna.	34
Gráfico 7. Subordinação hierárquica da atividade de auditoria interna municipal.	36
Gráfico 8. Número de colaboradores afetos a atividade de auditoria interna.	39
Gráfico 9. Adequabilidade do número de colaboradores afetos à atividade de auditoria interna.	40
Gráfico 10. Existência de definições das funções/responsabilidade dos auditores internos.	43
Gráfico 11. Percepção dos objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna pelos colaboradores do município.	43
Gráfico 12. Tipos de auditoria interna desenvolvidos no município.	45
Gráfico 13. Formação contínua dos colaboradores da atividade de auditoria interna.	46
Gráfico 14. Solicitação dos serviços de auditoria interna para dar opinião na área de consultadoria interna.	48
Gráfico 15. Percepção de acréscimo de valor pela atividade de auditoria interna.	51

Índice de Tabelas

Tabela 1. Resumo do número de respostas obtidas por mês.	24
Tabela 2. Análise descritiva das questões sobre a identificação da autarquia.	28
Tabela 3. Número de colaboradores com formação em auditoria interna.....	28
Tabela 4. Cooperação do órgão executivo no desenvolvimento dos trabalhos da atividade de auditoria interna.....	29
Tabela 5. Recomendações contribuem para geração de valor.	32
Tabela 6. Existência de atividade de auditoria interna e plano de implementação de auditoria interna.....	33
Tabela 7. Participação na aprovação e acompanhamento do plano de auditoria interna e identificação dos pontos fortes e fracos das operações do município.....	34
Tabela 8. Contribuição da auditoria interna na responsabilidade social/Auditoria interna como mecanismo facilitador de gestão de risco.	35
Tabela 9. Competência de análise do relatório de auditoria interna.....	37
Tabela 10. A auditoria interna atende às expectativas do município.	37
Tabela 11. Razões da criação do gabinete de auditoria interna.....	38
Tabela 12. Antiguidade do gabinete de auditoria interna.	40
Tabela 13. Colaboradores afetos à atividade de auditoria interna que exercem outras funções.....	42
Tabela 14. Participação na implementação da atividade de auditoria interna pelo órgão executivo. ...	44
Tabela 15. Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo.	47
Tabela 16. Adequabilidade do relatório de auditoria interna às áreas auditadas.....	48
Tabela 17. Avaliação da atividade de auditoria interna.	49
Tabela 18. Grau de liberdade e independência/Grau de Importância.	50
Tabela 19. Principais contributos da auditoria interna para a prossecução dos objetivos do município.	52
Tabela 20. Variáveis independentes.....	54
Tabela 21. Tabela cruzada do número de colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna versus influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna.....	54

Tabela 22. Teste Qui-quadrado de número de colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna.....	55
Tabela 23. Tabela cruzada da solicitação dos serviços de auditoria interna <i>versus</i> influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna.	56
Tabela 24. Testes qui-quadrado da solicitação dos serviços de auditoria interna para dar opinião na área da consultoria interna.....	56
Tabela 25. Tabela cruzada da avaliação da atividade de auditoria interna <i>versus</i> influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna.	57
Tabela 26. Testes qui-quadrado da avaliação da atividade de auditoria interna.	58
Tabela 27. Tabela cruzada do grau de liberdade e de independência <i>versus</i> influência das informações veiculadas.....	58
Tabela 28. Testes qui-quadrado do grau de liberdade e de independência.	59
Tabela 29. Tabela cruzada do grau de importância <i>versus</i> influência das informações veiculadas.....	59
Tabela 30. Testes qui-quadrado do grau de importância.	60
Tabela 31. Resultado das hipóteses de investigação.....	64

INTRODUÇÃO

Nos últimos tempos, a investigação em gestão pública tem evoluído significativamente. No entanto, apesar dessa evolução são ainda várias as questões que permanecem sem resposta na investigação em Administração Pública. O estudo do impacto e da importância da atividade da auditoria interna na gestão municipal é exemplo disso.

A falta de uma verdadeira reforma no modo como é tratada a informação produzida, ou que deveria ser produzida, pelos diversos departamentos ou gabinetes das instituições públicas – acerca da conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos – em particular dos municípios, fundamenta o facto de estas ainda não terem dado um passo significativo no que diz respeito ao verdadeiro controlo da “coisa pública”.

De acordo com Corrêa (2010, p.13), o controlo interno não é nada mais que um conjunto de regras e diretrizes que visa minimizar a probabilidade de falhas ou desvios dos objetivos e metas a serem alcançados pelas organizações por meio de uma ação preventiva capaz de antecipar os possíveis erros, desperdícios e fraudes.

Já referia Filho, Jacques e Marian (2005) que com a afirmação do controlo interno no meio das organizações, ficaria, cada vez mais patente, a necessidade de um departamento/seção/gabinete que assumisse a coordenação e avaliação do controlo interno, como um serviço de apoio à gestão.

O Tribunal de Contas (2001) no parágrafo 31 do “Glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controlo externo”, anexo ao seu manual de auditoria e procedimentos enquadra a auditoria interna como sendo: *“Serviço ou departamento interno de uma entidade incumbido pela direcção/direção de efectuar/efetuar verificações e de avaliar os sistemas e procedimentos da entidade com vista a minimizar as probabilidades de fraudes, erros ou práticas ineficazes. A auditoria interna deve ser independente no seio da organização e prestar contas directamente/diretamente à direcção/direção.”*

Ainda que usem estratégias distintas, são vários os aspetos que unem o setor público e o setor privado, daí a possibilidade de absorver muito do que se utiliza como ferramenta de gestão do setor privado no setor público.

A tendência da nova gestão pública tem-se também feito sentir na auditoria, sobretudo na auditoria interna, dando particular atenção à evolução dos seus paradigmas ao longo dos últimos anos, em que o anterior paradigma, era baseado no “controlo”, baseando-se atualmente no “risco”.

Existem várias investigações acerca de gestão municipal, auditoria interna na gestão municipal, Administração Pública e similares, porém acerca do impacto da auditoria interna na gestão dos municípios portugueses são poucas as investigações realizadas. Por tal, este estudo é justificado pela

dinâmica e relevância que a auditoria interna tem ganhado ao longo dos últimos anos nas instituições públicas, nomeadamente nas autarquias locais.

O tema desta dissertação – “O impacto da auditoria interna na gestão municipal: O caso dos municípios portugueses” tem como principal objetivo perceber até que ponto a atividade de auditoria interna tem impacto na gestão municipal diária. Pretende-se ainda identificar os pontos fracos na gestão municipal de modo a poder contribuir para a melhoria da gestão municipal, ao nível da prevenção de erros, ocorrências de irregularidades, entre outros, permitindo, conseqüentemente, uma tomada de decisão mais eficiente e eficaz.

Como contributos da presente dissertação salienta-se o facto de permitir uma reflexão aos profissionais da área sobre os reais impactos da auditoria interna na gestão autárquica. Em termos científicos, uma vez tratar-se de um tema pouco abordado, nomeadamente em Portugal e aplicado aos municípios, pretende-se alertar para a importância da auditoria interna como instrumento de apoio à gestão municipal e a sua eficácia num cenário de gestão municipal.

A investigação empírica realizada nesta dissertação classifica-se como sendo de natureza aplicada, hipotético-dedutivo, exploratória e quantitativa, através do qual se aplica um inquérito por questionário. A população considerada foi todos os municípios de Portugal Continental. Foram aplicados dois inquéritos por questionário aos responsáveis pela auditoria interna e aos responsáveis do órgão executivo. A amostra foi constituída pelos responsáveis pela auditoria interna e pelos responsáveis do órgão executivo dos 278 municípios existentes no continente.

A estrutura desta dissertação encontra-se agrupada em dois capítulos, no primeiro capítulo, o enquadramento teórico, far-se-á uma breve explanação das evoluções das pesquisas organizacionais no setor público, focalizando, em particular, as investigações referentes à auditoria interna realizadas nas configurações do setor público, sem descurar o tratamento legal que é reservado a esta matéria pelo Estado Português. Em seguida, ilustrar-se-á o tratamento metodológico adotado na realização desta dissertação, apresentar-se-ão e interpretar-se-ão os resultados finais (análise descritiva e inferencial). Finalmente, serão apresentadas as principais conclusões relativamente ao estudo em si.

CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1.1 O Papel do Sistema de Controlo Interno na Auditoria Interna

Para um melhor desempenho das suas atividades a maioria das organizações munem-se de um instrumento de gestão através do qual gerem os seus ativos. Este instrumento de gestão é normalmente designado de controlo interno. Ao longo dos últimos anos, o controlo interno tem vindo a ser objeto de estudo por parte de vários organismos internacionais e nacionais, no entanto o seu conceito não é, inteiramente, consensual entre os estudiosos.

Em 1934, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) foi o primeiro organismo a definir o conceito de controlo interno. Assim, segundo este organismo, o controlo interno compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adotados num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão (SEC, 2003).

Por sua vez, a *International Federation of Accountants* - IFAC (2004), no parágrafo 4 do *International Standard on Auditing (ISA) 315* define o controlo interno como sendo um processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência, e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito a fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

Já o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) define o controlo interno como “um processo, efetuado por pessoas da gestão e outro pessoal, designado para fornecer uma razoável certeza acerca do cumprimento dos objetivos quanto à eficácia e eficiência das operações, à fiabilidade dos relatórios e contas e ao cumprimento das leis e regulamentos.” (COSO, 1992). A mesma organização vem, mais tarde, associar a gestão de riscos ao processo de controlo interno (COSO, 2013).

A *International Organisation of Supreme Audit Institutions* - INTOSAI (2004) define o controlo interno como um “processo integral e dinâmico que se adapta constantemente às alterações com que a organização se depara”; acrescenta que “o auditor, ao determinar o âmbito e o domínio da auditoria, deve analisar e avaliar a fiabilidade do controlo interno”.

O *Institute of Internal Auditors* (IIA) identifica controlo interno como “qualquer ação empreendida pela gestão e outros membros da entidade, para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade de alcance dos seus objetivos e metas.” (IIA, 2009).

Na esfera nacional, surge o Tribunal de Contas (1999, p.47) que através do Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas, define o controlo interno como sendo “uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere.”.

Se analisarmos cada um dos conceitos do controlo interno apresentados anteriormente, facilmente fica perceptível de que a condição “*sine qua non*” para existir o controlo interno é a envolvência de toda a organização, do topo até à base, para que o mesmo cumpra com os propósitos para qual foi idealizado. Outro ponto que ressalta entre as definições é a questão da gestão de risco dada a pertinência do mesmo quando se fala de controlo interno. Entre as definições de controlo interno apresentadas anteriormente, apenas o COSO, no seu documento intitulado *Internal Control – Integrated Framework* de 2013 e a IIA parecem ter dado grande importância à gestão de risco.

Com as definições acima patenteadas fica, sobretudo, a ideia de que o controlo interno é um processo conjunto envolvendo toda a organização, no sentido de garantir a manutenção dos seus ativos, melhorar o desempenho das suas atividades, e sempre primando pela fiabilidade das demonstrações financeiras e gestão dos riscos segundo o cumprimento das leis e regulamentos.

O sistema de controlo interno irá sendo tanto mais sofisticado quanto mais a organização for crescendo e as atividades se tornarem mais complexas, de tal forma que de um simples controlo dos meios monetários (considerados os ativos mais vulneráveis) se passará, progressivamente, das operações de compra e venda como para todas as operações em geral (Costa, 2014).

No que respeita ao setor público, o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais¹ (POCAL), no ponto 2.9.1, define sistema de controlo interno (SCI) como:

“O SCI a adoptar pelas autarquias locais engloba, designadamente, o plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo interno, bem como os outros métodos e procedimentos definidos pelos responsáveis autárquicos que contribuam para assegurar o desenvolvimento das atividades de forma ordenada e eficiente, incluindo a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de situações de ilegalidade, fraude e erro, a exactidão e a integridade dos registos contabilísticos e a preparação oportuna de informação financeira fiável.”.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC, 2000, §4), na Diretriz de Revisão e Auditoria 410 define o SCI como sendo “*um conjunto de políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar,*

¹ Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro.

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 fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.”.

De acordo com Alves e Reis (2006), considera-se que a auditoria interna faz parte da pirâmide do SCI, sendo ela o ponto mais alto, uma vez que a mesma avalia, supervisiona e fiscaliza o nível de credibilidade do controlo interno. As atividades da auditoria sobrepõem-se, de um modo geral, às atividades operacionais, e até mesmo sobre as atividades do controlo interno, portanto, as primeiras examinam, avaliam, verificam o grau de confiabilidade e controlam a eficácia e eficiência das segundas.

Segundo Morais e Martins (2013), para realizar a auditoria interna é necessário efetuar análises muito detalhadas dos procedimentos e sistemas de controlo da organização a fim de avaliar se estão alinhados com os objetivos, minimizando o risco. Para tal, a auditoria efetua uma análise detalhada para cada uma das áreas e prepara uma série de questões básicas, prévias à aplicação de juízos individuais com o propósito de fazer um levantamento e documentar o SCI existente.

Ao longo do tempo, a auditoria interna em conjunto com a auditoria externa tem acentuado a necessidade de fortes sistemas de controlo interno. Em 1949, o AICPA identificou uma importante ligação entre o SCI e os controlos contabilísticos de uma organização. Em 1978, a SEC enviou um relatório ao Congresso Americano que estabelecia um mandato para a melhoria do acompanhamento de controlo interno e sugeria a criação de comissões independentes de auditorias. A partir daí as organizações têm adotado, cada vez em maior escala, o acompanhamento dos controlos interno por intermédio de comissões de auditoria (Attie, 1998).

Para os autores Attie (1998), Salawu e Agbeja (2007) *apud*. Badara e Saidin (2014), a existência de um bom SCI aumenta a confiança da auditoria quanto à exatidão dos registos contabilísticos e à veracidade de outros documentos e informações internas. Daí que todas as organizações governamentais estão sendo chamadas a aumentar a eficácia de sua função de auditoria interna, compromisso da organização e SCI, devido ao facto de terem um efeito significativo positivo na boa governança (Suyono & Hariyanto, 2012).

Numa ótica restrita, o que fica evidente nos conceitos anteriormente explanados é que o SCI envolve todas as rotinas e atividades, de natureza administrativa e contabilística, envolvendo, desde o pessoal das operações até ao topo, nas políticas de procedimentos e concretização dos objetivos traçados para a organização.

1.2. Função e objetivo da auditoria interna

Apesar da atividade de auditoria interna ser recente, quando comparada com a auditoria externa, o IIA definiu e tem vindo a rever, fruto da adaptação das organizações às mudanças de gestão, o conceito de auditoria interna.

Para o IIA (2013), a auditoria interna é uma atividade independente, de garantia objetiva e consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria dos processos de gestão de risco, de controlo e *Governance*.

Para Morais e Martins (2013), a auditoria interna é uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na entidade, por pessoal desta ou não, baseada na avaliação do risco, que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlo interno e dos processos de governação, ajudando-a no cumprimento dos seus objetivos.

Marçal e Marques (2011) referem que o grosso das funções da auditoria interna advém da particular importância da mesma na:

- Conceção, implementação e acompanhamento do SCI;
- Avaliação das “*performances*” de gestão;
- Análise de investimentos;
- Avaliação do mercado;
- Organização de planos estratégicos e previsionais e avaliação de desvios;
- Outras análises e estudos económico-financeiros,
- Auditoria externas.

Face ao apresentado, Marçal e Marques (2011) e Morais e Martins (2013) entendem que a atividade da auditoria interna desempenha uma importante função de apoio às tomadas de decisão de gestão dos organismos, considerando os objetivos de maximização da economia, eficiência e eficácia. Neste sentido, e segundo os mesmos autores, a auditoria interna procura:

- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se as metas planificadas estão a ser alcançadas;
- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se os controlos internos implementados são suficientes para garantir a proteção dos ativos e a sua adequada utilização;
- Analisar de forma contínua e permanente a fiabilidade e credibilidade dos registos contabilísticos, por atenção aos princípios contabilísticos geralmente aceites;

- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se a informação que se utiliza, obtida através do sistema de informação da organização, é completa, precisa e fiável, com especial atenção à vertente financeira e operacional;
- Garantir aos órgãos de gestão que as políticas, procedimentos, planos e controlos estabelecidos são adequados e foram postos em prática;
- Garantir aos órgãos de gestão o cumprimento das normas legais em vigor;
- Garantir a racionalização dos recursos humanos e financeiros, valorizando a sua maximização;
- Garantir que a gestão do risco é adequada, a fim de obter a consecução dos objetivos.

Entende-se que auditoria interna é uma atividade de grande importância estratégica e contribui diretamente no desempenho dos objetivos delineados pela gestão organizacional, estimulando uma maior supervisão da gestão de riscos, do controlo e dos processos de governação.

O desempenho da atividade de auditoria interna requer, como em qualquer outra função, a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem formar uma opinião. Geralmente, o objetivo da auditoria é fundamentar o seu ponto de vista com factos, evidências e informações possíveis, necessárias e materiais (Attie, 1998).

Conforme o exposto na IFAC ISA 315 (2004), o objetivo da auditoria interna é identificar e avaliar os riscos de distorções relevantes, seja por fraude ou erro, no que se refere às demonstrações financeiras. Para tal exige à auditoria um maior conhecimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno, proporcionando uma base para conceber e implementar respostas aos riscos identificados.

Já Pinheiro (2014) considera que o objetivo da auditoria interna é o de auxiliar a organização e todos os níveis de gestão no cumprimento das suas responsabilidades em promover sistemas de controlo adequados, visando a melhoria da *performance* da organização. Assim, considera que o enquadramento da auditoria interna na organização deverá ser adequado, de forma a permitir o desempenho com objetividade e independência e, desse modo, cumprir as responsabilidades que devem estar devidamente estruturadas em documento formal.

De um modo geral, o objetivo da auditoria interna é o de assessorar o órgão de gestão no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análises, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas (Danta, 2013, p.15).

De entre as várias funções desempenhadas pela auditoria interna, na presente dissertação, ter-se-á em consideração somente as que se considera de maior pertinência para o seu desenvolvimento, a saber:

1. Função de apoio à gestão;

2. Função de prevenção do sistema de controlo interno; e,
3. Função de apoio à gestão de risco e processo de governação.

De seguida desenvolver-se-á as funções anteriormente descritas.

1.2.1. Função de apoio à gestão

No processo de tomada de decisão, a maior dificuldade é a incerteza em relação ao futuro, podendo esta ser reduzida com um bom modelo de decisão na sua conceção e implementação, sustentado em informações fidedignas, adequadas e oportunas, a fim de oferecer um resultado favorável e aceitável acerca de uma decisão (Morais, 2008).

Na perspetiva de Moraes e Martins (2013), a auditoria interna como apoio ao órgão executivo dos municípios, só tem razão de ser quando a gestão lhe reconhece utilidade, a posiciona a um alto nível hierárquico e define, no seu estatuto, as suas atribuições. Ou seja, quando reconhece que esta atividade acrescenta valor à organização.

Beuren (2000, p.21) *apud.* (Teixeira, 2006) salienta que: *“A conceção de um sistema de informações que auxilie o gestor a melhorar as suas decisões não depende apenas da identificação dos modelos decisórios dos gestores e das suas necessidades informativas. Muitas vezes, torna-se necessário repensar o próprio modelo de decisão, além de utilizar informação adicional para determinar a probabilidade de ocorrência de cada estado da natureza, a fim de reduzir o problema da incerteza.”.*

Tendo em conta o pensamento apresentado, Moraes (2008) considera que a auditoria interna deve conhecer o modelo de gestão adotado pelo órgão de gestão da organização, levando à gestão as informações úteis para o objetivo pretendido, para que com estas informações a tomada de decisão conduza a uma gestão eficaz. Moraes (2008) salienta, ainda, que, já que a auditoria interna é conhecedora dos atos ocorridos no passado de uma organização, a mesma poderá prognosticar o efeito com a escolha de determinada decisão. Cabe, portanto, à auditoria interna desempenhar eficazmente as suas responsabilidades, no que diz respeito ao processo de tomada de decisão, auxiliando os gestores com as informações disponíveis, sejam quantitativas ou qualitativas (Morais, 2008). Pode-se inferir que a atividade de auditoria interna no âmbito da assessoria à gestão, observando o cumprimento das suas normas, vem contribuindo para a concretização dos resultados das organizações, possibilitando a redução dos riscos a que as organizações estão expostas no atual contexto, acrescentando valor (Morais, 2008).

1.2.2. Função de prevenção do Sistema de Controlo Interno

A atividade de auditoria interna deve proporcionar informação à gestão com o objetivo de controlo. Deste modo, o auditor interno configura-se, ao longo de todo o ano, num elemento chave de monitoramento da entidade. A sua principal responsabilidade é dotar a gestão de uma ferramenta de controlo, mediante a identificação dos pontos fracos da entidade, emitindo um relatório de diagnóstico. O auditor mede e avalia, comparando com as normas estabelecidas, o estado do sistema de controlo, concluindo se é ou não aceitável. Não sendo aceitável, tenta encontrar as causas. Dependendo dos resultados obtidos no diagnóstico, a gestão pode transformar um sistema de controlo inaceitável ou débil, mediante adoção das necessárias ações corretivas, num sistema de controlo aceitável (Morais & Martins, 2013).

Mediante o exposto, considera-se que as ações de prevenção do SCI são realmente necessárias, pois contribuem na promoção e proteção das atividades de controlo dando assim alguma segurança e credibilidade às mesmas, além de eliminar, diminuir ou até mesmo prevenir os riscos de gestão.

1.2.3. Função de apoio à gestão de risco e processo de governação

A ampliação do papel e alcance da auditoria interna como mecanismo facilitador da gestão de riscos começa a desencadear um claro reconhecimento, por parte de executivos (...) a respeito da sua importância para a organização. Não é mais possível conceber uma abrangente gestão de riscos organizacionais sem considerar, de alguma forma, o papel da auditoria interna como instrumento de identificação de vulnerabilidades e, até mesmo, de auxílio à implementação de processos de correção (Teixeira, 2006, p.65). O papel do auditor interno tem vindo a evoluir de forma muito acentuada: inicialmente, a sua função estava ancorada na análise das transações visando inibir fraudes; seguidamente, teve como principal foco a avaliação dos controlos internos, de forma abrangente, com o objetivo genérico de reduzir os erros; e, atualmente, a abordagem está centrada na avaliação dos controlos internos sob a ótica de risco com a finalidade de otimizar o processo de gestão (Teixeira, 2006).

Nesta ótica cabe ao auditor interno verificar se a metodologia adotada para implementar o processo da gestão de risco é entendida pelos diferentes grupos de interesses envolvidos na governação da entidade. Embora seja tarefa da gestão conceber uma metodologia de gestão de risco, cabe ao auditor interno auxiliar a entidade na sua identificação e avaliação (Morais & Martins, 2013).

A atividade de auditoria interna tem uma visão integrada, focalizada na concretização das práticas de “bom governo”, sustentabilidade da entidade, salvaguarda da sua imagem de reputação corporativa, revê a aplicação e eficiência dos procedimentos de gestão de risco e metodologias aplicadas para a sua valorização (Morais & Martins, 2013).

Para além dos serviços de auditoria, no âmbito da gestão de riscos, a atividade de auditoria interna poderá prestar serviços de consultoria, desde que seja assegurada a sua independência e objetividade. As técnicas utilizadas para a prática da gestão de risco devem ser periodicamente revistas pelo auditor a fim de avaliar se são adequadas (Morais & Martins, 2013).

Ainda a propósito, Morais e Martins (2013) entendem que o auditor interno deve, também, contribuir para o processo de governação da entidade avaliando e recomendando o aperfeiçoamento do processo de forma a assegurar a consistência com os valores organizacionais e a concretização dos objetivos estabelecidos.

1.3. Risco no processo de auditoria interna

O contributo de gestão de risco na construção de uma gestão organizacional sólida tem vindo a ser reconhecida progressivamente, daí que as organizações estão sendo pressionadas a identificarem todos os riscos aos quais estão sujeitas: financeiro e operacional. A auditoria interna, tanto nas funções de avaliação como de consultoria, contribui para a gestão de riscos de uma variedade de formas (IIA, 2009).

O conceito de risco e a sua gestão não é um assunto recente no meio organizacional. Porém, nos últimos anos, tem assumido uma nova dimensão dentro das organizações, sendo exemplo os riscos assumidos pelas organizações que resultaram na atual crise financeira global.

Nas últimas décadas, a auditoria (...) tem seguido uma abordagem baseada no risco em que a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos planeados decorre da avaliação das contas ou classes de transações com maior probabilidade de distorção (Cushing, Graham, Palmrose, Roussey & Solomon, 1995 *apud*. Barros, 2006, p.10).

Considerando o exposto, julga-se que haverá sempre uma forte probabilidade de o auditor expressar uma opinião não verdadeira e apropriada baseada nos factos produzidos pelas demonstrações financeiras. Deste modo, no âmbito de um processo de auditoria, os auditores, por vezes, recorrem a juízos profissionais para avaliar o risco e conceber os procedimentos de auditoria, com vista a assegurar que ele seja reduzido a um nível aceitavelmente baixo.

A OROC (2000), na DRA 400, no parágrafo 5, definiu o risco de auditoria como sendo a suscetibilidade do auditor dar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estejam distorcidas de forma materialmente relevante.

Nos parágrafos 6, 7 e 8, da DRA 400 (OROC), aparecem definidos os riscos de auditoria em três componentes, a saber: risco inerente, risco de controlo e risco de deteção.

- **Risco inerente:** é a suscetibilidade de um saldo de conta ou classe de transações conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, assumindo que não existe o respetivo controlo interno.
- **Risco de controlo:** é a suscetibilidade de uma distorção, que possa ocorrer num saldo de conta ou numa classe de transações e que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, não vir a ser prevenida ou detetada e corrigida atempadamente pelo SCI.
- **Risco de deteção:** é a suscetibilidade dos procedimentos substantivos executados pelo auditor não virem a detetar uma distorção que exista num saldo de conta ou classe de transações que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes.

Conforme Morais e Martins (2013), o risco é a probabilidade que um acontecimento ou ação possa adversamente afetar a entidade. Assim sendo e de modo a prevenir dos riscos a que estão constrangidos, fica sujeito a auditoria qualquer ativo, assim como qualquer atividade, processo ou operação (Morais & Martins, 2013). Para o IIA (2012), o risco é a possibilidade da ocorrência de um evento que tenha um impacto sobre o alcance dos objetivos. O risco é medido em termos do impacto e possibilidade de ocorrência. Por sua vez, o COSO (2004) entende que o risco pode ser definido como a possibilidade de um evento ocorrer e afetar negativamente a realização de objetivos. Tais eventos podem ter origem em fontes internas ou externas à entidade e causar impactos positivos ou negativos.

Devido a ambientes fortemente competitivos, em constante mutação, surge o conceito de Gestão de Risco. Conceitualmente, a gestão de risco, de acordo com o COSO (2004, p.2), pode ser compreendida como sendo um processo desenvolvido pela administração, gestão e outras pessoas, aplicado na definição estratégica ao longo de toda a organização, delineado para identificar potenciais eventos que podem afetar a entidade, e gerir os riscos para níveis aceitáveis, fornecendo uma garantia razoável de que os objetivos da organização serão alcançados.

Por sua vez, o IIA (2009) define gestão de risco como sendo um processo estruturado, consistente e contínuo que percorre toda a organização para identificar, avaliar, decidir quais as respostas e reportar as oportunidades e ameaças que afetam o cumprimento de seus objetivos.

Porém, a gestão de risco é da responsabilidade do órgão executivo, como também a conceção e manutenção do processo de gestão de risco. À auditoria interna compete fornecer informações úteis e sugestões que ajudem o órgão executivo no processo de tomada de decisão (IIA, 2009; Tusek & Pokrovac, 2010; Morais & Martins, 2013; Angelova & Koleva, 2015). É também da responsabilidade da atividade de auditoria interna avaliar a adequação do processo de gestão de risco. Os auditores

internos no papel de consultores, para as entidades que ainda não tenham este processo implementado, podem ajudar as entidades a identificar, avaliar e implementar metodologias de gestão de risco e recomendar os controlos orientados para aqueles riscos. Apesar dos auditores internos poderem assumir um papel relevante na gestão de risco, jamais poderão tomar decisões sobre a gestão de risco de forma independente e/ou assumir a responsabilidade pela sua gestão. Desta forma, a auditoria interna irá proteger a sua independência e objetividade dos seus serviços de avaliação (IIA, 2009; Tusek & Pokrovac, 2010; Morais & Martins, 2013; Angelova & Koleva, 2015).

1.4. Auditoria Interna *versus* Gestão

Numa economia globalizada assiste-se à conversão da auditoria interna num instrumento de avaliação e de suporte à gestão das organizações quer de natureza pública ou privada, independentemente da sua natureza ou dimensão. A auditoria interna e a gestão estão fortemente ligadas, muito pelos objetivos que partilham em comum. Trata-se, no entanto, de conceitos que existem individualmente, isto é, a existência da organização por si só já configura a existência de uma gestão sem que para isso exista uma auditoria interna e, por sua vez, a última não se resume apenas à fiscalização dos atos levados a cabo pela gestão.

Não há muito tempo atrás – conceito clássico – a auditoria interna, na maioria dos casos, realçava o que tinha acontecido, relatava os fatos, deixando à gestão a tarefa de resolver os problemas identificados, numa atitude de pura avaliação de cumprimento dos princípios de controlo interno. No conceito moderno de gestão, espera-se que todos os departamentos acrescentem valor ao trabalho desenvolvido (*add value*) e contribuam para a melhoria da *performance* e dos procedimentos de controlo (Pinheiro, 2014).

Estando em contínua evolução, a auditoria interna sofreu várias mudanças conceptuais, causadas pela mudança do contexto económico e pelas mudanças legislativas (Costa, 2014; Peculea, 2015). Inicialmente, a auditoria interna confinava-se, sobretudo, às funções de salvaguarda dos ativos das organizações, à verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pelo órgão de gestão e à constatação acerca da credibilidade da informação financeira (Costa, 2014). Dava-se também uma ênfase bastante forte à deteção de fraudes, levando Costa (2014) a admitir que o trabalho efetuado pelos auditores internos era relativamente limitado, cingindo-se fundamentalmente à área contabilístico-financeira.

Como verificado anteriormente, para o IIA (2013), a auditoria interna é uma atividade independente, de garantia objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Ajudar a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem

sistemática e disciplinada, na avaliação e melhorias dos processos de gestão de risco, de controlo e de *governance*. Já Pinheiro (2014), de uma forma mais simplista, vê a auditoria interna como sendo um controlo dos controlos, instituído numa organização com o propósito de contribuir na promoção da economia, eficácia e eficiência das operações desenvolvidas pela mesma. Por sua vez, Marçal e Marques (2011), consideram que a atividade de auditoria interna, consiste em fornecer análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativas às atividades examinadas, incluindo a promoção de um controlo eficaz a custo razoável. Assim, os auditores internos deverão revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar soluções, de modo a convencer os responsáveis a agir, exercendo assim uma importante função de apoio à gestão.

O termo gestão pode ser tratado como sinónimo de administrar, envolvendo, em alto grau, o processo de tomada de decisões, o que, no setor público corresponde a cuidar de bens alheios; não só no que diz respeito ao gestor, senão também da organização ou entidade auditada (Grateron, 1999). A distribuição em forma razoável dos recursos de que se dispõe, visa obter os melhores resultados da gestão (Grateron, 1999). Para Boynton, Johnson e Kell (2001), o termo gestão refere-se, de uma forma geral, ao planeamento ativo, coordenação e controlo de todas as operações e transações desenvolvidas pela organização, enquanto num contexto de auditoria, a gestão refere-se aos gestores, controladores e pessoal-chave de supervisão.

Constata-se que, com a modernização da gestão e dos mercados, a auditoria interna deixou de ter uma função meramente de garante dos ativos, da verificação do cumprimento dos procedimentos, atribuição de credibilidade à informação financeira ou deteção de fraudes e muito menos cingir-se apenas à área contabilístico-financeira para passar a ter uma função de consultoria dentro das organizações, permitindo assim a criação de valor e melhoria nas operações tornando-as mais económicas, eficazes e eficientes.

As atividades desenvolvidas no âmbito da auditoria interna são extremamente vastas abarcando toda a organização, em todos os aspetos das suas operações e a todos os níveis da sua estrutura orgânica. Daí poder afirmar-se que a auditoria interna tem como função principal avaliar o processo de gestão (Magalhães, Amaral & Ahmad, 2009).

No que diz respeito ao controlo interno, a auditoria interna apenas intervém na respetiva avaliação, assumindo, neste âmbito, o papel de identificar potenciais falhas e desvios ao nível do SCI e ajudar a gestão através das recomendações de melhoria que venha a conceber (Magalhães *et al.*, 2009). Para os investigadores Benedek, Szenténé e Béres (2014), na realidade, controlar não é apenas uma ferramenta de auditoria, mas também uma ferramenta de gestão uma vez que permite avaliar o desempenho por via da comparação entre as previsões e as realizações.

De acordo com Martins (2015), uma vez que a auditoria interna constitui um instrumento importante de apoio à gestão e para que esta tenha uma visão mais ampla, deve ter capacidade para proceder a auditorias nos vários domínios de gestão da organização, ocupando, por isso, um lugar elevado na posição hierárquica devendo possuir uma total liberdade de atuação e independência em relação aos outros departamentos.

Segundo Martin e Morales (2001) *apud*. Ferreira (2010, p.12), a auditoria interna pode e deve contribuir para o cumprimento dos objetivos fixados pela gestão e, a um nível inferior, aos de cada área ou unidade das organizações mediante a avaliação dos controlos que contribuem para alcançar esses mesmos objetivos. Observa-se, desta forma, que a auditoria presta ajuda à gestão, com vista à possibilidade de eliminar inconvenientes ao desempenho da mesma. (Lizote, Verdinelli, & Perez, 2015).

Em termos gerais, o que se evidencia é uma nova era para a auditoria interna, justificada pela relevância que a auditoria interna ganhou nos últimos anos. A auditoria interna passou a ter um contributo muito mais pró-ativo e participativo junto da gestão acrescentando, deste modo, valor à organização.

1.5. Auditoria na Administração Local em Portugal

A existência de autarquias locais no conjunto da Administração Pública portuguesa é um imperativo constitucional. Na verdade, determina o artigo 235.º da Constituição República Portuguesa (CRP):

- 1. A organização democrática do Estado compreende a existência de autarquias locais.*
- 2. As autarquias locais são pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas.*

De acordo com Freitas do Amaral (2009, pp.480-481), as autarquias locais são pessoas coletivas públicas de população e território, correspondentes aos agregados de residentes em diversa circunscrição do território nacional, e que asseguram a prossecução dos interesses comuns resultantes da vizinhança, mediante órgãos próprios, representativos dos respetivos habitantes.

As autarquias locais configuram como sendo entidades independentes e completamente distintas do Estado, podendo, no entanto, ser fiscalizadas², controladas e/ou subsidiadas pelo mesmo. Segundo Freitas do Amaral (2009), as autarquias locais fazem parte da chamada administração autónoma do Estado, ou seja, entidades incumbidas da administração autónoma.

² Artigo 229.º da CRP.

As autarquias locais são entidades que gozam de uma autonomia administrativa e financeira. A autonomia administrativa consiste na regulamentação própria que os municípios dispõem³, já a autonomia financeira traduz-se no facto dos municípios possuírem e gerirem o próprio património e finanças⁴. Tratando da fiscalização administrativa e financeira das autarquias locais, esta tarefa, compete primeiramente ao órgão executivo⁵ das mesmas. O órgão executivo deve estabelecer e executar dispositivos permanentes de acompanhamento, avaliação e fiscalização orçamental e financeira, podendo o mesmo recorrer a serviços externos especializados através de contrato quando não dispõem, por exemplo, de um gabinete de auditoria interna.

Melhorar a gestão das entidades públicas, em toda a sua complexidade, requer o conhecimento e a aplicação de vários princípios modernos para assegurar o seu funcionamento em termos de desempenho e competitividade. Neste contexto, a auditoria interna passa a ser um pilar que sustenta a governança e, em geral, qualquer ato do órgão executivo. Assume-se como um importante instrumento na identificação de riscos, avaliando a qualidade e funcionalidade do controlo interno das entidades públicas (Nedea, 2015).

Sob a influência das mudanças introduzidas na gestão autárquica, em Portugal, os municípios têm introduzido instrumentos de gestão contabilísticos, financeiros e de controlo, associados a estruturas organizativas e de prestação de serviços. Estes instrumentos têm implicado análises críticas, identificações de lacunas de informação e necessidade de desenvolvimentos ao nível da auditoria nos municípios (Costa, 2008).

Segundo Marçal e Marques (2011), a auditoria interna é um instrumento de gestão que só muito recentemente foi introduzida na gestão pública portuguesa, sendo mais usual o recurso a entidades externas. Como se verificou anteriormente, a auditoria interna desempenha uma importante função de apoio às decisões de gestão, uma vez que o setor público tem por objetivo a maximização da economia, eficiência e eficácia.

Numa perspetiva mais voltada para o setor público, Mateus (2004) *apud*. Félix (2014, p.4), entende que a *“auditoria no setor público tem como objetivos emitir uma opinião acerca da adequação da gestão de fundos públicos e do cumprimento da legalidade. Sendo que a adequação da gestão dos fundos públicos prende-se com a utilização económica, eficaz e eficiente dos recursos, acrescentando valor à organização.”*

Como qualquer outro instrumento de controlo, para que a auditoria interna nos municípios para funcionar eficazmente deve pautar-se numa relação de confiança e de confidencialidade entre ambas

³ Artigo 242.º da CRP.

⁴ Artigo 6.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.

⁵ Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro que regulamenta as bases da contabilidade pública.

as partes envolvidas no processo. A auditoria interna constitui um meio de redução do risco na entidade e é um fator de melhoria do seu desempenho. Com efeito, a auditoria interna visa a redução das disfunções e fraudes, bem como a melhoria da qualidade da informação que serve de base às decisões da gestão. Desta forma, o fim último da auditoria na *gestão* pública é a avaliação da eficiência, da economia, da legalidade, da regularidade e eficácia das atividades e ou projetos e dos programas orçamentais e das políticas públicas desenvolvidos pelos serviços (Félix, 2014).

Barreiro (2007) *apud*. Martins (2015, p.22) afirma que *“as organizações que possuem auditoria interna podem ter um fator competitivo de grande importância, uma vez que um departamento de auditoria interna, competente e atuante, pode, atempadamente, evitar a eclosão de fraudes ou de outro tipo de comportamentos lesivos, quer morais quer materiais, antiéticos ou, simplesmente, de natureza desviante.”*.

Os órgãos públicos alcançam mais facilmente esta transparência quando têm o auxílio da auditoria, pois as suas atividades servem como um meio de identificação de que todos os procedimentos internos, políticas definidas e a própria legislação estão sendo devidamente seguidos (Alves & Reis, 2006).

No que se refere a bases legais, a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (LOPTC) refere no n.º 2 do art.º 54º que: *“A verificação externa das contas será feita com recurso aos métodos e técnicas de auditoria decididos, em cada caso, pelo Tribunal.”*. Quando o mesmo refere a *“verificação externa das contas”* o mesmo seria dizer *“auditoria”*. Com a publicação da Lei n.º 98/97, de 26 de agosto⁶, a auditoria foi consagrada como a técnica fundamental de controlo da atividade financeira pública utilizada pelo Tribunal de Contas.

O art.º 55 da LOPTC prevê a possibilidade de se realizar, a qualquer momento, auditorias de qualquer tipo ou natureza a determinados atos, procedimentos ou aspetos da gestão financeira de uma ou mais entidades sujeitas aos seus poderes de controlo financeiro do Tribunal de Contas.

Legalmente, a instituição da obrigatoriedade de verificação, por um auditor externo, das contas anuais dos municípios que preencham determinados requisitos, foi institucionalizada através da Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro - Lei das Finanças Locais⁷.

O âmbito de intervenção do revisor está consignado, por um lado, no n.º 3 do artigo 76.º da Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro, que refere que as contas dos municípios (...) são remetidas ao órgão deliberativo para apreciação juntamente com a certificação legal das contas. Por outro lado, o n.º 1 do artigo 77.º da mesma Lei, refere que os municípios (...) estão sujeitos a revisão legal de contas.

⁶ Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas n.º 98/97 de 26 de agosto

⁷ Revogada pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro.

1.6. Controlo Interno nas Autarquias locais

Na tentativa de melhorar o quadro regulamentar existente, relativamente ao controlo da “coisa pública”, nos últimos anos, as informações financeiras têm estado na agenda dos governos de diversos países. Em Portugal, isto é evidenciado pela LOPTC e pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro que estabelece o regime financeiro das autarquias locais e das entidades intermunicipais.

Em Portugal, a primeira reforma da contabilidade pública, que tinha como propósito definir novas regras e procedimentos contabilísticos para o Setor Público da Administrativo, data de 1990, com a Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública, que estabelece as bases e os regimes financeiros aplicáveis.

Segundo Serra (2016), a existência de uma “cultura de controlo” da administração financeira do Estado é algo recente, na moderna gestão pública portuguesa. Com efeito, a expressão surge no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, que institui o sistema nacional de controlo interno da administração financeira do Estado definida como um dos objetivos da criação daquele sistema e para o qual devem concorrer, de modo correlacionado, as estruturas da administração, permitindo que, nos vários níveis da administração financeira do Estado se assumam de modo generalizado, a consciência da decisiva relevância do controlo como ferramenta de melhoria da gestão. Este sistema compreende os domínios orçamental, económico, financeiro e patrimonial e visa assegurar o exercício coerente e articulado do controlo no âmbito da Administração Pública⁸.

A reforma da contabilidade pública em termos da gestão e de controlo da informação financeira produzida pelas autarquias locais, aumenta substancialmente a fiscalização exercida sobre as referidas entidades, conjugando o autocontrolo, o único imposto pela Lei de Bases da Contabilidade Pública, com o controlo efetuado por outras entidades. De acordo com Fernandes, Pereira e Blanco (2006), o sistema de auditoria e controlo da Administração Local em geral é, em Portugal, levado a cabo, para além da própria entidade, pelas seguintes entidades:

- Tribunal de Contas
- Inspeção-geral de Finanças
- Inspeção-geral de Administração do Território
- Conselho Fiscal ou Fiscal Único
- Revisor Oficial de Contas
- Órgãos de Controlo Interno (Auditoria Interna)
- Assembleias Municipais, Assembleias Gerais das Empresas Locais
- Controlo pelos Cidadãos, através do Livro de Reclamações

⁸ Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho.

Todos estes órgãos de controlo devem exercer as suas ações de forma articulada, tendo em vista assegurar o funcionamento coerente e racional do sistema nacional de controlo interno, baseado na suficiência, na complementaridade e na relevância das respetivas intervenções, conforme o art.º 5º do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho.

A instituição de normas e procedimentos de controlo interno obrigatórios só poderia prevalecer mediante a inclusão em diploma legal adequada. Atualmente essa obrigatoriedade encontra-se legislada através do diploma que institui o POCAL⁹ (Ponto 2.9), o qual é de aplicação obrigatória a todas as autarquias locais, e veio reforçar a existência de normas de controlo interno nas autarquias locais, sobretudo no que respeita a factos patrimoniais, orçamentais e de custos.

A existência da norma de controlo interno, instituída pelo POCAL é de importância vital para as organizações e para o funcionamento dos sistemas administrativos, contabilísticos e operacionais, devendo configurar a estrutura de um normativo legal (Feteira, 2013).

Para Feteira (2013), a primeira linha de controlo interno compete ao órgão executivo através do autocontrolo, ou seja, um controlo exercido pela própria entidade. Já Franco (1993), ao contrário de Feteira, apresenta os órgãos executivos como sendo um terceiro plano deste controlo, executado numa dupla perspetiva: o autocontrolo – quando efetuado dentro da própria Administração e o heterocontrolo: exterior à organização controlada, mas interno, por estar inserido numa organização mais vasta (e.g. órgãos de tutela, inspeções-gerais) (*apud*. Serra, 2016).

Conforme os autores Bernardes (2001), Carvalho, Fernandes e Teixeira (2002) citados por Nogueira e Jorge (2012, p.78-79), no que se refere ao controlo interno na Administração Local, este decompõem-se nos seguintes tipos a que fica sujeita informação financeira, a saber:

- **Controlo interno operacional:** inclui a verificação da base de apresentação das demonstrações financeiras, a forma como foram previstas e executadas as despesas e receitas municipais em termos de legalidade – regularidade financeira – e de economia, eficiência e eficácia;
- **Autocontrolo:** traduz-se em critérios de organização e funcionamento dos órgãos e serviços municipais, e nos respetivos procedimentos, circuitos contabilísticos, e pontos de controlo, com a avaliação crítica pela própria entidade que decide e executa;
- **Controlo interno político:** controlo exercido pela Assembleia Municipal sobre o órgão executivo no que se refere à gestão do município;

⁹ Alterado pela Lei n.º 162/99, de 14 de setembro, Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro, Decreto-lei n.º 84-A/2002, de 5 de abril e Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro.

- **Controlo interno contabilístico ou financeiro:** visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos ativos; a qualidade deste tipo de controlo interno pode afetar de modo significativo as demonstrações financeiras; e,
- **Auditoria interna:** tem por objetivo auxiliar os responsáveis municipais no efetivo desempenho das suas funções, através do fornecimento de análises, avaliações, recomendações, conselhos e informações; confere, deste modo, a fiabilidade ao sistema de controlo interno.

1.7. Controlo e sua influência na gestão

Uma boa gestão está associada a um bom controlo interno, mas o seu sucesso depende da atenção que as pessoas dão ao seu funcionamento. Deste modo, só será eficaz quando todas as pessoas e o seu ambiente circundante trabalharem em conjunto (Pinheiro, 2013). Segundo o presidente do Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI), Barreiro (2007) *apud.* (Pinheiro, 2013, p.17), a auditoria interna dentro da organização é bastante discreta uma vez que só se dá conta da sua existência quando surgem situações problemáticas. Barreiro (2007) defende que a função da auditoria não deverá ser só para socorrer, ou melhor, de “salvação do naufrago”. Embora não seja, o que acontece na maior parte das vezes, o ideal seria que o auditor fosse visto como um guia de modo a evitar situações limite, ajudando a organização a contornar todas as suas dificuldades, isto é, que atuasse muito mais por antecipação do que como resposta a situações menos favoráveis. Ainda de acordo com Pinheiro (2013, p.18) citando Barreiro (2007), *“as organizações que possuam auditoria interna podem ter um fator competitivo de grande importância, uma vez que um departamento de auditoria interna, competente e atuante, pode, atempadamente, evitar a eclosão de fraudes ou de outro tipo de comportamentos lesivos quer morais quer materiais, antiéticos ou, simplesmente, de natureza desviante”*.

Para Merchant (1982) *apud.* Alencar e Fonseca (2016), o controlo é um fator decisivo para o sucesso organizacional, pois após a definição das estratégias e dos planos para alcançá-las, é necessário tomar medidas para assegurar que os indivíduos executem as tarefas conforme o planeado.

A existência de trabalhos de auditoria pública em Portugal, sobretudo relacionados com a gestão municipal é diminuta. Porém, a história dos estudos das organizações está repleta de exemplos de trabalho inovadores no que se refere à auditoria, que aos poucos estão sendo testados nas configurações do setor público. Para o efeito, Fernandes *et al.*, (2006) realizou um estudo com o objetivo de analisar a auditoria do setor público autárquico em Portugal, através dos quais pretendeu analisar as várias formas como a auditoria é exercida, procurando identificar sobreposições e lacunas

resultantes da descoordenação dos vários órgãos auditores dos municípios. Os autores concluíram que o sistema de controlo autárquico em Portugal não prevê a auditoria das contas e da gestão autárquica de forma permanente e continuada e a elaboração de um parecer de auditoria prévio à apreciação das contas pela Assembleia Municipal.

Costa (2008) analisou a existência e implementação de procedimentos e outros aspetos de auditoria interna pelos municípios portugueses, bem como a importância que lhes é atribuída. Os resultados dos estudos mostram que a maioria dos municípios portugueses não possui Departamento/Serviço de auditoria interna, nem revisor oficial de contas interno, embora percecionem estes aspetos de “importância elevada” (numa escala de “Alguma Importância” a “Muito Importante”). As principais razões apontadas para o facto de não disporem destes serviços dividem-se quase igualmente entre a falta de meios técnicos, humanos e também não entenderem o serviço como necessário. Do mesmo modo o autor verificou um relacionamento direto entre a dimensão do município e a existência de serviços de auditoria interna, sendo que são os municípios de maior dimensão que tendem a dispor desse serviço.

Alves (2013) no seu trabalho intitulado “Auditoria no Sector Público: Uma Análise ao Sistema Português” desenvolveu uma investigação onde pretendeu caracterizar a auditoria no setor público em Portugal, em particular da Administração Central, através da análise da sua estrutura, dos órgãos e das respectivas normas. Os resultados obtidos mostraram que o sistema é composto por variadíssimos órgãos que atuam em diferentes níveis e em variados campos e que por isso, carece de coordenação.

Mais recente e no âmbito internacional, Peculea (2015) realizou uma investigação onde pretende avaliar o estado do sistema de auditoria pública na Roménia para a implementação de uma gestão eficiente nas entidades públicas, como parte da boa governação do setor público. Os resultados revelaram que o desenvolvimento das atividades de auditoria pública interna está no caminho certo. É muito importante que as instituições públicas reconheçam o papel da auditoria pública interna. No entanto, este processo de evolução ainda apresenta um conjunto de deficiências a colmatar.

Também em 2015, Nedea apresenta o trabalho designado de “*The Role and Prospects of the Internal Audit in Improving Management of Public Institutions*” através do qual averigua se a qualidade, o nível de conhecimentos e as habilidades da equipa da auditoria interna são suficientes para a complexidade e os requisitos exigidos nas áreas de auditoria a seguir, quando verificada uma boa gestão dos fundos públicos. A autora concluiu que a evolução da atividade de auditoria interna no setor público, nos últimos tempos, apresenta visivelmente uma tendência ascendente. No entanto, essas atividades persistem problemas de organização e operação. Neste contexto, Nedea (2015) acredita que é necessário garantir e melhorar a qualidade das atividades de auditoria, aumentar os conhecimentos dos funcionários públicos que exercem a auditoria interna, através de um sistema de certificação

profissional e melhorar a supervisão da atividade de auditoria interna. Nedeia (2015) concluiu, ainda, que através das atividades específicas da auditoria interna, a mesma deve tornar-se num instrumento para a realização de uma gestão eficiente das atividades das entidades públicas e do uso adequado de fundos públicos.

CAPÍTULO II – ESTUDO EMPÍRICO

2.1. Enquadramento metodológico

No entendimento de Provdanov e Freitas (2013), a metodologia é compreendida como uma disciplina que consiste em estudar, compreender e avaliar os vários métodos científicos disponíveis para a realização de uma investigação académica. A metodologia, num nível aplicado, examina, descreve e avalia métodos e técnicas de investigação que possibilitam a recolha e o processamento de informação, com o objetivo de resolver problemas e/ou questões de investigação.

O método científico é um instrumento para tentar conhecer a realidade, formado por um conjunto de procedimentos, através dos quais os problemas científicos são formulados e as hipóteses científicas examinadas. Assim, o método científico é uma orientação que facilita ao investigador o planeamento da sua investigação, a formulação de hipóteses, a realização de experiências e a interpretação dos resultados (Baranão, 2004).

Segundo Lukka (2010), as regras de uma investigação científica estão diretamente relacionadas com aquilo que é estudado, o tipo de questões que são colocadas, os métodos adotados e a forma como os resultados são interpretados.

Posto isto, a investigação empírica realizada neste trabalho de dissertação classifica-se como sendo de natureza aplicada, hipotético-dedutiva, exploratória e quantitativa. Aplicou-se inquéritos por questionário a todos os 278 municípios existentes no Continente. Inicialmente a investigação era de âmbito nacional, porém acontece que ao aplicar o questionário se optou por considerar apenas Portugal continental. Em futuras investigações poderá alargar-se o âmbito aos 308 municípios portugueses.

Com este trabalho procura-se fornecer conhecimentos com aplicação prática dirigidos à resolução de problemas específicos. Através de suposições verosímeis formulam-se hipóteses de investigação para expressar as dificuldades do problema, posteriormente, deduz-se consequências que serão comprovadas ou refutadas (Baranão, 2004; Provdanov & Freitas, 2013). Em concreto, este estudo visa proporcionar maior familiaridade com o problema, de modo a que a investigação possa ser concebida com uma maior compreensão e precisão, tornando-o explícito ou construindo hipóteses sobre ele (Baranão, 2004; Provdanov & Freitas, 2013). Requer o uso de recursos e técnicas de estatística, procurando traduzir em números os conhecimentos gerados ao longo da investigação (Baranão, 2004; Provdanov & Freitas, 2013).

Na investigação empírica, o questionário é fundamental para a verificação das hipóteses previamente formuladas. Para tal, recorre-se ao estabelecimento de relações entre duas ou mais variáveis construídas a partir da informação obtida em diferentes questões do questionário (Baranão, 2004).

A recolha de dados foi realizada por meio de dois questionários de resposta do tipo fechada e de autopreenchimento aplicados aos responsáveis pela auditoria interna e aos responsáveis políticos pela área financeira – órgão executivo. No questionário é incluída uma lista pré-estabelecida de respostas possíveis, de entre os quais estes têm de indicar a mais parecida à resposta que desejam dar.

Os questionários (ver Apêndice B e C) são constituídos, em média, por 20 perguntas divididos em dois subgrupos cada. O primeiro grupo de questões visa recolher informação sobre a estrutura organizacional do município. O segundo grupo de questões pretende aferir o desempenho da auditoria na gestão municipal. Apesar de dirigidos a dois grupos diferentes, os questionários, incluem, intencionalmente, questões comuns de forma a permitir uma triangulação das perguntas respondidas por cada um dos grupos inquiridos, de acordo com o objetivo do estudo.

Para algumas das questões utilizou-se um parâmetro de medida por forma a melhor analisar as respostas dadas. Assim utilizou-se a escala de *Likert* em que, em algumas das questões, se optou por respostas do tipo ‘1-Nunca’; ‘2-Poucas vezes’; ‘3-Algumas vezes’; ‘4-Muitas vezes’; e ‘5-Sempre’ e para outros casos se optou por respostas do tipo ‘1-Nenhuma’; ‘2-Muito fraca’; ‘3-Alguma’; ‘4-Intensa’; e ‘5-Muito intenso’. Havendo também respostas do tipo: Sim ou Não, pontuadas com 1 e 2, respetivamente.

Algumas das questões desenvolvidas para o estudo empírico tiveram como base a reformulação de algumas perguntas retiradas do estudo de Teixeira (2006), com a devida autorização (ver Apêndice A), sendo outras de autoria própria dos autores baseadas na revisão bibliográfica. Durante uma semana foi selecionado um grupo de indivíduos que estiveram e/ou estão ligados à gestão municipal para responderem ao questionário com vista a corrigir possíveis lacunas.

A primeira abordagem, aos municípios, foi feita através do correio eletrónico, em janeiro e 2017, dando a conhecer o que era pretendido com o estudo. Através deste *email* foi também disponibilizado um *link* de acesso aos questionários para preenchimento *online*. Passado um mês voltou-se a contactar, também por correio eletrónico, os municípios alvo do estudo visto que a adesão até à data se revelava bastante incipiente. Dois meses depois da data inicial permaneciam os problemas identificados anteriormente, pelo que se procurou estabelecer alguns contatos telefónicos no intuito de sensibilizar a participação dos inquiridos. Foram ainda feitas mais duas tentativas, quer pelo correio eletrónico quer por telefone, de modo a aumentarmos o número de respostas. No mês de maio de 2017, encerrou-se a recolha de dados, por se considerar esgotadas as tentativas possíveis de aumento do número de respostas. A Tabela 1 mostra o resumo do número de respostas obtidas por mês. No total, foram obtidas 41 para o grupo dos responsáveis pela auditoria interna e 55 respostas para o grupo dos responsáveis do órgão executivo, representado 12,59% e 19,78% do total dos inquiridos.

Das 96 respostas, só foi possível validar 90, uma vez que seis apresentavam irregularidades no seu preenchimento

Tabela 1. Resumo do número de respostas obtidas por mês.

	N.º Respostas		Total
	Responsáveis pela auditoria interna	Responsáveis do órgão executivo	
Janeiro	10	10	20
Fevereiro	13	12	25
Março	4	9	13
Abril	7	20	27
Maio	7	4	11
Recebidas	41	55	96
Inválidas	6	0	6
Válidas	35	55	90
%	12,59%	19,78%	

2.1.1. Objetivos

Com base na revisão de literatura efetuada, este estudo tem como objetivo avaliar o impacto da auditoria interna na gestão dos municípios de portugueses, designadamente no que respeita ao processo de tomada de decisão, através da perceção dos responsáveis políticos do órgão executivo e responsáveis pela auditoria interna.

Para dar cumprimento ao objetivo geral definido, formularam-se as seguintes questões de investigação:

1. Qual o grau de importância da auditoria interna?
2. Quais os principais benefícios com a criação do departamento/seção/gabinete de auditoria interna?
3. A qualidade dos serviços de auditoria interna é adequada às necessidades do município?
4. O desempenho dos serviços de auditoria interna é eficiente para o município?
5. O desempenho municipal, as informações e recomendações fornecidas pela auditoria interna à gestão estão relacionados?
6. O desempenho do município pode ser influenciado pelo acompanhamento das ações corretivas implementadas pela auditoria interna?
7. A opinião dos responsáveis do órgão executivo e dos responsáveis pela auditoria interna divergem quanto ao entendimento do impacto da auditoria na gestão municipal?

2.1.2. Hipóteses de Investigação

A hipótese de investigação é um enunciado formal das relações previstas entre duas ou mais variáveis, ou seja, que estas declaram a relação esperada entre as variáveis independentes e dependentes (Pinheiro, 2013).

Para o efeito, e no caso do presente estudo, formularam-se as seguintes hipóteses de investigação (HI):

HI₁ – O número de responsáveis pela auditoria interna existentes no município está associado com o processo de tomada de decisão.

HI₂ – A solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna está associada com o processo de tomada de decisão.

HI₃ – A sujeição da atividade de auditoria interna a avaliação está associada com o processo de tomada de decisão.

HI₄ – O grau de liberdade e de independência da ação concedido à atividade de auditoria interna está associado com o processo de tomada de decisão.

HI₅ – O grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos está associado com o processo de tomada de decisão.

2.2. Análise dos resultados

2.2.1. Análise descritiva

Em traços gerais, o principal objetivo da análise estatística consiste em determinar um conjunto de indicadores estatísticos que visam organizar, resumir os dados e descrever os atributos mais proeminentes dos dados. As ferramentas utilizadas para isso são os gráficos de frequência, tabelas, cálculo de medidas de tendência central como a média, por exemplo, bem como o cálculo de medidas de variação/dispersão como o desvio padrão.

Do mesmo modo que a média, também, o desvio padrão é uma medida pouco resistente, pois é influenciado por valores ou muito grandes ou muito pequenos. Assim, se a distribuição dos dados for bastante enviesada, não é conveniente utilizar a média como medida de localização, nem o desvio padrão como medida de variabilidade.

Estas medidas só dão informação útil, respetivamente, sobre a localização do centro da distribuição dos dados e sobre a variabilidade, se as distribuições dos dados forem aproximadamente simétricas, daí a necessidade de reforçar a análise do estudo com recurso à estatística inferencial após a análise descritiva (frequência, percentagens, média e desvio padrão)¹⁰.

Os dados inicialmente analisados respeitam à identificação dos municípios objeto de estudo. No que se refere aos distritos onde se localizam os municípios respondentes, os resultados apontam para uma maior concentração de respostas para os distritos de Lisboa e Porto, com um total de cinco respostas cada (12,5%). No que respeita ao grupo de inquiridos responsáveis pela auditoria interna, nos distritos de Castelo Branco, Viana do Castelo, Vila Real e Viseu não foram obtidas quaisquer respostas ao questionário. Já para os responsáveis pelo órgão executivo obtiveram-se oito e sete respostas nos distritos de Portalegre e Lisboa, respetivamente, sendo estes os distritos que mais colaboraram no estudo.

Organizando os partidos de acordo com o espectro político (ideologia partidária) identifica-se que 45,7% (n=16) dos responsáveis pela auditoria interna adotam uma política de Direita; 42,9% (n=15) pertencem a uma política de Esquerda; 11,4% (n=4) são Independentes. No que se refere aos responsáveis pelo órgão executivo 60% (n=33) adotam uma ideologia de Esquerda; 36,4% (n=20) assumem uma ideologia de Direita; e, apenas 3,6% (n=2) são Independentes.

Em relação ao número de responsáveis pela auditoria interna, 54,3% (n=19) integram municípios que apresentam mais de 500 funcionários, já os respondentes dos responsáveis políticos do órgão executivo, embora se registre uma maior participação dos municípios com mais de 500 funcionários (com uma margem percentual de 25,5%; n=14), revelam ter uma participação quase que na mesma proporção, tendo evidenciado 21,8% (n=12) para os municípios com '301 a 400' funcionários e 20% (n=11) para os municípios constituídos por '101 a 200' e '201 a 300', em igual percentagem.

No que diz respeito, aos responsáveis pela auditoria interna, a dimensão dos municípios respondentes, que é medida em função de número de habitantes¹¹, verifica-se que a maioria (65,7%; n=23) é de média dimensão. Os municípios de grande dimensão constituem 22,9% (n=8) das respostas obtidas. Em número mais reduzido encontram-se os municípios de pequena dimensão, representando 11,4% (n=4) da amostra. Para os respondentes do órgão executivo mantém-se os municípios, com média dimensão, com participação mais elevada (56,4%; n=31), porém a segunda posição neste grupo passa a ser ocupado pelos municípios de pequena dimensão, representando em 36,4% (n=20) da amostra. Os respondentes do órgão executivo dos municípios de grande dimensão representam 7,3% (n=4) da amostra.

¹⁰ http://www.alea.pt/html/nocoos/html/cap5_3_4.html

¹¹ O critério utilizado para classificação dos municípios portugueses, de acordo com Carvalho, Fernandes, Camões, & Jorge, (2014, p.21) foi o número de habitantes, tomando o seguinte critério: municípios pequenos – com população menor ou igual a

Em relação ao valor do Orçamento dos municípios que compõem a amostra, no caso dos responsáveis pela auditoria interna, verificou-se que o maior número de respostas se centra nos municípios que apresentam um Orçamento com valores entre 21 e 50 milhões de euros, com 42,9% (n=15), seguem-se os municípios com um Orçamento com menos de 20 milhões de euros, representando 25,75% (n=9) da amostra. Os que afirmam ter um valor do Orçamento situado entre 51 e 100 milhões de euros representam 17,1% (n=6) dos inquiridos. 14,3% (n=5) inquiridos afirmam possuir um Orçamento com mais de 101 milhões de euros. No que se refere aos responsáveis do órgão executivo, os dados apontam para uma maior participação dos municípios com um Orçamento com menos de 20 milhões de euros (45,5%; n=25), seguindo-se, com uma percentagem de 41,8% (n=23) os municípios que possuem um Orçamento com valores entre 21 e 50 milhões de euros. 9,1% (n=5) e 3,6% (n=2) dos respondentes revelam pertencer a municípios que possuem um Orçamento situado entre 51 e 100 milhões de euros e mais de 101 milhões de euros, respetivamente.

Como revelam os dados obtidos, não foi possível obter a participação de todos os partidos com responsabilidade autárquica, excluindo-se o Bloco de Esquerda. Obtiveram-se respostas do CDS-PP¹², Grupos Independentes, PCP¹³, PPD/PSD¹⁴ e PS¹⁵. Do grupo dos responsáveis pela auditoria interna, 42,9% (n=15) da amostra é composta maioritariamente por municípios de base política do PPD/PSD. Os respondentes com base política do PS representam 31,4% (n=11), afigurando-se o segundo maior respondente. Com a mesma percentagem de respostas, surge os Grupos Independentes e o PCP com 11,4% (n=4), respetivamente. O CDS-PP é, entre as respostas obtidas, o partido com menor representação na amostra (2,9%; n=1). Do lado dos responsáveis do órgão executivo verificou-se uma maior participação dos eleitos pelo PS representado um total de 54,5% (n=30) e do PPD/PSD com 34,5% (n=19). Os restantes partidos que participaram no inquérito registam uma taxa de participação abaixo dos 6%: o PCP atingiu 5,5% (n=3); Grupos Independentes 3,6% (n=2); e, por último, o CDS-PP com 1,8% (n=1).

Na Tabela 2 apresenta-se um resumo da análise descritiva analisada anteriormente respeitante ao primeiro grupo de questões do questionário. Através da análise à Tabela, conclui-se que as respostas dos responsáveis do órgão executivo apresentam uma menor dispersão dos dados quando comparadas às respostas do grupo dos responsáveis pela auditoria interna se se tiver em consideração a média e o desvio padrão apresentados pelos dois grupos (3,91;1,86 / 3,58;1,65, respetivamente).

20 000 habitantes; municípios médios – com população maior que 20 000 habitantes e menor ou igual a 100 000 habitantes; e municípios grandes – com população maior que 100 000 habitantes.

¹² CDS-PP – Centro Democrático Social - Partido Popular.

¹³ PCP – Partido Comunista Português.

¹⁴ PPD/PSD – Partido Popular Democrático/Partido Social Democrata.

¹⁵ PS – Partido Socialista.

Tabela 2. Análise descritiva das questões sobre a identificação da autarquia.

	Responsáveis pela auditoria interna			Responsáveis do órgão executivo		
	n	Média	Desvio Padrão	n	Média	Desvio Padrão
Espectro Político	35	1,69	0,676	55	1,44	0,570
Distrito	35	9,06	4,385	55	9,93	4,505
N.º de funcionários	35	5,57	1,737	55	4,80	1,649
Dimensão do município	35	2,11	0,583	55	1,71	0,599
Total do orçamento (2016)	35	2,20	0,994	55	1,71	0,786
Partido político do Presidente da CM	35	2,86	2,756	55	1,87	1,775
Média Total		3,91	1,86		3,58	1,65

Continuamente far-se-á a análise e representação gráfica dos dados referentes ao segundo grupo de questões. A análise será feita em dois grupos distintos onde, primeiramente, analisar-se-ão as respostas às perguntas individuais de cada grupo e de seguida as respostas às perguntas idênticas de forma a fazer um cruzamento dos resultados obtidos.

Análise às respostas ao questionário do grupo dos responsáveis pela auditoria interna

Dos 35 responsáveis pela auditoria interna respondentes afirmam que, dos colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna nos municípios, 45,7% exerce a sua atividade num município com apenas uma pessoa com formação em auditoria interna (Tabela 3). 8,6% dos municípios afirmam possuir cinco Auditores Internos com formação na área e 2,9% afirma possuir mais de cinco colaboradores formados em auditoria interna. 20% dos responsáveis pela auditoria interna da amostra não possuem formação em auditoria interna.

Tabela 3. Número de colaboradores com formação em auditoria interna

Número de colaboradores com formação na área de auditoria	n	%
0	7	20,0%
1	16	45,7%
2	6	17,1%
3	1	2,9%
4	1	2,9%
5	3	8,6%
+5	1	2,9%
Total	35	100,0%

O gráfico 1 evidencia a adequação dos recursos materiais colocados à disposição para o exercício das atividades de auditoria interna. Conforme o gráfico 1, 60% (n=21) dos responsáveis pela função de auditoria interna acreditam que são adequados ao desempenho da sua função, enquanto que 40% (n=14) afirma serem inadequados para o exercício da função. A média global de aproximadamente 1,40 indica claramente o sentido positivo das respostas dadas pelos inquiridos a esta questão. O desvio padrão médio de 0,497, indica que os respondentes atribuíram a mesma importância à questão e houve uniformidade nas respostas dadas.

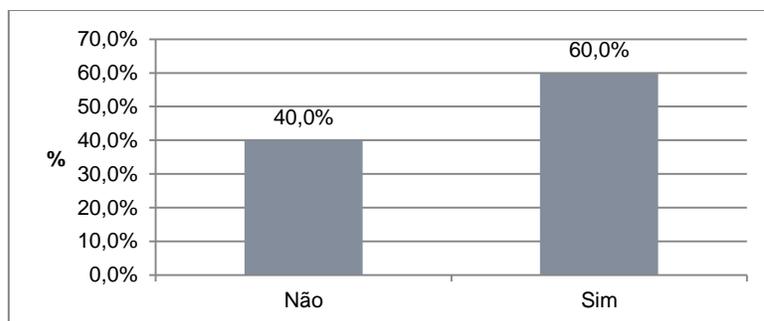


Gráfico 1. Adequação dos recursos materiais.

Na tentativa de saber qual o envolvimento do órgão executivo na atividade de auditoria interna os inquiridos foram inquiridos se o órgão executivo coopera no desenvolvimento dos trabalhos da atividade de auditoria interna. Os resultados constantes na tabela 4, mostram que 40% (n=14), dos responsáveis pela auditoria interna, afirmam que o órgão executivo coopera 'algumas vezes'; 28,6% (n=10) afirma que a cooperação acontece 'muitas vezes', enquanto que 14,3% (n=5) dos inquiridos admite que essa cooperação acontece 'sempre' ou 'poucas vezes'. 2,9% (n=1) afirma 'nunca' ter tido nenhuma cooperação por parte dos responsáveis do órgão executivo. A média das respostas obtidas é de 3,37, reafirmando, assim, a opção de resposta que obteve maior percentagem. Relativamente ao desvio padrão, os dados apontam para 1,003 apresentando um desvio de discordância entre as respostas bastante reduzido.

Tabela 4. Cooperação do órgão executivo no desenvolvimento dos trabalhos da atividade de auditoria interna.

	n	%
Nunca	1	2,9%
Poucas vezes	5	14,3%
Algumas vezes	14	40,0%
Muitas vezes	10	28,6%
Sempre	5	14,3%
Total	35	100%
Média		3,37
Desvio Padrão		1,003

O gráfico 2 ilustra os dados que indicam se os responsáveis pela auditoria interna, durante o exercício das suas atividades de auditoria, sentiram restrições/limitações sobre o alcance dos seus trabalhos. 77,1% (n=27) dos responsáveis pela auditoria interna afirma 'nunca' terem sido restringidos ou limitados na execução do seu trabalho. Apenas 2,9% (n=1) desses responsáveis afirma ter 'muitas vezes' sido restringido e limitado na elaboração do seu trabalho. A média obtida foi de 1,37 permitindo refletir um sentimento positivo. O valor do desvio padrão apresenta um valor de 0,77, o que mostra que a questão originou a mesma resposta por parte dos inquiridos, ou seja, revelaram uma homogeneidade nas respostas.

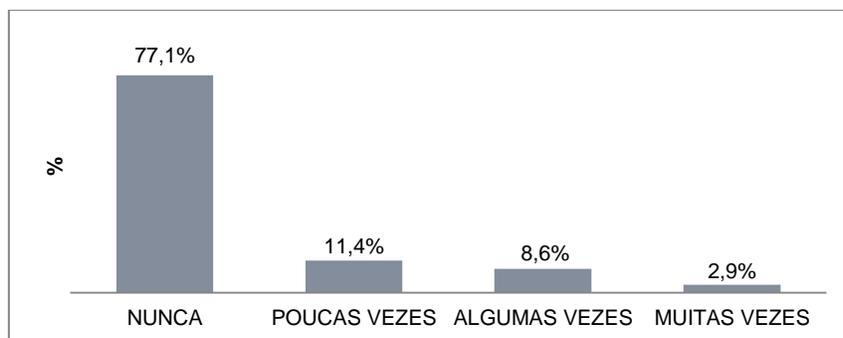


Gráfico 2. Restrição ou limitação do alcance da auditoria por parte do órgão executivo.

O gráfico 3 evidencia a existência de coordenação entre os trabalhos de auditoria interna e auditoria externa. 28,6% (n=10) dos responsáveis pela auditoria interna afirma que 'algumas vezes' existe coordenação entre a auditoria interna e a auditoria externa. Por sua vez, 22,9% (n=8) dos responsáveis pela auditoria interna admite 'nunca' ter existido coordenação. 17,1% (n=6) e 11,4% (n=4) afirma que 'muitas vezes' ou 'sempre' tem existido coordenação entre estas duas equipas de trabalho. Os dados apontam para uma média de 2,74 enquanto que desvio padrão ronda 1,314. A média vem corroborar com a ilustração gráfica, ou seja, de que a coordenação entre ambos acontece em maior percentagem em 'algumas vezes' e o desvio padrão mostra a existência de uma concordância entre os respondentes, uma vez que o afastamento do valor padrão é de 0.314.

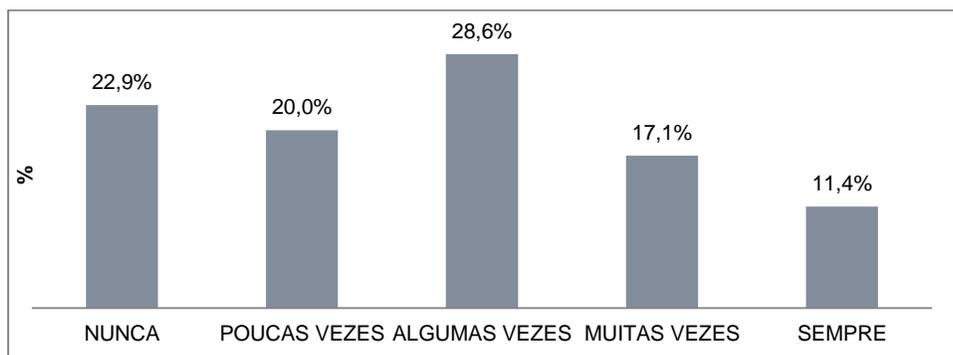


Gráfico 3. Coordenação entre os trabalhos de auditoria interna e auditoria externa.

O gráfico seguinte revela a intensidade do impacto da estratégia de gestão sob a preparação do plano de auditoria interna e sob a definição do universo de auditoria. Conforme se pode observar, 51,4% (n=18) dos responsáveis pela auditoria interna considera que há 'algum' impacto da estratégia de gestão sob a preparação do plano de auditoria interna e sob a definição do universo de auditoria. 22,9% (n=8) afirma existir um 'intenso' impacto e 20% (n=7) admite a existência de um impacto 'muito fraco'. 5,7% (n=2) da amostra considera não haver 'nenhum' impacto. De realçar que não foi registada nenhuma resposta que apontasse para um impacto 'muito intenso'. A média das respostas obtidas é de 2,91, traduzindo numa ampla concordância entre os respondentes acerca da intensidade do impacto que a estratégia de gestão tem sob a preparação do plano de auditoria interna. O valor da média é confirmado pelo resultado do desvio padrão médio que foi de 0,818.

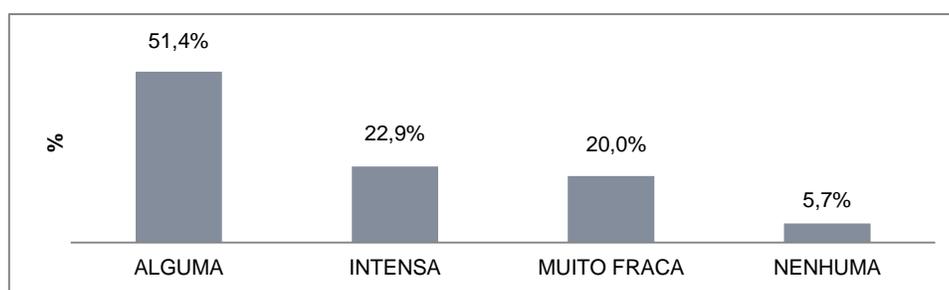


Gráfico 4. Intensidade do impacto da estratégia de gestão sob a preparação do plano e sob a definição do universo de auditoria.

A Tabela 5 revela a percepção dos responsáveis pela auditoria interna quanto a construtividade, exequibilidade e o contributo que as recomendações da auditoria interna tem na geração de valor relativamente à gestão no geral, áreas operacionais, processos internos, bem como em outras áreas. Os dados revelam que relativamente à 'Gestão no geral', 94,3% (n=33) dos responsáveis pela auditoria interna admite que as recomendações emitidas pela auditoria interna são construtivas, exequíveis e contributivas para a geração de valor; enquanto que 5,7% (n=2) é de opinião contrária. No que se refere às 'Áreas Operacionais', 85,7% (n=30) dos responsáveis pela auditoria interna diz que a auditoria interna tem acrescentado valor nessa área e 14,3% (n=5) dos respondentes não tem a mesma percepção. Para os 'Processos Internos', 94,3% (n=33) da amostra acredita que há um acréscimo de valor nesta área sendo que 5,7% (n=3) diz que 'Não'.

Quando questionados se a auditoria interna havia contribuído para um acréscimo de valor em outras áreas e/ou funções, 68,6% (n=24) dos responsáveis pela auditoria interna responderam que 'Sim'. 31,4 (n=11) responderam que 'Não'.

Ainda a propósito da questão colocada, obteve-se um valor de média de 1,14 (à gestão no geral, áreas operacionais, processos internos e outras áreas), conforme se pode ver na Tabela 5. De entre todas as opções, a única que se situa acima da média é 'outros' não havendo dessa forma uma concordância generalizada entre os respondentes. Assegurando a assertividade da média calculou-se o desvio padrão médio que rondou os 0,325.

Tabela 5. Recomendações contribuem para geração de valor.

	NÃO		SIM		Total
	n	%	n	%	
Gestão no geral	2	5,7%	33	94,3%	35
Áreas operacionais	5	14,3%	30	85,7%	35
Processos Internos	2	5,7%	33	94,3%	35
Outros	11	31,4%	24	68,6%	35
Média Total					

Análise às respostas ao questionário do grupo dos responsáveis do órgão executivo

Em 55 respostas obtidas por parte dos responsáveis do órgão executivo, 60% (n=33) dos responsáveis pelo órgão executivo exerce as suas funções num município que não possui um gabinete de auditoria interna. 40% (n=22) dos responsáveis pelo órgão executivo admite a existência do gabinete de auditoria interna na estrutura organizacional do município a que pertence. Se repararmos nos valores da média (1,60) e do desvio padrão (0,494), facilmente é perceptível que a maioria dos responsáveis do órgão executivo exerce de facto as suas funções num município que não possui um gabinete de auditoria interna visto que ambos os valores se encontram bastante distanciados das médias padrão, ou seja, um (1).

Os responsáveis pelo órgão executivo (n=33) que responderam 'Não' à existência da atividade de auditoria interna na estrutura organizacional do município tinham que responder somente a mais duas perguntas: se no município existe um plano para a implementação da atividade de auditoria interna e sobre quais foram e/ou são as razões da não existência da atividade de auditoria interna.

No que respeita à primeira questão, isto é, se existe um plano para a implementação da atividade de auditoria interna conforme se observa na Tabela 6, 30,3% (n=10) dos responsáveis pelo órgão executivo admite existir um plano para a sua implementação e 69,7% (n=23) afirma que não. Fazendo uma leitura dos resultados através da média e do desvio padrão, a conclusão é literalmente a mesma. Ou seja, a média de 1,70 justifica por si só os 69,7% de 'Não' registados e os 0,467 do desvio padrão traduz, precisamente, a dispersão verificada entre as opções de respostas existentes ('Sim' ou 'Não').

Tabela 6. Existência de atividade de auditoria interna e plano de implementação de auditoria interna.

	NÃO		SIM		Total
	n	%	n	%	
Comtempla a atividade de auditoria interna	33	60,0%	22	40,0%	55
Plano de implementação	23	69,7%	10	30,3%	33

Quanto à segunda questão, pretendeu-se conhecer as justificações apontadas pelo grupo dos responsáveis do órgão executivo, para a não existência da atividade de auditoria interna na estrutura organizacional do município, para isso foram pré-estabelecidas três possíveis opções de resposta, de escolha múltipla. Dos 33 responsáveis do órgão executivo, que afirmam não possuir um gabinete de auditoria interna na estrutura organizacional do município, 78,8% (n=26) aponta como razão principal a 'Falta de meios humanos com formação adequada', 42,4% (n=14) alega 'Falta de meios técnicos' e 21,2% (n=7) diz que 'não se entende como necessário' (Gráfico 5).

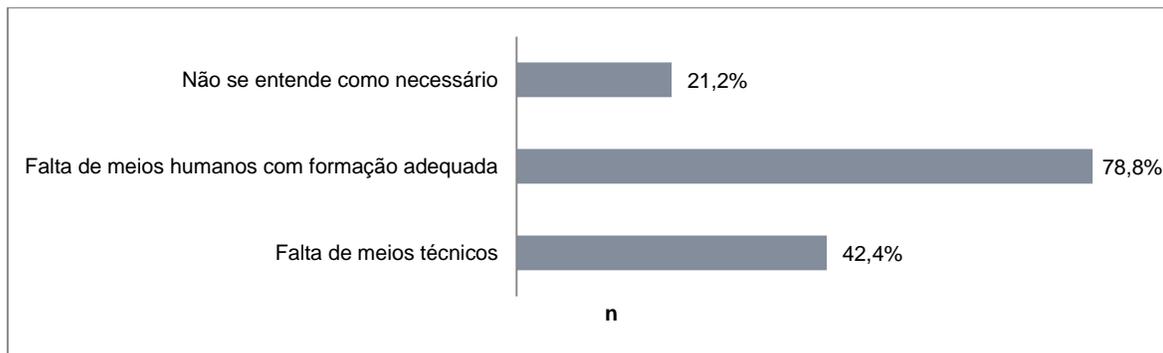


Gráfico 5. Razões para a não existência da atividade de auditoria interna na estrutura organizacional do município.

As restantes perguntas que se seguiram destinavam-se aos responsáveis do órgão executivo que responderam de forma positiva se a estrutura organizacional do seu município contemplava a atividade de auditoria interna.

Relativamente à participação dos responsáveis do órgão executivo na aprovação e acompanhamento do Plano anual de auditoria interna, dos 22 responsáveis do órgão executivo que afirmam possuir um gabinete de auditoria interna na estrutura organizacional municipal a que pertencem, 36,4% (n=8) afirma não haver participação na aprovação e acompanhamento do Plano anual de auditoria interna. 59,1% (n=13) dos responsáveis do órgão executivo admite ter participado na aprovação e acompanhamento do Plano anual de auditoria interna. 4,5% (n=1) dos responsáveis do órgão executivo não respondeu. Registou-se uma média de 1,38 a confirmar esse sentimento. O valor de 0,498 do desvio padrão permite concluir que a maioria dos inquiridos deu a mesma importância à questão e respondeu da mesma forma (Tabela 7).

Ainda sobre a Tabela 7, no que se refere à identificação dos pontos fortes e fracos das operações do município por parte da atividade de auditoria interna, 18,2% (n=4) dos responsáveis do órgão executivo respondeu que esta não consegue identificar os pontos fortes e fracos das operações do município e 77,3% (n=17) diz identificar, perfeitamente, os pontos fortes e fracos das operações. 4,5% (n=1) representa a não resposta. Conforme os dados apresentados na tabela seguinte, a obtenção da média de 1,19 indica que a maioria dos responsáveis tem o mesmo entendimento acerca da contribuição que a auditoria interna tem na identificação dos pontos fortes e fracos do município. O desvio padrão de 0,402 corrobora o valor médio calculado anteriormente.

Tabela 7. Participação na aprovação e acompanhamento do plano de auditoria interna e identificação dos pontos fortes e fracos das operações do município.

	NÃO		SIM		Omissos		Total
	n	%	n	%	n	%	
Órgão executivo participou na aprovação e acompanhamento do Plano anual de AI	8	36,4%	13	59,1%	1	4,5%	22
AI identifica os pontos fortes e fracos das operações do município	4	18,2%	17	77,3%	1	4,5%	22

Conforme se pode verificar no gráfico 6, questionou-se os responsáveis do órgão executivo há quanto tempo o município dispõe de um departamento/seção/gabinete de auditoria interna. As respostas apontam que 50% (n=11) dos responsáveis do órgão executivo afirma que a equipa de auditoria interna está ao serviço do município há dois e cinco anos. 27,3% (n=6) afirma ter a equipa de auditoria interna há um ano. Somente 4,5% (n=1) afirma possuir a equipa há mais de oito anos. De salientar que 9,1% (n=2) dos respondentes não responderam. A média obtida foi de 1,90, o que confirma as opiniões reveladas, ou seja, uma maior predominância para 'dois e cinco anos'. Testando a variabilidade das respostas obteve-se um desvio padrão de 0,788, o que indica uma maior concentração de resposta em torno de uma das opções de respostas.

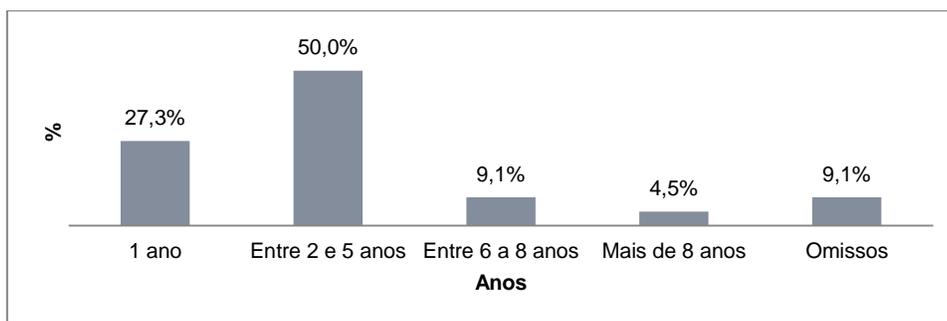


Gráfico 6. Número de anos que o município dispõe de departamento/seção/gabinete de auditoria interna.

Questionados os responsáveis do órgão executivo relativamente se a atividade de auditoria interna contribuía para aumentar a responsabilidade social dos municípios (Tabela 8), 27,3% (n=6) desses responsáveis afirma que isso acontece 'muitas vezes'. 18,2% (n=4) dos responsáveis do órgão executivo admite que 'nunca' ou 'algumas vezes' a atividade de auditoria interna contribuiu para aumentar a responsabilidade social dos municípios. 13,6% (n=3) admite que 'sempre' ou 'poucas vezes' a atividade de auditoria interna contribuiu para aumentar a responsabilidade social dos municípios. A média obtida é de 3,05 afirmando assim a tendência das respostas dadas pelos responsáveis do órgão executivo, aspeto reforçado com a obtenção do desvio padrão médio de 1,395.

Ainda na Tabela 8, no sentido de se saber se a atividade de auditoria interna funciona como mecanismo facilitador da gestão de risco foi colocada a mesma questão aos responsáveis do órgão executivo. 27,3% (n=6) dos respondentes mostra que a atividade de auditoria interna funciona 'muitas vezes' como mecanismo facilitador da gestão de risco. 'Nunca' e 'Algumas vezes' representam 18,2% (n=4), respetivamente. 13,6% (n=3) foram os responsáveis do órgão executivo que optou por respostas do tipo 'poucas vezes' e 'sempre'. O valor obtido da média e do desvio padrão foi de 3,45 e 1,317, respetivamente.

Para ambas as perguntas as 'não respostas' rondaram os 9,1% (n=2).

Tabela 8. Contribuição da auditoria interna na responsabilidade social/Auditoria interna como mecanismo facilitador de gestão de risco.

	A atividade de auditoria interna contribui para aumentar a responsabilidade social do município?		A atividade de auditoria interna funciona como mecanismo facilitador da gestão de risco?	
	n	%	n	%
Nunca	4	18,2%	2	9,1%
Poucas vezes	3	13,6%	3	13,6%
Algumas vezes	4	18,2%	4	18,2%
Muitas vezes	6	27,3%	6	27,3%
Sempre	3	13,6%	5	22,7%
Omissos	2	9,1%	2	9,1%
Total	22	100%	22	100%
Média	3,05		3,45	
Desvio Padrão	1,395		1,317	

O gráfico 7 ilustra as respostas dadas quando questionados os responsáveis do órgão executivo acerca da subordinação hierárquica da atividade de auditoria interna na estrutura orgânica dos seus municípios. Os dados mostram que 50% (n=11) dos gabinetes de auditoria interna responde, diretamente, perante o 'Presidente da Câmara Municipal'. 18,2% (n=4) responde, diretamente, ao 'Departamento Financeiro' e 18,2% (n=4) a 'Outros' responsáveis que não sejam as anteriores opções. Apenas 9,1% (n=2) responde diretamente ao 'Órgão executivo'. Os resultados situam a média nos 4 pontos, reafirmando assim a superioridade numérica da opção 'Presidente da Câmara Municipal'. O valor do desvio padrão (1,304) fornece também indicações claras de que a maioria dos inqueridos respondeu em uniformidade.

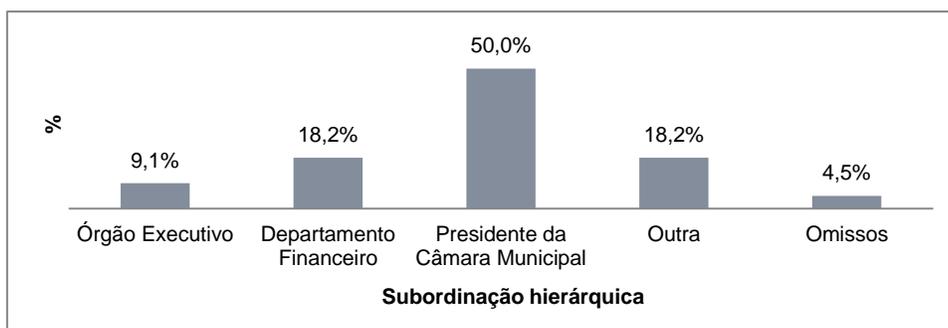


Gráfico 7. Subordinação hierárquica da atividade de auditoria interna municipal.

Sobre a competência de análise do relatório emitido pela atividade de auditoria interna, foi estabelecido um conjunto de respostas previamente definidas, de escolha múltipla. Dos inquiridos, 14 afirmam que a análise do relatório emitido pela atividade de auditoria interna é da responsabilidade do 'Presidente da Câmara Municipal', sete apontam o 'Órgão Executivo' como responsável pela análise do relatório (Tabela 9). Cinco respondentes afirmam ser da responsabilidade do 'Departamento Financeiro' a análise do relatório emitido pela atividade de auditoria interna. Apenas um respondente admite que é da 'Assembleia Municipal' essa responsabilidade e apenas um respondente alega que é da responsabilidade do 'Auditor Externo' (Tabela 9). Relativamente às competências de análise do relatório de auditoria interna elencadas, o grupo no seu todo obteve uma média de concordância de 1,74 e um desvio padrão médio de 0,33 o que indica que relativamente a esta questão houve uma enorme dispersão quanto às opiniões chegando a registar médias e desvios padrão bem acima da média (Tabela 9).

Tabela 9. Competência de análise do relatório de auditoria interna.

	n	%	Média	Desvio Padrão
Comissão de Auditoria	0	0,0%	2,00	0,00
Assembleia Municipal	1	3,1%	1,94	0,24
Presidente da Câmara Municipal	14	43,8%	1,22	0,43
Órgão Executivo	7	21,9%	1,53	0,52
Departamento Financeiro	5	15,6%	1,72	0,46
Auditor Externo	1	3,1%	1,94	0,24
Outro	4	2,5%	1,79	0,42
Média Total	32	100%	1,74	0,33

A Tabela 10 evidencia as percepções que os responsáveis do órgão executivo têm acerca das expectativas depositadas na auditoria interna no município. Nesse sentido 50% (n=11) desses responsáveis afirma que esta 'atende razoavelmente' às expectativas dos municípios. 31,8% (n=7) dos responsáveis admite que a atividade de auditoria interna 'atende satisfatoriamente' às expectativas, enquanto 9,1% (n=2) diz 'não atender' às expectativas do município. 9,1% (n=2) não respondeu à pergunta (Tabela 10). Os dados apresentam uma média de 2,25 reafirmando assim que o ponto de equilíbrio é dado pela opção 'atendem razoavelmente'. Relativamente ao desvio padrão (0,639) os dados apontam para um grau de oscilação considerável em relação a média.

Tabela 10. A auditoria interna atende às expectativas do município.

	n	%
Atendem razoavelmente	11	50,0%
Atendem satisfatoriamente	7	31,8%
Não atendem	2	9,1%
Omissos	2	9,1%
Total	22	100%
Média	2,25	
Desvio Padrão	0,639	

Análise às respostas ao questionário dos grupos: Responsáveis pela auditoria interna *versus* Responsáveis do órgão executivo

As análises que se seguem representam o conjunto de questões que foi colocado aos dois grupos de inquiridos com o intuito de fazer uma triangulação entre as respostas dadas entre ambos os grupos. Em concreto, pretende-se perceber até que ponto as opiniões coincidem ou divergem dentro dos próprios grupos ou de um grupo para outro.

A Tabela 11 evidencia as razões que levaram à criação de um gabinete de auditoria interna no município. Da análise à tabela, verifica-se que, para os responsáveis pela auditoria interna, o que mais motivou a criação do gabinete de auditoria interna foi a intensão de ‘promover a melhoria dos processos e das operações’ (n=23), ‘prevenir erros e omissões’ (n=22) e ‘contribuir para melhorar a eficiência da gestão’ (n=20).

Já o grupo dos responsáveis do órgão executivo alegam ‘outra’ (n=21), mas não especificam em que consiste esta ‘outra’. 14 dos responsáveis do órgão executivo apontam como uma das razões a intensão de ‘prevenir erros e omissões’, ‘promover a melhoria dos processos e das operações’ e ‘contribuir para melhorar a eficiência da gestão’ (Tabela 11).

Os valores obtidos relativamente à média e ao desvio padrão (média: 1,59 – responsáveis pela auditoria interna e 1,54 – responsáveis do órgão executivo; desvio padrão: 0,43 – responsáveis pela auditoria interna e 0,41 – responsáveis do órgão executivo) mostram a existência de consensos registados entre os pares e entre os grupos. Relativamente aos responsáveis pela auditoria interna se observarmos não se verificou um grande consenso quanto a ‘imposição legal’, ‘assegurar a confiança dos registos e documentos contabilísticos’ e ‘outros’, registando assim um valor acima da média. Já para os responsáveis do órgão executivo, a falta de consenso verificou nas opções ‘imposição legal’ e ‘outros’. Quando observado a nível de grupo fica evidente que há uma concordância entre ambos visto a proximidade dos valores da média e do desvio padrão (Tabela 11).

Tabela 11. Razões da criação do gabinete de auditoria interna.

	Responsáveis pela auditoria interna			Responsáveis do órgão executivo		
	n	Média	Desvio Padrão	n	Média	Desvio Padrão
Otimizar a gestão dos recursos públicos	16	1,54	0,505	11	1,48	0,512
Prevenir erros e omissões	22	1,37	0,490	14	1,33	0,483
Imposição legal	7	1,80	0,406	4	1,81	0,402
Assegurar a confiança dos registos e documentos contabilísticos	12	1,66	0,482	10	1,52	0,512
Promover a melhoria dos processos e das operações	23	1,34	0,482	14	1,33	0,483
Contribuir para melhorar a eficiência da gestão	20	1,43	0,502	14	1,33	0,483
Outra	1	1,97	0,169	21	2	0,000
Média Total		1,59	0,43		1,54	0,41

O gráfico 8 ilustra o número de colaboradores afetos à atividade de auditoria interna em cada um dos municípios que responderam ao questionário. A maior parte dos municípios com auditoria interna, afirma que os gabinetes de auditoria interna são constituídos 'entre dois a cinco' colaboradores.

62,9% (n=22) dos responsáveis pela auditoria interna afirma ter 'entre dois a cinco' colaboradores; 34,3% (n=12) desses respondentes aponta para 'apenas um' colaborador e 2,9% (n=1) refere ter 'mais de cinco' colaboradores (Gráfico 8). Os dados indicam uma média de 1,69 e um desvio padrão médio de 0,530, reafirmando assim a veracidade dos dados.

No lado do grupo dos responsáveis do órgão executivo, 68,2% (n=15) dos respondentes afirma que os gabinetes de auditoria interna são constituídos com 'entre dois a cinco' colaboradores e 22,7% (n=5) dos respondentes refere ter 'apenas um' colaborador. Neste grupo de respondentes registaram-se duas não respostas conforme ilustra o gráfico seguinte. A média é de 1,75 e o desvio padrão médio é, aproximadamente, de 0,444, indicando que os inquiridos responderam quase todos da mesma forma.

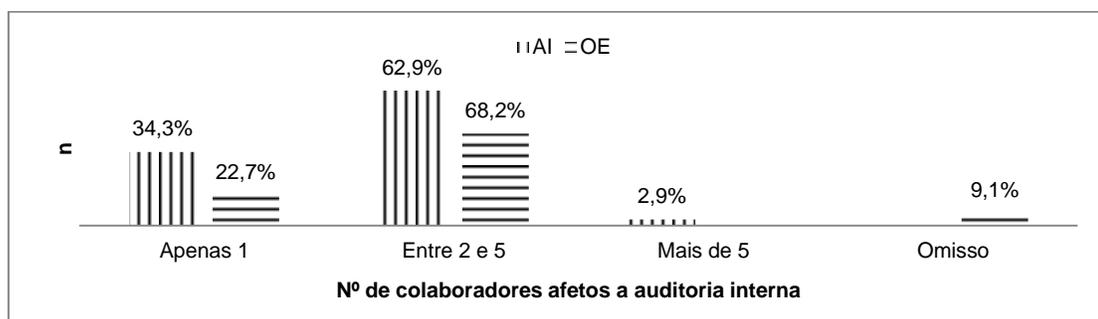


Gráfico 8. Número de colaboradores afetos a atividade de auditoria interna.

A Tabela 12 tem como propósito revelar há quanto tempo o município dispõe de um departamento/seção/gabinete de auditoria interna. Conforme mostra a tabela seguinte, 42,9% dos responsáveis pela auditoria interna alega que a estrutura do município a que pertencem já possui um gabinete de auditoria interna 'entre dois a cinco anos'; 22,9% afirma ter a 'mais de oito anos'. Também 8% afirma que o município já possui um gabinete de auditoria interna há 'apenas um ano' e 17,1% dos respondentes referem que têm o gabinete de auditoria interna 'entre seis a oito anos'. As respostas dos responsáveis do órgão executivo seguem as mesmas características que o grupo anterior, 40,9% possui gabinete de auditoria interna 'entre há dois a cinco anos', 22,7% há 'mais de oito anos' e 13,6% cada afirma ter há 'apenas um ano' e há 'entre seis a oito anos'. Obtiveram-se 9,1% de respostas omissas para este grupo de respondentes (Tabela 12).

Tabela 12. Antiguidade do gabinete de auditoria interna.

	Responsáveis pela auditoria interna		Responsáveis do órgão executivo		Média Global
	n	%	n	%	
Apenas 1 ano	6	17,1%	3	13,6%	5
Entre 2 a 5 anos	15	42,9%	9	40,9%	12
Entre 6 a 8 anos	6	17,1%	3	13,6%	5
Mais de 8 anos	8	22,9%	5	22,7%	7
Omissos	0		2	9,1%	1
Total	35	100,0%	22	100,0%	
Média	2,46		2,50		
Desvio Padrão	1,039		1,051		

O Gráfico 9 traduz a adequabilidade quantitativa do número de colaboradores afetos à atividade de auditoria interna. Atentos no gráfico, 54,3% (n=19) dos responsáveis pela auditoria interna considera que o número de recursos humanos atribuído à atividade de auditoria interna é insuficiente. Já 54,5% (n=12) dos responsáveis do órgão executivo entende que número de recursos humanos afetos à atividade de auditoria interna atende adequadamente às funções. Para o caso dos responsáveis pela auditoria interna foi obtida uma média de 1,54 e um desvio padrão médio de 0,505, o que representa fielmente a opinião dos respondentes, visto não ter registado uma grande oscilação entre as opções de respostas. No caso dos responsáveis do órgão executivo obteve-se um valor médio de 1,43, o que indica uma proximidade numérica entre as opções de respostas, comprovada através do desvio padrão (0,507) em que a oscilação registada não se traduz em valores bastante dispersos.

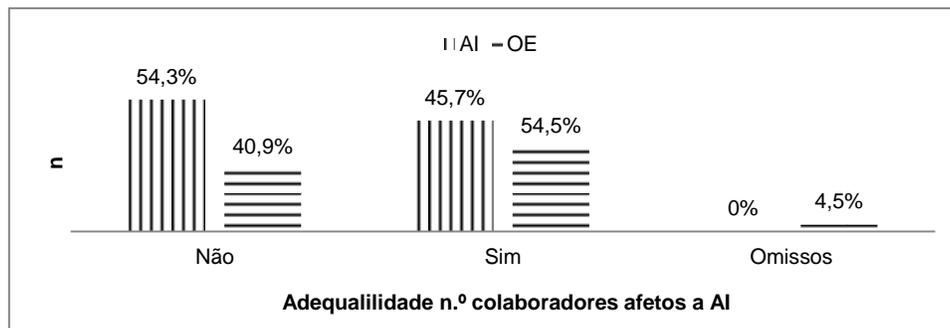


Gráfico 9. Adequabilidade do número de colaboradores afetos à atividade de auditoria interna.

A Tabela 13 apresenta a opinião dos responsáveis pela auditoria interna relativamente ao exercício de outras funções que não seja as de auditoria interna por parte dos mesmos. 45,7% (n=16) dos responsáveis pela auditoria interna admite que não exercem outras funções para além de auditar a atividade do município. 54,3% (n=19) dos responsáveis pela auditoria interna revela exercer outras funções, tais como:

- Candidaturas comunitárias, coordenação serviços comunicação, atendimento;
- Dar apoio ao vereador que possui a responsabilidade do empreendedorismo, das atividades económicas, orçamento participativo, entre outras atividades;
- Elaborar relatórios e pareceres em diversas áreas financeiras;
- Funções de técnico superior na área da biblioteca, organização e desenvolvimento de processos aos fundos comunitários e contratação pública;
- Gestão do sistema de gestão da qualidade, sistemas de informação;
- Informações jurídicas;
- Operacionalização do sistema de gestão integrado da autarquia;
- Proceder ao planeamento e controlo de gestão, monitorização e reporte da execução financeira do orçamento anual e plurianual do município;
- Realização de diagnósticos, planeamento/regulamentação urbanísticos;
- Ambiente e serviços urbanos e obras municipais.

No que respeita às respostas dos responsáveis do órgão executivo, 4,5% (n=1) foram omissos quanto ao exercício ou não de outras funções por parte dos responsáveis pela auditoria interna e 36,4% (n=8) afirma que os responsáveis pela auditoria interna exercem somente a função de auditar a atividade do município (Tabela 13). 59,1% (n=13) dos responsáveis do órgão executivo (Tabela 13) diz que para além de auditar a atividade do município é de competência dos responsáveis pela auditoria interna as seguintes áreas ou funções:

- Financiamentos nacionais e comunitários;
- Funções de natureza jurídica;
- Funções de técnico superior na biblioteca e na divisão de desenvolvimento económico e promoção turística;
- Gestão da divisão;
- Proceder ao planeamento e controlo de gestão, monitorização e reporte da execução financeira do Orçamento anual e plurianual do município;
- Projetos associados à estratégia definida pelo órgão executivo – Orçamento Participativo, atividades económicas; atividades de empreendedorismo, fundos comunitários e autoridade urbana.

Tabela 13. Colaboradores afetos à atividade de auditoria interna que exercem outras funções.

	Responsáveis pela auditoria interna		Responsáveis do órgão executivo		Média Global
	n	%	n	%	
Não	16	45,7%	8	36,4%	12
Sim	19	54,3%	13	59,1%	16
Omisso		0,0%	1	4,5%	1
Total	35	100%	22	100%	

O Gráfico 10 que se segue surgiu da pretensão em saber se existia uma clara definição das funções e/ou responsabilidades dos responsáveis pela auditoria interna dentro dos municípios, 37,1% (n=13) dos responsáveis pela auditoria interna afirma 'não' existir nenhuma definição nesse sentido. Já 62,9% (n=22) dos mesmos admite que as mesmas existem e se encontram definidas nos seguintes documentos:

- Carta de Auditoria Interna, Regulamento do Gabinete de Auditoria Interna, Procedimento - Auditoria Interna;
- Descrição de funções e organigrama municipal;
- Dossier metodológico;
- Manual de auditoria de controlo interno, plano de prevenção de riscos de gestão, incluindo os de corrupção e infrações conexas;
- Manual de funções e procedimentos de gestão;
- Normas de procedimento da divisão de auditoria e norma de controlo interno.

Do lado dos responsáveis do órgão executivo, 4,5% (n=1) não respondeu à questão e 45,5% (n=10) afirma 'não' existir nenhuma definição relativamente à existência de uma clara definição das funções e/ou responsabilidades dos auditores internos. Porém, 50% (n=11) dos responsáveis do órgão executivo admite que as mesmas existem e encontram-se definidas nos seguintes documentos (Gráfico 10):

- Manual de auditoria de controlo interno, plano de prevenção de riscos de gestão, incluindo os de corrupção e infrações conexas;
- Nas competências atribuídas na estrutura orgânica municipal e na “Carta de auditoria interna-município de X”;
- No regulamento da estrutura flexível dos serviços municipais;

- Norma de controlo interno;
- Normas de procedimento da divisão de auditoria;
- Regulamento da estrutura orgânica do município.

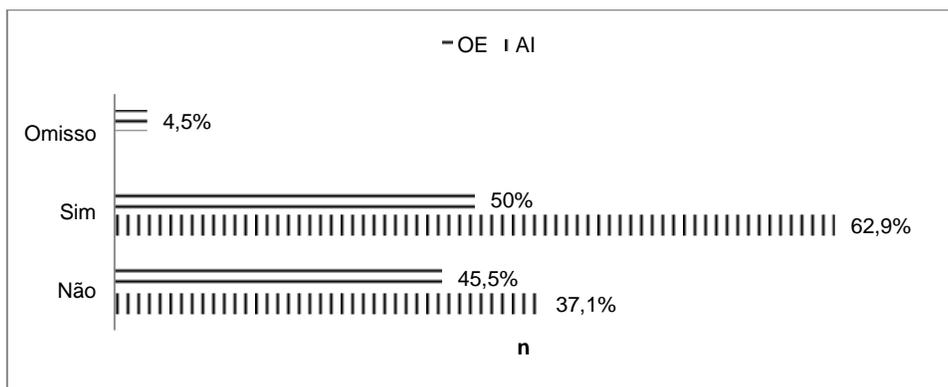


Gráfico 10. Existência de definições das funções/responsabilidade dos auditores internos.

Em relação à percepção dos objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna pelos colaboradores do município, os participantes no estudo compreendem existir algum entendimento neste sentido (Gráfico 11). 60% (n=21) dos responsáveis pela auditoria interna respondeu que há esse entendimento por parte dos colaboradores do município contra 40% (n=14) que respondeu não haver esse entendimento.

59,1% (n=13) dos responsáveis do órgão executivo afirma que os colaboradores entendem os objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna, já 36,4% (n=8) diz que 'não'; enquanto que 4,5% (n=1) representa não respostas.

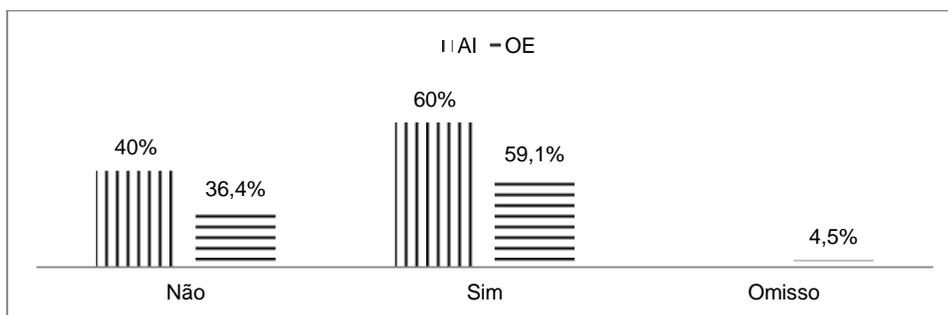


Gráfico 11. Percepção dos objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna pelos colaboradores do município.

A propósito da participação do órgão executivo na implementação da atividade de auditoria interna, 71,4% (n=25) dos responsáveis pela auditoria interna admite haver a participação do órgão executivo na implementação da atividade de auditoria interna, enquanto que 28,6% (n=10) é de opinião que 'não' há essa participação (Tabela 14).

Já 72,7% (n=16) dos responsáveis pelo órgão executivo afirma que participam na implementação da atividade de auditoria interna e 22,7% (n=5) diz que 'não', tendo registado 4,5% (n=1) de não respostas (Tabela 14).

Os dados obtidos mostram, para o caso dos grupos dos responsáveis pela auditoria interna e do órgão executivo, uma média de 1,29 e 1,24, respetivamente, o que revela uma atitude global positiva e com uma curta diferença entre as respostas. A média do desvio padrão apresenta um valor baixo de 0,458 e 0,436 para os responsáveis pela auditoria interna e os responsáveis do órgão executivo, respetivamente, o que indica que, de uma forma geral, os inquiridos atribuíram a mesma importância às questões e que a maioria respondeu da mesma forma.

Tabela 14. Participação na implementação da atividade de auditoria interna pelo órgão executivo.

	Responsáveis pela auditoria interna		Responsáveis do órgão executivo	
	n	%	n	%
Não	10	28,6%	5	22,7%
Sim	25	71,4%	16	72,7%
Omisso		0,0%	1	4,5%
Total	35	100%	22	100%

No sentido de conhecer quais os tipos de auditoria que mais se desenvolvem nos municípios portugueses foi colocada uma questão neste sentido. Conforme se observa no gráfico 12, dos 57 respondentes (35 responsáveis pela auditoria interna e 22 responsáveis do órgão executivo com auditoria interna implementada), 40 (n=74,1%) admite desenvolver auditoria administrativa, 39 (n=68,4%) auditoria de gestão de risco, 35 (n=61,4%) auditoria financeira, 26 (n=45,6%) auditoria de qualidade e 26 (n=45,6%) outro tipo de auditoria. Em alguns casos afirmam que praticam todos os tipos de auditoria interna enunciada e outros (e.g.: auditoria de legalidade, auditoria operacional, auditoria de informática, etc.).

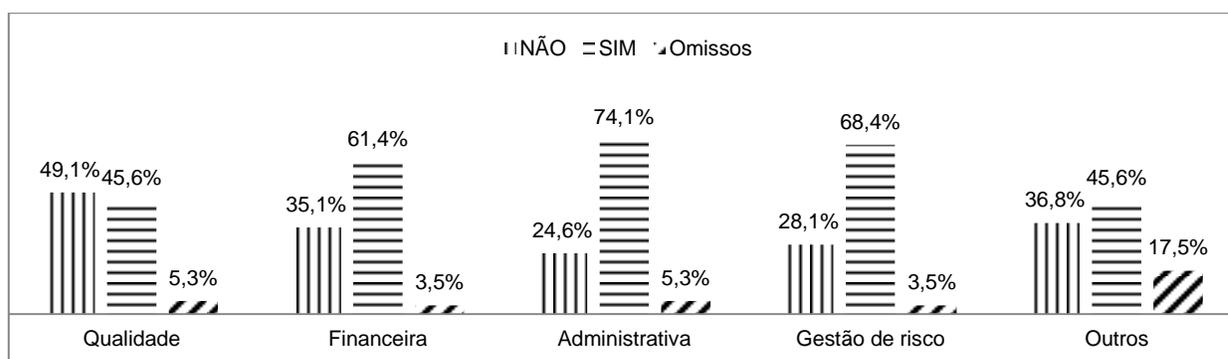


Gráfico 12. Tipos de auditoria interna desenvolvidos no município.

Pretendendo ainda perceber se existe ou não uma preocupação em formar continuamente os colaboradores sobre as normas dos profissionais de auditoria interna inquiriram-se os indivíduos da amostra neste sentido. De acordo com o gráfico 13, 34,3% (n=12) dos responsáveis pela auditoria interna admite que 'algumas vezes' se verifica essa preocupação, 31,4% (n=11) revela que são 'poucas vezes' que têm preocupação em formar os colaboradores e 22,9% (n=8) considera ter essa preocupação 'muitas vezes'. Apenas 2,9% (n=1) dos responsáveis pela auditoria interna afirma 'nunca' ter havido preocupação em formar os colaboradores de auditoria interna.

Ainda sobre a preocupação em formar continuamente os colaboradores sobre as normas dos profissionais de auditoria interna, o grupo dos responsáveis do órgão executivo, 22,7% (n=5) afirma que 'poucas vezes' ou 'sempre' têm preocupação em formar os colaboradores; (18,2%; n=4) revela que 'algumas vezes' ou 'muitas vezes' há essa preocupação. 'nunca' e 'omissos' registaram 9,1% (n=2) dos respondentes deste grupo. A média obtida para os dois grupos (responsáveis pela auditoria interna e responsáveis do órgão executivo) é de 3,03 e 3,25, respetivamente, enquanto que, o desvio padrão médio é de 1,014 e 1,372, respetivamente. Ainda que as diferenças entre as médias pareçam irrelevantes, o desvio padrão evidencia uma enorme dispersão na opinião dos responsáveis pela auditoria interna e os responsáveis do órgão executivo, relativamente à preocupação em formar

incessantemente os colaboradores sobre as normas dos profissionais de auditoria interna. O gráfico seguinte evidencia a análise efetuada.

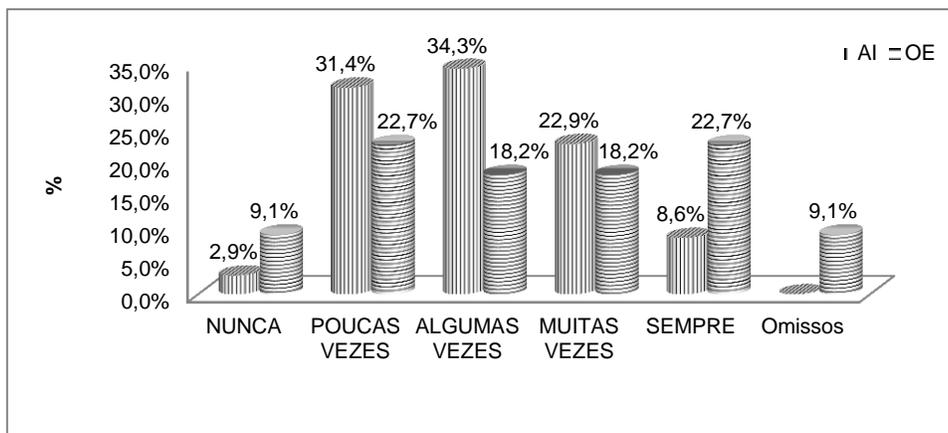


Gráfico 13. Formação contínua dos colaboradores da atividade de auditoria interna.

No que concerne à influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo, de acordo com os dados apresentados na Tabela 15, 37,1% (n=13) dos responsáveis pela auditoria interna admite que 'algumas vezes' as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna tem influência no processo de tomada de decisão do órgão executivo. 34,3% (n=12) dos respondentes acredita que essa influência acontece 'muitas vezes', 14,3% (n=5) refere que 'nunca', 11,4% (n=4) afirma que 'poucas vezes', e 2,9% (n=1) afirma que acontece 'sempre'.

Quanto aos responsáveis do órgão executivo, 27,3% (n=6) afirma que as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna 'muitas vezes' influencia o processo de tomada de decisão do órgão executivo; 13,6% (n=3) diz que 'sempre', e apenas 9,1% (n=2) afirma que 'nunca' influencia.

A média da questão para ambos os grupos, responsáveis pela auditoria interna e responsáveis do órgão executivo é de 3,00 e 3,20, respetivamente. Tal significa que a maioria dos inquiridos entende que as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna influencia a tomada de decisão do órgão executivo. O desvio padrão médio acaba por confirmar a análise anterior, na medida em que assume o valor de 1,085 para os responsáveis pela auditoria interna e 1,240 para os responsáveis do órgão executivo. Fica clara a discrepância entre as respostas dos dois grupos de respondentes, quando se efetua a comparação com os valores obtidos no desvio padrão.

Tabela 15. Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo.

	Responsáveis pela auditoria interna		Responsáveis do órgão executivo		Média Global
	n	%	n	%	
Nunca	5	14,3%	2	9,1%	4
Poucas vezes	4	11,4%	4	18,2%	4
Algumas vezes	13	37,1%	5	22,7%	9
Muitas vezes	12	34,3%	6	27,3%	9
Sempre	1	2,9%	3	13,6%	2
Omissos		0,0%	2	9,1%	2
Total	35	100%	22	100%	
Média	3		3,20		
Desvio Padrão	1,085		1,240		

Relativamente a se a adequabilidade do relatório de auditoria interna reflete adequadamente a situação atual das áreas auditadas e se é suportado por evidências apropriadas, através da análise à Tabela 16, constata-se que 45,7% (n=16) dos responsáveis pela auditoria interna da amostra refere que essa adequação acontece 'sempre', e 28,6% (n=10) da amostra considera acontecer 'muitas vezes'. Somente 5,7% (n=2) afirma 'nunca' acontecer.

Relativamente às respostas dos responsáveis do órgão executivo, 31,8% (n=7) salienta acontecer 'muitas vezes' ou 'sempre'. 9,1% (n=2) dos mesmos afirma que 'nunca' ou 'poucas vezes' ou 'algumas vezes' a adequabilidade do relatório de auditoria interna reflete adequadamente a situação atual das áreas auditadas e é suportado por evidências apropriadas. De referir que 9,1% (n=2) não respondeu.

A média obtida para os responsáveis pela auditoria interna e para os responsáveis do órgão executivo é de 3,97 e 3,75, respetivamente, o que revela uma atitude global positiva relativamente à questão. A média do desvio padrão apresenta um valor baixo quando comparada com a média, 1,248 e 1,333, para os responsáveis pela auditoria interna e os responsáveis do órgão executivo, respetivamente. Tal facto parece indicar que, de uma forma geral, os inquiridos atribuem a mesma importância à questão e que a maioria respondeu da mesma forma (Tabela 16).

Tabela 16. Adequabilidade do relatório de auditoria interna às áreas auditadas.

	Responsáveis pela auditoria interna		Responsáveis do órgão executivo		Média Geral
	n	%	n	%	
Nunca	2	5,7%	2	9,1%	2
Poucas vezes	4	11,4%	2	9,1%	3
Algumas vezes	3	8,6%	2	9,1%	3
Muitas vezes	10	28,6%	7	31,8%	9
Sempre	16	45,7%	7	31,8%	12
Omissos		0,0%	2	9,1%	2
Total	35	100%	22	100%	
Média	3,97		3,75		
Desvio Padrão	1,248		1,333		

No que respeita à opinião dos inquiridos acerca da solicitação dos serviços de auditoria interna para dar opinião na área de consultadoria interna, nota-se alguma divergência (Gráfico 14). Se se reparar no que concerne à opção ‘nunca’, 28,6% (n=10) dos responsáveis pela auditoria interna aposta nesta opção enquanto que apenas 9,1% (n=2) dos responsáveis do órgão executivo afirma ‘nunca’ ter solicitado os serviços de auditoria interna para dar opinião na área de consultadoria interna. Já, quando se trata da opção ‘sempre’, verifica-se que 18,2% (n=4) dos responsáveis do órgão executivo selecionou a opção, contra 5,7% (n=2) dos responsáveis pela auditoria interna. Porém, quer os responsáveis pela auditoria interna quer os responsáveis do órgão executivo escolheram maioritariamente a opção ‘algumas vezes’ (34,3% (n=12) e 27,3% (n=6), respetivamente).

As médias das respostas obtidas de 2,63, para os responsáveis pela auditoria interna, e 3,20, para os responsáveis do órgão executivo, traduzem o sentimento dos inquiridos e significa que maioria dos mesmos confirma a solicitação dos serviços de auditoria interna para dar opinião na área de consultadoria interna. Tal é reforçado pelos resultados do desvio padrão médio dos dois grupos 1,262, para os responsáveis pela auditoria interna, e 1,281, para os responsáveis do órgão executivo (Gráfico 14).

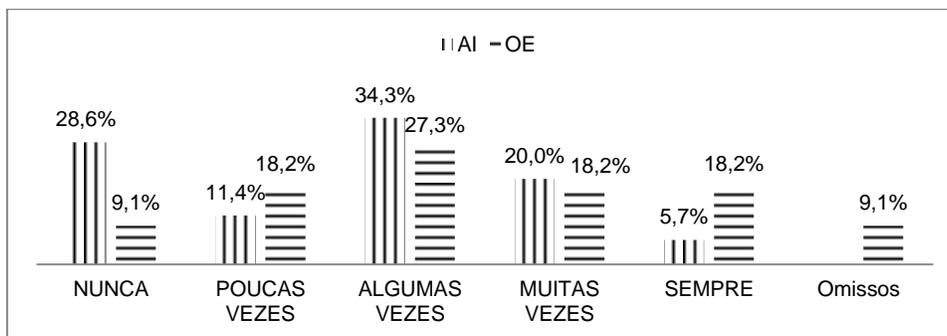


Gráfico 14. Solicitação dos serviços de auditoria interna para dar opinião na área de consultadoria interna.

De acordo com a tabela seguinte, 25,7% (n=9) dos responsáveis pela auditoria interna afirma que a atividade de auditoria interna é 'sempre' sujeita a avaliação. Já 31,8% dos responsáveis do órgão executivo revela que é 'sempre' avaliada. 20% (n=7) dos responsáveis pela auditoria interna afirma que a atividade de auditoria 'nunca' é avaliada, contra 27,3% (n=7) dos responsáveis do órgão executivo. De referir que no caso dos responsáveis do órgão executivo, 9,1% (n=2) não responderam à questão. De acordo com os dados obtidos, a média, para ambos os grupos de respondentes, é de 3 unidades, o que significa que há uma preocupação elevada quanto à avaliação da atividade de auditoria interna e que essa preocupação é partilhada por ambos os grupos de respondentes, ainda que com escalas de concordância diferentes. O grupo dos responsáveis pela auditoria interna apresenta um desvio padrão médio de 1,414 e os responsáveis do órgão executivo de 1,717. Tal significa que, mesmo verificando-se concordância de que as atividades de auditoria são avaliadas, os valores apresentam algum distanciamento entre ambos. Porém, parecem ser bons indicadores uma vez se situarem abaixo da média (Tabela 17).

Tabela 17. Avaliação da atividade de auditoria interna.

	Responsáveis pela auditoria interna		Responsáveis do órgão executivo		Média Global
	n	%	n	%	
Nunca	7	20,0%	6	27,3%	7
Poucas vezes	6	17,1%	3	13,6%	5
Algumas vezes	9	25,7%	3	13,6%	6
Muitas vezes	6	17,1%	1	4,5%	4
Sempre	7	20,0%	7	31,8%	7
Omissos		0,0%	2	9,1%	2
Total	35	100%	22	100%	
Média	3		3		
Desvio Padrão	1,414		1,717		

A primeira leitura que se faz à Tabela 18, prende-se com o grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos nas áreas auditadas no município. Para tal, definiu-se a seguinte escala de medida: 1-Baixo, 2-Médio, e 3-Alto. Conforme se pode observar na Tabela 18, os dados obtidos parecem apontar para um grau de liberdade e independência 'alto', com 74,3% (n=26) dos responsáveis pela auditoria interna e 68,2% (n=15) dos responsáveis do órgão executivo. Apenas 5,7% (n=2) dos responsáveis pela auditoria interna afirma ser 'baixo' o grau de liberdade e independência. O grau 'médio' é apontado por 20% (n=7) dos responsáveis pela auditoria interna e 27,3% (n=6) dos responsáveis do órgão executivo. 4,5% (n=1) dos responsáveis do órgão executivo não respondeu.

A média obtida é de 2,69 e 2,71 para responsáveis pela auditoria interna e responsáveis do órgão executivo, respetivamente (Tabela 18). Parece evidenciar alguma concordância entre os grupos de

respondentes relativamente a essa liberdade e independência, dada a ação de auditoria interna na análise dos aspetos operacionais e administrativos dentro da estrutura municipal. O desvio padrão registado é de 0,583 para os responsáveis pela auditoria interna e 0,463 para os responsáveis do órgão executivo, revelando um reduzido grau de variação entre os grupos de respondentes quando comparado os resultados obtidos (Tabela 18).

A Tabela 18 mostra o grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos. Para a obtenção das respostas foi colocada uma questão aos respondentes com uma escala igual à questão abordada anteriormente. Através da análise à Tabela 18, os dados obtidos apontam um grau de importância 'médio' (40%; n=14) por parte dos responsáveis pela auditoria interna; enquanto que 54,5% (n=12) dos responsáveis do órgão executivo afirma ser 'alto' o grau de importância dado à atividade de auditoria interna. Já no sentido inverso, 34,3% (n=12) dos responsáveis pela auditoria interna afirma que esta importância revela assumir um grau 'alto' e 27,3% (n=6) dos responsáveis do órgão executivo admite ser 'médio'. 25,7% (n=9) dos responsáveis pela auditoria interna e 13,6% (n=3) dos responsáveis do órgão executivo, revela que o grau de importância dada à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos é 'baixo' (Tabela 18).

A média obtida é de 2,09 e 2,43 e o desvio padrão de 0,781 e 0,746, para os responsáveis pela auditoria interna e responsáveis do órgão executivo, respetivamente (Tabela 18). Comparativamente com os dados obtidos à questão relativa com o grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos nas áreas auditadas no município, os dados agora obtidos parecem indicar uma ligeira discordância relativamente ao grau de importância. O grau de importância percebido pelos grupos dos responsáveis pela auditoria interna é mais baixo quando comparado com o grau percebido pelos responsáveis do órgão executivo. Situação justificada pelos valores obtidos do desvio padrão (0,781, para os responsáveis pela auditoria interna e 0,746, para os responsáveis do órgão executivo).

Tabela 18. Grau de liberdade e independência/Grau de Importância.

	Grau de liberdade e independência					Grau de importância				
	Responsáveis pela auditoria interna		Responsáveis do órgão executivo		Média Geral	Responsáveis pela auditoria interna		Responsáveis do órgão executivo		Média Global
	n	%	n	%		n	%	n	%	
Baixo	2	5,7%		0,0%	2	9	25,7%	3	13,6%	6
Médio	7	20,0%	6	27,3%	7	14	40,0%	6	27,3%	10
Alto	26	74,3%	15	68,2%	21	12	34,3%	12	54,5%	12
Omissos		0,0%	1	4,5%	1		0,0%	1	4,5%	1
Total	35	100%	22	100%		35	100%	22	100%	
Média	2,69		2,71			2,09		2,43		
Desvio Padrão	0,583		0,463			0,781		0,746		

Quando inquiridos os participantes do estudo sobre se a existência da atividade de auditoria interna acrescenta valor para o município, no geral, às áreas operacionais, aos processos internos ou em outras áreas, 80,7% (n=46) admite ter acrescentado valor à gestão municipal, 'no geral', e 78,9% (n=45) considera ter havido acréscimo de valor nas 'áreas operacionais'. 84,2% (n=48) aponta melhorias nos 'processos internos' e 54,4% (n=31) admite ter havido melhoria em 'outras áreas' da atividade municipal. Foram poucos os que afirmam que a existência da atividade de auditoria interna não acrescenta valor em nenhuma das opções apresentadas, conforme nos ilustra o Gráfico 15.

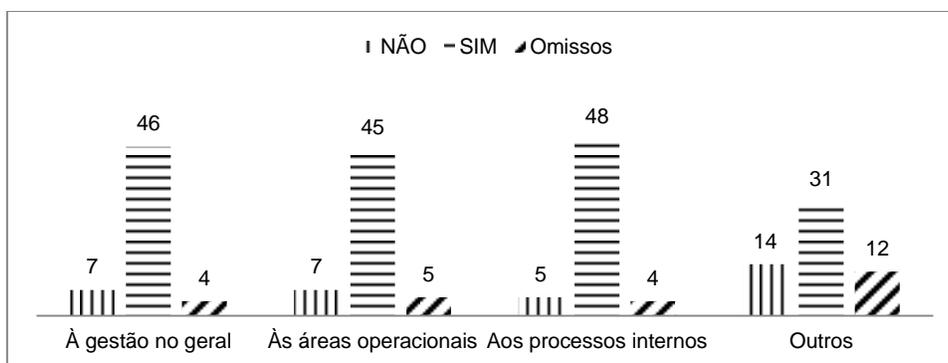


Gráfico 15. Percepção de acréscimo de valor pela atividade de auditoria interna.

A Tabela 19 indica quais os principais contributos da auditoria interna para a prossecução dos objetivos do município. Os resultados obtidos revelam que 88,6% (n=31) dos responsáveis pela auditoria interna afirma que o 'controlo dos riscos' é o principal contributo da auditoria interna para a prossecução dos objetivos do município. Situação também bastante selecionada pelos responsáveis do órgão executivo (68,2%; n=15), constituindo a segunda resposta mais assinalada neste grupo de respondentes. Ainda, o grupo dos responsáveis do órgão executivo considera que 'assegurar que as normas regulamentares são executadas' constitui o principal contributo da auditoria interna (86,4; n=19) (Tabela 19).

A média obtida de concordância é de 1,50 e o desvio padrão médio de 0,410, para o grupo dos responsáveis de auditoria interna. Os dados obtidos parecem revelar que o ponto de equilíbrio/convergência se situa entre as três opções de respostas. Ou seja, é o ponto no qual se concentra o maior número de concordância entre as respostas, influenciando o valor do desvio padrão, tornando-o relativamente baixo em relação a média. As respostas dos responsáveis do órgão executivo revelam ter uma média de 1,48 e um desvio padrão médio de 0,393. A obtenção de 1,48 de média significa que houve uma maior concordância das opções das respostas, a saber: 'Assegurar que as normas regulamentares são executadas', 'Apoio à tomada de decisões' e 'Controlo dos riscos'.

Tabela 19. Principais contributos da auditoria interna para a prossecução dos objetivos do município.

	Responsáveis pela auditoria interna			Responsáveis do órgão executivo			
	n	Média	Desvio Padrão	n	Média	Desvio Padrão	Média Global
Controlo dos riscos	31	1,11	0,323	15	1,29	0,463	23
Salvaguarda dos ativos	19	1,46	0,505	7	1,67	0,483	13
Assegurar que as normas regulamentares são executadas	28	1,20	0,406	19	1,10	0,301	24
Preparação dos controlos externos	11	1,69	0,471	11	1,45	0,510	11
Otimização da alocação dos recursos	13	1,63	0,490	10	1,52	0,512	12
Apoio à tomada de decisões	19	1,46	0,505	14	1,33	0,483	17
Outra	1	1,97	0,169	1	2	0,000	1
Média Total		1,50	0,410		1,48	0,393	

2.2.2. Estatística inferencial

Neste ponto estudar-se-ão as variáveis independentes do segundo grupo dos questionários, de forma a efetuarem-se análises mais aprofundadas das hipóteses estabelecidas e apresentar as principais conclusões do estudo.

Em primeiro lugar, procurou-se testar a normalidade das amostras referente à variável dependente – ‘a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo’. O quadro de teste de Normalidade apresenta o teste de *Kolmogorov-Smirnov* com a correção de *Lilliefors* e ainda outro teste de ajustamento desenvolvido especialmente para a lei normal, o teste de *Shapiro-Wilk*.

Por forma a dar seguimento aos testes estatísticos houve a necessidade de testar a normalidade das amostras. Para tal, assumiu-se um intervalo de confiança de 95% e um nível de significância de 5%, válido para todos os testes realizados nesta dissertação. Para o teste de normalidade pretendeu-se testar a seguinte hipótese H_0 :

H_0 : Os dados da variável estudada seguem uma distribuição normal.

H_1 : Os dados da variável estudada não seguem uma distribuição normal.

Para testar a variável dependente do conjunto, considerando a dimensão da amostra superior a 30 ($n=57$), aplica-se o teste de *Kolmogorov-Smirnov*. Pela regra de decisão do teste, $W_{\text{calculado}}=0,455$, valor de prova igual a $0,000 < \alpha = 0,05$ e assumindo-se um nível de significância de 5% pode-se afirmar que a amostra não segue uma distribuição normal, logo rejeita-se H_0 . Porém, para o teste da normalidade dos grupos e como as amostras são independentes, a opção do teste incide no *Kolmogorov-Smirnov* para os responsáveis pela auditoria interna, uma vez que o grupo apresenta um $n=35 > 30$. Para o grupo dos responsáveis do órgão executivo, considerando que $n=22 < 30$, aplica-se o

teste *Shapiro-Wilk*. Para os responsáveis pela auditoria interna, pela regra de decisão do teste, $W_{\text{calculado}}$ igual a 0,462, obtém-se o valor de prova igual a $0,000 < \alpha = 0,05$. Assim, pode-se afirmar, para um nível de significância de 5%, que a amostra não segue uma distribuição normal, logo rejeita-se H_0 . No caso dos responsáveis do órgão executivo como o $W_{\text{calculado}}$ é igual a 0,580 e o valor de prova é igual a $0,000 < \alpha = 0,05$ pode-se afirmar, com um nível de significância de 5%, que a amostra não segue uma distribuição normal, ou seja, rejeita-se H_0 . Consta-se deste modo que os dados da variável estudada não seguem, em nenhum dos casos, uma distribuição normal.

Considerando que a amostra não segue uma distribuição normal, um dos grupos apresentar uma amostra dimensional inferior a 30 ($n=22$) e tendo-se optado por conclusões mais conservadoras dada a afluência participativa dos respondentes, optou-se pela aplicação de testes não paramétricos e análise dos grupos de forma independente, conforme é indicado nesses casos segundo Maroco (2003, p.169).

De entre os testes não paramétricos, passíveis de serem aplicados, constata-se que os dados da amostra se enquadram nos pressupostos do teste de *Fisher*, que é usado quando se pretende fazer um teste de independência do Qui-quadrado, podendo uma ou mais células conter mais de 20% do valor esperado igual ou inferior a 5. Quando uma ou mais células apresentam valores inferiores a 5, torna-se necessário corrigir o valor de prova do teste do Qui-quadrado, através da correção de continuidade de *Yates*.

Considerando que o teste *Fisher* consiste numa tabela 2x2, houve a necessidade de fazer a transformação das categorias inicialmente estabelecidas nos questionários, para uma matriz 2x2. A variável 'Número de colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna' apresentava inicialmente três categorias, às quais foram atribuídos os seguintes valores, conforme as opções de respostas: 1-'Apenas 1', 2-'Entre 2 e 5', e 3-'Mais de 5'. Por não ser possível uma tabela 2x2, procedeu-se à transformação da variável em estudo numa variável dicotômica. Para tal, inicialmente calculou-se a mediana desta variável em que o valor foi 2 e partindo deste parâmetro atribuiu-se um novo valor às opções de respostas: 1-'Apenas 1' e 2-'Mais de 2'. Para as variáveis 'Solicitação', 'Avaliação', 'Grau de liberdade' e 'Grau de importância' seguiu-se o mesmo procedimento. Através do cálculo da mediana, em que o valor obtido é de 2, recodificamos as categorias das variáveis com os seguintes valores: 1-'Poucas' e 2-'Muitas'.

A Tabela abaixo apresenta o resumo das respostas para cada uma das variáveis independentes, consoante número que respondentes.

Tabela 20. Variáveis independentes.

Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo	Casos					
	Válidos		Omissos		Total	
	n	%	n	%	n	%
Número de colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna	54	94,7%	3	5,3%	57	100%
Solicitação dos serviços de auditoria interna para dar opinião na área da consultoria interna	55	96,5%	2	3,5%	57	100%
Avaliação da atividade de auditoria interna	55	96,5%	2	3,5%	57	100%
Grau de liberdade e independente de ação concedido à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da autarquia	55	96,5%	2	3,5%	57	100%
Grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos	55	96,5%	2	3,5%	57	100%

HI₁ – O número de auditores existentes na organização está associado com o processo de tomada de decisão.

Dos municípios com ‘apenas um’ colaborador na atividade de auditoria interna, 12,5% (n=2) acha que é ‘pouca’ a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo (Tabela 21). 87,5% (n=14) dos mesmos admite haver ‘muita’ influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo (Tabela 21). Já nos municípios com ‘mais de dois’ colaboradores na atividade de auditoria interna, 34,2% (n=13) admite ser ‘pouca’ a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. No entanto, 65,8% (n=25) diz que a influência é ‘muita’ (Tabela 21). No geral, 100% (n=54), 27,7% (n=15) dos respondentes classifica essa influência como sendo ‘pouca’ e 72,3% (n=39) admite haver ‘muita’ influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo (Tabela 21).

Tabela 21. Tabela cruzada do número de colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna *versus* influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna.

Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo	Número de colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna			Total
		Apenas 1	Mais de 2	
POUCA	n	2	13	15
	n esperado	4,4	10,6	15,0
MUITA	n	14	25	39
	n esperado	11,6	27,4	39,0
Total	n	16	38	54
	n esperado	16,0	38,0	54,0

Após o cálculo da estatística de teste, $Q^2_{obs}=1,674$ e do valor de prova igual a 0,182 (Tabela 22), não se rejeita a H_{11} , concluindo-se, deste modo, que existe uma associação significativa entre o 'Número de colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna' e a 'Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna o processo de tomada de decisão do órgão executivo', com um nível de significância de $\alpha=0,05$ (5%). Nos resultados obtidos, o valor da estatística Q^2_{obs} é calculado com a correção de *Yates*, pois tem-se uma das células (25%) com frequência menor ou igual a 5, como se pode verificar na tabela 21, em que o 'n' esperado mínimo é de 4,4.

Tabela 22. Teste Qui-quadrado de número de colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna.

	Valor	Grau de liberdade	Sig. exata (2 lados) – Valor de prova
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	2,645	1	0,182
Correção de continuidade	1,674	1	
Teste exato de <i>Fisher</i>			0,182

H₁₂ – A solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna está associada com o processo de tomada de decisão.

Dos 21 respondentes que mencionaram ser 'poucas' as vezes em que é solicitada a opinião dos serviços de auditoria interna, relativamente à consultoria interna, 52,3% (n=11) acha ser 'pouca' a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo (Tabela 23). 47,7% (n=10) admite haver 'muita' influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. Já 34 dos respondentes são da opinião de que a solicitação dos serviços de auditoria interna, para dar opinião na área da consultoria interna, ocorreu com 'muita' frequência (Tabela 23). 11,8% (n=4) dos respondentes admite ser 'pouca' a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo e 88,2% (n=30) afirma haver 'muita' influência (Tabela 23). No geral, 100% (n=55), 38,2% (n=21) dos respondentes classificam essa influência como sendo 'pouca' e 61,8% (n=34) admite haver 'muita' influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo (Tabela 23).

Tabela 23. Tabela cruzada da solicitação dos serviços de auditoria interna *versus* influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna.

Solicitação dos serviços de auditoria interna para dar opinião na área da consultoria interna				Total	
Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo	POUCA		MUITA		
	POUCA	n	11	4	15
		n esperado	5,7	9,3	15,0
	MUITA	n	10	30	40
n esperado		15,3	24,7	40,0	
Total	n	21	34	55	
	n esperado	21,0	34,0	55,0	

Os valores obtidos no $Q^2_{obs}=10,797$ e valor de prova (0,002), constantes na Tabela 24, permitem rejeitar, para um nível de significância de 5%, a H_{I2} , concluindo-se que não existe uma associação significativa entre a variável independente 'Solicitação dos serviços de auditoria interna para dar opinião na área da consultoria interna' e a variável dependente 'Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna o processo de tomada de decisão do órgão executivo'. Face aos resultados obtidos não se verificou a necessidade de utilizar o valor da estatística Q^2_{obs} da correção de *Yates*, visto que nenhuma das células apresentou frequência menor ou igual a 5.

Tabela 24. Testes qui-quadrado da solicitação dos serviços de auditoria interna para dar opinião na área da consultoria interna.

	Valor	Grau de liberdade	Sig. exata (2 lados) – Valor de prova
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	10,797	1	0,002
Correção de continuidade	8,847	1	
Teste exato de <i>Fisher</i>			0,002

HI₃ – A sujeição da atividade de auditoria interna a avaliação está associada com o processo de tomada de decisão.

A Tabela 25 evidencia a informação relativa à influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. Dos 22 respondentes que alegam serem ‘poucas’ as vezes em que a atividade de auditoria interna esteve sujeita a avaliação, 54,5% (n=12) acha ser ‘pouca’ a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. Já 45,5% (n=10) dos respondentes admite, haver ‘muita’ influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. 33 dos respondentes são da opinião de que a atividade de auditoria interna foi avaliada ‘muitas’ vezes; 9,1% (n=3) admite ser ‘pouca’ a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. 90,9% (n=30) dizem que essa influência é ‘muita’. Globalmente, 100% (n=55), 40% (n=22) dos respondentes classifica essa influência como sendo ‘pouca’ e 60% (n=33) admite haver ‘muita’ influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo.

Tabela 25. Tabela cruzada da avaliação da atividade de auditoria interna *versus* influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna.

Avaliação da atividade de auditoria interna				Total
Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo	POUCA	POUCA MUITA		
		n	12	3
	n esperado	6,0	9,0	15,0
	MUITA	n	10	30
n esperado		16,0	24,0	40,0
Total	n	22	33	55
	n esperado	22,0	33,0	55,0

Tendo presente o cálculo da estatística de teste, Q^2_{obs} igual a 13,750 e o valor de prova igual a 0,000, rejeita-se a HI₃. Desta forma, pode-se afirmar que não existe uma associação significativa entre a variável independente ‘Avaliação da atividade de auditoria interna’ e a variável dependente ‘influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo’, para um nível de significância de $\alpha=0,05$ (5%). Não houve a necessidade de se calcular o valor da estatística Q^2_{obs} da correção de Yates, dado que nenhuma das células apresentou frequência menor ou igual a 5.

Tabela 26. Testes qui-quadrado da avaliação da atividade de auditoria interna.

	Valor	Grau de liberdade	Sig. exata (2 lados) – Valor de prova
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	13,750	1	0,000
Correção de continuidade	11,554	1	
Teste exato de <i>Fisher</i>			0,000

H₄ – O grau de liberdade e de independência da ação concedidos à atividade de auditoria interna está associado com o processo de tomada de decisão.

Como se pode constatar através da análise à Tabela 27, 100% (n=2) dos respondentes acha que é 'baixo' o grau de liberdade e independência de ação concedidos à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos nas áreas do município. Paralelamente, os mesmos respondentes admitem ser 'muita' a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. Dos 53 respondentes que são da opinião de que o grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos nas áreas da autarquia é 'alto', 28,3% (n=15) admite ser 'pouca' a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. 71,7% (n=38) revelam que essa influência é 'muita'. Globalmente, 3,6% (n=2) dos respondentes classifica essa influência como sendo 'pouca' e 96,4% (n=53) admite haver 'muita' influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo.

Tabela 27. Tabela cruzada do grau de liberdade e de independência *versus* influência das informações veiculadas.

Grau de liberdade e de independência de ação concedidos à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos nas áreas da autarquia				Total	
Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna o processo de tomada de decisão do órgão executivo	POUCA	n	0	15	15
		n esperado	0,5	14,5	15,0
	MUITA	n	2	38	40
		n esperado	1,5	38,5	40,0
Total	n		2	53	55
	n esperado		2,0	53,0	55,0

Considerando a estatística de teste, Q^2_{obs} igual a 0,005 e o valor de prova igual a 1,000, não se rejeita a H_{4} , pelo que se verifica que existe uma associação significativa entre o 'grau de liberdade e independência de ação concedidos à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos nas áreas do município' e a 'influência das informações veiculadas pela

atividade de auditoria interna o processo de tomada de decisão do órgão executivo', com um nível de significância de $\alpha=0,05$ (5%). O valor da estatística Q^2_{obs} foi calculado com a correção de Yates, pois foram obtidas duas das células (50%) com frequência menor ou igual a 5.

Tabela 28. Testes qui-quadrado do grau de liberdade e de independência.

	Valor	Grau de liberdade	Sig. exata (2 lados) – Valor de prova
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	0,778	1	0,596
Correção de continuidade	0,005	1	
Teste exato de <i>Fisher</i>			1,000

H1₅ – O grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos está associado com o processo de tomada de decisão.

Dos 12 respondentes que consideram que o grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos é 'baixo', 91,7% (n=11) admite ser 'pouca' a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. Já 8,3% (n=1) da amostra admite haver 'muita' influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. 43 dos respondentes são da opinião de que o grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos é 'alto', 9,3% (n=4) admite ser 'pouca' a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. 90,7% (n=39) dos respondentes afirmam que a influência é 'muita'. Considerando a totalidade dos respondentes, verifica-se que 21,8% (n=12) dos respondentes, classifica essa influência como sendo 'pouca' e 78,2% (n=43) admite existir 'muita' influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo.

Tabela 29. Tabela cruzada do grau de importância versus influência das informações veiculadas.

Grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos				Total
Influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna o processo de tomada de decisão do órgão executivo		BAIXO	ALTO	
		POUCA	n	11
n esperado	3,3		11,7	15,0
n	1		39	40
n esperado	8,7		31,3	40,0
Total	n	12	43	55
	n esperado	12,0	43,0	55,0

Os resultados da estatística de teste $Q^2_{obs}=28,070$ e do valor de prova igual a 0,000, permitem rejeitar H_{I5} . Neste contexto, constata-se que parece não existir uma associação significativa entre o “grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos” e a “influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna o processo de tomada de decisão do órgão executivo”, para um nível de significância de $\alpha=0,05$ (5%). O valor da estatística Q^2_{obs} foi calculado com a correção de *Yates*, pois uma das células (25%) apresenta frequência menor ou igual a 5 (Tabela 30).

Tabela 30. Testes qui-quadrado do grau de importância.

	Valor	Grau de liberdade	Sig. exata (2 lados) – Valor de prova
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	32,088	1	0,000
Correção de continuidade	28,070	1	
Teste exato de <i>Fisher</i>			0,000

2.3. Discussão dos resultados

No que se refere à caracterização dos respondentes dos municípios por distritos, os resultados indicam um maior índice de resposta por parte dos municípios de Lisboa, Faro, Portalegre e Santarém, respetivamente, em que a maioria alega ter mais de 500 funcionários ou mais do que 101 e menos que 200 funcionários. Tendo em consideração o número de funcionários, os dados indicam, relativamente à dimensão dos municípios, que houve mais predominância das respostas nos municípios de média dimensão e com uma ideologia política de esquerda. Em relação ao Orçamento anual dos municípios em 2016, a média situa-se entre os 21 e 50 milhões de euros, sendo os municípios lideradas pelos autarcas do PS os que mais participaram no estudo.

Verificou-se que mais de metade dos órgãos executivos que participaram no estudo responderam não dispor de um gabinete de auditoria interna, muito por falta de meios humanos com formação adequada, e que por não pensarem, no momento, na sua implementação. A maioria dos municípios que dispõe de auditoria interna, é constituída por dois a cinco colaboradores afetos à atividade da auditoria interna. Quase todos os responsáveis pela auditoria interna que tenha um gabinete de auditoria interna sob sua responsabilidade, admite que o mesmo é constituído por apenas um auditor salvo alguns que admitem ser constituído por mais do que um auditor, os mesmos entendem que os recursos humanos que estão dispostos à atividade são insuficientes. Já os respondentes do órgão executivo entendem que os recursos humanos destinados à auditoria interna respondem adequadamente às necessidades dos gabinetes. Além disso, os dados evidenciam que são poucos os que possuem mais do que um auditor com formação em auditoria, tendo-se mesmo registado uma percentagem significativa de municípios em que os gabinetes são constituídos por profissionais que não possuem nenhuma formação na área. Quando questionados sobre a avaliação da atividade de auditoria interna, tornou-se de certa forma, complexo definir qual seria realmente a posição dos inquiridos relativamente a esta questão é igual aos que dizem que estas atividades são sempre avaliadas. O mesmo se verifica relativamente à formação contínua dos colaboradores da atividade de auditoria interna, onde os resultados oscilaram entre poucas e algumas vezes.

No que concerne às razões que levaram à criação dos gabinetes de auditoria interna, constata-se que foi a 'necessidade de promover a melhoria dos processos e das operações', 'prevenir erros e omissões' e 'contribuir para melhorar a eficiência da gestão'. A maioria dos gabinetes de auditoria interna tem entre dois e cinco anos e, na maior parte dos casos, as equipas de trabalho que estão afetas aos gabinetes de auditoria interna, estão entre dois e cinco anos, segundo as respostas dos responsáveis do órgão executivo.

Quando confrontados, os responsáveis pela auditoria interna, em relação à cooperação dos órgãos executivos no desenvolvimento dos trabalhos da atividade de auditoria interna, estes foram quase unânimes em admitir que essa cooperação existe algumas vezes. No entanto, verificou-se uma

divisão do número de respostas, com mínimas diferenças percentuais, quando questionados os respondentes sobre uma possível coordenação dos trabalhos, levado a cabo pela auditoria interna e auditoria externa. 28,6% respondeu 'algumas vezes', 22,9% afirmou 'nunca' e 20% 'poucas vezes'.

Relativamente à aprovação e acompanhamento do plano de auditoria interna, os responsáveis do órgão executivo, afirmam participar na sua aprovação e acompanhamento. Da mesma forma que participam na implementação da atividade de auditoria interna, segundo os responsáveis pela auditoria interna. No que se refere à restrição ou limitação, por parte do órgão executivo, do alcance dos trabalhos levado a cabo pelos auditores internos, ambos os grupos dos inquiridos foram unânimes em afirmarem que nunca restringiram (responsáveis do órgão executivo) ou se sentiram restringidos (responsáveis pela auditoria interna) no alcance dos seus trabalhos.

Em consonância com a afirmação anterior, os responsáveis pela auditoria interna chegam mesmo a admitir que os recursos materiais postos à disposição da atividade de auditoria interna são perfeitamente adequados ao desempenho das suas funções.

Em relação à intensidade do impacto da estratégia de gestão sob a preparação do plano de auditoria interna e sob a definição do universo de auditoria, os responsáveis pela auditoria interna admitem que possa existir algum impacto no processo de auditoria interna. Porém são coerentes, juntamente com os responsáveis do órgão executivo, quando afirmam que existe uma clara perceção de que as recomendações emitidas pela atividade de auditoria interna contribuem para geração de valor, quer da gestão, no geral, quer nas áreas operacionais e/ou nos processos internos.

Hierarquicamente, as atividades de auditoria interna municipal encontram-se em grande parte subordinadas à autoridade dos presidentes dos municípios, a quem também compete analisar os relatórios de auditoria interna emitidos pelos responsáveis pela auditoria interna. Quando questionados os inquiridos quanto à adequabilidade da situação atual das áreas auditadas e se são suportadas por evidências apropriadas, ambos afirmam que os procedimentos são sempre adequados e suportados por evidências apropriadas. Destes relatórios dependem algumas decisões tomadas pelos responsáveis do órgão executivo. Neste sentido, inquiriram-se os dois grupos, sobre qual seria a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. As opiniões oscilaram entre aqueles que afirmam que, por vezes, existem algumas influências e outros que admitem que estas influências ocorrem muitas vezes.

Os responsáveis do órgão executivo entendem que os serviços prestados pelos gabinetes de auditoria interna têm atendido às expetativas do município, de forma razoável, permitindo, de certa forma, a identificação dos pontos fortes e fracos das operações do município. Da mesma forma, a atividade de auditoria interna tem funcionado muitas vezes ou quase sempre como um mecanismo facilitador da

gestão de risco, a ponto de algumas vezes, ser solicitado para dar opinião na área de consultoria interna.

Em relação à possibilidade de a auditoria interna ser um contributo no aumento da responsabilidade social do município, constata-se que o mesmo não reuniu um consenso entre os inquiridos, embora a opção 'muitas vezes' tenha obtido maior percentagem de aceitação. No entanto, quando somado às percentagens das três primeiras opções de menor relevância ('nunca', 'poucas vezes' e 'algumas vezes') observa-se que o peso da opinião destes, em conjunto, permite afirmar que desvalorizam por completo a opção 'muitas vezes'.

Em boa parte, os respondentes dos dois grupos admitem o exercício de outras funções por parte dos responsáveis pela auditoria interna, para além das que exercem enquanto Auditor Interno do município. A maioria dos responsáveis pela auditoria interna entende que as suas funções e responsabilidades se encontram claramente definidas, levando-os a crer que desta forma o objetivo dos seus trabalhos acaba por ser melhor compreendido pelos demais colaboradores do município.

Já apenas metade dos responsáveis do órgão executivo afirma existir uma clara definição das funções e responsabilidade dos responsáveis pela auditoria interna, visto que 10 responderam 'Sim' à questão e 11 disseram que 'Não'. Essa ambiguidade, que caracteriza o grupo, faz com que os mesmos entendam que a falta de uma clara definição das funções e responsabilidade dos responsáveis pela auditoria interna acaba por comprometer a perceção dos objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna pelos outros colaboradores do município.

Quanto aos tipos de auditoria interna desenvolvidos nos municípios, os dados apontam para auditoria administrativa, auditoria de gestão de risco e auditoria financeira consoante a ordem descrita, pudemos constatar também que a auditoria de qualidade é a que regista maior índice de rejeição.

Em relação ao grau de liberdade e de independência de ação concedidos à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos nas áreas do município, os inquiridos consideram-no 'alto'. O mesmo se verifica no que concerne ao grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos.

Intercetando as respostas dadas pelos responsáveis pela auditoria interna e pelos responsáveis do órgão executivo, sobre quais são os principais contributos da auditoria interna para a prossecução dos objetivos do município, verificou-se que, em média, o 'Controlo dos riscos' e a necessidade de 'assegurar que as normas regulamentares são executadas' foram as opções mais assinaladas.

De seguida apresentar-se-á uma tabela (Tabela 31) resumo dos resultados da estatística inferencial relativamente as hipóteses de investigação formuladas.

Tabela 31. Resultado das hipóteses de investigação.

Variáveis independentes	Variável dependente – A influência das informações veiculadas no processo de tomada de decisão					Média	
	Q ² _{obs}	Grau de liberdade	Valor de prova	Pearson*/Yates**	Conclusão	Responsáveis pela auditoria interna	Responsáveis do órgão executivo
HI ₁ – NAUDI	1,674	1	0,182	**	Não se rejeita HI ₁ ; logo existe associação entre as variáveis.	1,69	1,75
HI ₂ – SOPCON	10,797	1	0,002	*	Rejeita-se HI ₂ ; logo não existe associação entre as variáveis.	2,63	3,20
HI ₃ – AVAAI	13,75	1	0,000	*	Rejeita-se HI ₃ ; logo não existe associação entre as variáveis.	3	3
HI ₄ – GLICAI	0,005	1	1,000	**	Não se rejeita HI ₄ ; logo existe associação entre as variáveis.	2,69	2,71
HI ₅ – GIACICNP	28,07	1	0,000	**	Rejeita-se HI ₅ ; logo não existe associação entre as variáveis.	2,09	2,43

Legenda:

AVAAI – Avaliação da auditoria interna.

GLICAI – Grau de liberdade e de independência de ação concedidos à atividade de auditoria interna.

GIACICNP – Grau de importância na avaliação do controlo interno e no cumprimento das normas e procedimentos.

SOPCON – Solicitação da opinião no âmbito da consultoria interna.

NAUDI – Número de auditores existentes.

Das competências que mais exige um administrador/gestor é a sua capacidade de tomar decisões sabendo que não existem certezas de que as mesmas sejam as mais acertadas, mas, no entanto, devem ser tomadas e aguardar os efeitos. Por vezes, essas decisões são tomadas conforme informações produzidas por diversos departamentos que constituem a organização. Do processo decisório pode depender a sobrevivência da organização ou a manutenção dos órgãos executivos no cargo justificando-se a necessidade de se munirem das melhores ferramentas e modelos de decisão. Atualmente, de entre tantas opções de gestão, fazer-se aconselhar por um departamento de auditoria interna tornou-se prática entre variadíssimas organizações, independente da estrutura.

Mesmo consolidada e com evidências claras da sua contribuição na gestão das organizações, a auditoria interna ainda se depara com barreiras à entrada de algumas organizações, sejam elas públicas ou privadas, desvalorizando as suas contribuições nas decisões tomadas nas organizações.

Com esse trabalho pretendeu-se saber até que ponto as seguintes variáveis independentes influenciam as informações veiculadas no processo de tomada de decisão:

- **Número de auditores existentes nas organizações**

Quando se levantou esta questão no trabalho, foi com a intenção de se verificar se de facto o número de auditores internos, por município, variava consoante a dimensão dos mesmos, situação confirmada com os resultados obtidos. Tal permitiu a admissão da possibilidade de uma relação direta entre o número de auditores internos afetos a um município e a dimensão do mesmo. Pinheiro (2013) com o seu trabalho intitulado “Acrescentar valor à organização com a auditoria interna” reforça o resultado observado para a HI₁, quando afirma que o número de auditores existentes numa organização determina a dimensão do departamento de auditoria interna, bem como a sua adequação à organização, permitindo perceber qual o grau de alcance dos trabalhos de auditoria em toda a organização. Ainda de acordo com Pinheiro (2013), quanto maior for o departamento de auditoria interna maior será o alcance dos seus trabalhos e, conseqüentemente, maior será a opinião dada ao órgão executivo para que este possa decidir quanto aos objetivos e caminhos a seguir de forma mais eficientes e eficazes.

- **Solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna**

Ainda que os dados tenham indicado a rejeição de HI₂, se a solicitação dos serviços de auditoria interna estariam associados ao processo de tomada de decisão, o IIA (2009, p.5) afirma que a auditoria interna pode prestar serviços de consultoria que melhorem os processos de tomada de decisão e controlo organizacional. Contudo, salienta que a extensão desta consultoria irá depender muito de outros recursos, internos e externos disponíveis e é provável variar com o passar do tempo.

- **Sujeição da atividade de auditoria interna a avaliação**

Embora a HI₃ tenha sido rejeitada (os dados não revelaram nenhuma associação entre a sujeição da atividade de auditoria interna com o processo de tomada de decisão), as decisões sejam elas apropriadas ou não, uma vez tomadas constituem fator de sucesso ou fraco à organização. Assim convém, ter presente, que as fontes que produzem as decisões sejam as mais fidedignas possíveis. Neste sentido, parece ser prudente determinar a exatidão dos trabalhos levados a cabo por todos os departamentos da organização ainda que, esses departamentos tenham por função examinar as atividades da organização.

A avaliação à atividade de auditoria interna atribuir maior segurança e maior fiabilidade à informação dela emanada, fazendo com que as decisões tomadas a partir dos seus relatórios sejam eficazes na prevenção e deteção de erros e irregularidades.

- **Grau de liberdade e de independência da ação concedidos à atividade de auditoria interna**

De acordo com IIA (2012, p.3), a atividade de auditoria interna tem que ser independente, e os auditores internos têm que ser objetivos no desempenho do seu trabalho. A independência na realização da auditoria interna em qualquer organização é a condição *sine qua non* para a realização de um relatório de auditoria interna fidedigna e isento de qualquer manipulação dos dados. Como tal melhor é a ajuda fornecida aos órgãos executivos, para que estes possam estabelecer processos que assegurem a rastreabilidade das suas decisões (Pinheiro, 2013, p. 56).

Conforme os dados da Tabela 31, fica perceptível a existência dessa liberdade e independência, que traduz numa aceitação da HI₄, confirmando assim a associação entre o 'grau de liberdade e de independência da ação concedida à atividade de auditoria interna' e o 'processo de tomada de decisão'.

- **Grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos**

Com o auxílio à uma atividade de auditoria interna que avalia todo o SCI e o cumprimento das normas e procedimentos, a gestão assenta o seu modelo de decisão baseada em informações adequadas e fidedignas recolhidas e avaliadas diariamente, fazendo com que a sua tomada de decisão seja a mais apropriada e tempestiva possível.

Daí partilhar da opinião de que a atividade de auditoria interna no âmbito da assessoria aos órgãos executivos, examinando os SCI e o cumprimento das normas e procedimentos, contribuindo em larga escala para a materialização dos objetivos de qualquer organização, possibilitando a redução dos riscos a que estarão expostas, sem contar na mais-valia que agrega as mesmas.

Não obstante a tudo que foi dito, ainda assim não se verificou nenhuma associação entre esta com o processo de tomada de decisão, no entanto a mesma não deixa de ter uma grande importância no dia-a-dia das organizações diante de tudo que pudemos constatar ao longo deste trabalho. Até porque a tal importância de que se fala reuniu um largo consenso entre os inquiridos, só não se verificou a associação entre as duas variáveis – o grau de importância dada a atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos e o processo de tomada de decisão.

CONCLUSÃO

- Principais conclusões do estudo

Com análise dos resultados conclui-se que a globalidade dos inquiridos atribui, de certa forma, alguma importância à atividade de auditoria interna considerando que esta acrescenta valor aos municípios, no geral, tendo como principais benefícios perceptíveis, a garantia de que as normas regulamentares são executadas e o controlo dos riscos assegurados. Contudo, percebeu-se a insatisfação demonstrada, por ambos os grupos que participaram no estudo, relativamente à qualidade dos serviços de auditoria interna. Por um lado, os responsáveis pela auditoria interna exigem mais e melhores recursos materiais e técnicos e, por outro, uma parte significativa dos responsáveis dos órgãos executivos prescinde da atividade de auditoria interna por entenderem não ser necessário nas suas atividades, o que leva com que até então a auditoria interna não tenha sido implementado na maior parte dos municípios portugueses.

Relativamente ao fator desempenho quer a nível dos serviços, quer a nível das informações e recomendações facultadas pela auditoria interna ou pelas ações corretivas implementadas pela auditoria interna os resultados obtidos não nos permitem tirar grandes conclusões, isto por falhas na estruturação dos questionários que só veio a se revelar durante o tratamento e análise dos dados.

Com este trabalho, percebeu-se que os grupos dos respondentes têm o mesmo entendimento quanto ao impacto e à importância da auditoria na gestão municipal, ou seja, de que o mesmo agrega valor à toda organização.

Cruzando a variável 'NAUDI' com a variável 'influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo', 72,2% (n=54) dos respondentes afirma que esta influencia em 'muito'. Considerando que o teste estatístico não rejeitou a existência de uma associação entre estas duas variáveis, pode-se concluir que o número de colaboradores atribuídos à atividade de auditoria interna contribui, de certo modo, para a tomada de decisão dos órgãos executivos.

Já quando cruzadas as variáveis independentes 'SOPCON', 'AVAAI' e 'GLICAI' com a variável dependente a 'influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo', 80% (n=55) dos respondentes respondeu haver muita influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo. Os valores estatísticos obtidos permitiram rejeitar a existência de uma associação entre estas variáveis independentes e a variável dependente. Deste modo conclui-se que:

- a solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna não está associada com o processo de tomada de decisão por parte do órgão executivo;

- a sujeição da atividade de auditoria interna a avaliação não está associada com o processo de tomada de decisão do órgão executivo; e,
- o grau de importância dado à atividade auditoria interna como instrumento de avaliação do SCI e do cumprimento das normas e procedimentos não está associado com o processo de tomada de decisão do órgão executivo.

Por último, cruzando o grau de liberdade e de independência de ação concedidos à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos nas áreas do município com a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão do órgão executivo, 80% (n=55) dos respondentes afirma que esta influência é 'muita'. Os resultados estatísticos obtidos não rejeitam a existência de uma associação entre estas duas variáveis, permitindo concluir que o grau de liberdade e de independência contribuem na tomada de decisão do órgão executivo.

Apesar de algumas das variáveis independentes (solicitação, avaliação e grau de importância) não estarem, aparentemente, diretamente associadas com a influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão pelo órgão executivo, são reconhecidas vantagens à auditoria das contas municipais, quer pelo órgão executivo como pelos demais utilizadores da informação produzidas pelos auditores internos.

- **Considerações Finais**

A auditoria interna, ainda que seja na Administração Pública, compreende em analisar, apreciar, recomendar, sugerir e informar, sobre tudo que se refere às atividades postas ao crivo do auditor interno, à estas funções se junta o dever de promover um controlo eficaz, eficiente e economicamente viável. Revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar soluções, de modo a que todo o trabalho desenvolvido pelo departamento de auditoria interna possa influenciar, de certa maneira, no processo de tomada de decisão dos responsáveis do órgão executivo, exercendo assim uma importante função de apoio à gestão. Porém, toda essa atividade deve ser levada a cabo, segundo normas técnicas previamente definidas por forma a dar mais credibilidade às próprias auditorias bem como salvaguardar a responsabilidade dos auditores.

Neste contexto, surgiu este trabalho, na tentativa de averiguar se na prática verifica-se algum impacto da auditoria interna na gestão dos municípios portugueses, bem como a influência de certas variáveis – NAUDI, SOPCON, AVAAI, GLICAI e GIACINCP, – no processo de tomada de decisão pelos responsáveis do órgão executivo.

Durante todo o processo teórico desta dissertação tentou-se abordar, as questões relacionadas ao papel do SCI na auditoria interna, função e objetivo da auditoria interna, risco no processo de auditoria

interna, auditoria interna no processo de controlo bem como o controlo e a sua influência na gestão. Procurou-se também dar alguma relevância ao tratamento legal que é dado a auditoria municipal em Portugal, bem como às normas internacionais.

No estudo empírico desenvolvido através de questionário obtemos uma amostra de cerca de 19,78% do universo dos municípios inqueridos, mas ainda assim representativa se formos ver o histórico participativo dos municípios no que se refere a estudos académicos do género.

No decorrer da revisão bibliográfica ficou mais do que claro que, é no meio das adversidades, que surgem inúmeras oportunidades, novos métodos e ferramentas administrativas, sobretudo no âmbito do controlo contra fraudes, corrupção e risco de gestão, bem como no sentido de auxiliar as organizações na concretização dos seus objetivos. Porém, não basta só existirem estas oportunidades, há que haver um interesse político por parte dos órgãos executivos em implementá-las e fazê-las resultar, sendo esse um ponto de viragem para uma verdadeira transformação da Administração Pública.

No caso da Administração Pública, o que ficou evidente com este trabalho é que os municípios de fato têm tido alguma preocupação com o controlo interno, até porque lhes interessa medir até que ponto e em que circunstâncias os seus projetos eleitorais estão a ser executados. O que se têm percebido é que o principal propósito a que leva os municípios a implementarem um SCI é a possibilidade de prepararem um rol de processos administrativos, como a exatidão dos registos contabilísticos e de outros documentos e informações internas, exigidos por lei e não a título voluntário. Tendo em conta que, em parte, um bom SCI por si só já prepara os municípios para o exame externo. Muitos municípios deixam de lado a auditoria interna, por diversos motivos, alegando a falta de meios humanos, como por exemplo a formação adequada na área, avultados custos para a estrutura organizacional ou até porque não se entende como necessário. A auditoria interna é uma atividade independente, de garantia objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização.

Muito dos responsáveis políticos que dirigem os municípios, por vezes, não são detentores de uma formação académica relacionada com a área empresarial ou áreas afins, podendo justificar a falta de alguma sensibilidade, no que se refere a processos de controlo propriamente ditos, sobretudo no que se respeita à auditoria interna. Conduzem a sua governação baseada num programa eleitoral acompanhado de um SCI, o que por si só não chega. Não basta implementar um SCI, não basta elencar um leque de projetos e ir fazendo, é preciso de uma equipa capaz e competente no que se refere a controlo de riscos, gestão de qualidade, legalidade, área financeira e outros, a fim de acompanhar a execução dos mesmos e aconselhar o órgão executivo quanto à eficiência, eficácia e economicidade dos seus atos.

Por último, conclui-se que, face ao tudo que foi apresentado anteriormente, ainda há algum caminho a ser percorrido pela Administração Pública Portuguesa no que se refere à auditoria interna nos municípios, designadamente nos municípios de pequena e média dimensão. Pode-se ainda afirmar que a auditoria interna tem um real impacto na gestão municipal, embora em algumas questões colocadas, os inquiridos tenham respondido de forma desvantajosa para o processo de auditoria interna.

Este trabalho como muitos outros trabalhos académicos deparou-se com alguns constrangimentos, que desde antemão já era sabido que a execução desta tarefa não iria ser fácil, principalmente quando se trabalha com a Administração Pública. Durante a realização desta dissertação observou-se um conjunto de constrangimentos, aos quais não foram poupados esforços para os ultrapassar. Neste contexto, podemos destacar:

- a escassez de estudos feitos no âmbito da Administração Pública portuguesa, nomeadamente na área da Administração Local, disponibilizada em grandes plataformas científicas, pesquisas e outras publicações específicas sobre o tema desenvolvido, são apontados igualmente como dificuldades; e,
- os inúmeros constrangimentos institucionais, como a morosidade nas respostas e até a falta delas mesmo tendo-se entrado em contacto com os municípios por várias vezes quer por *email* quer por telefone.

Ainda que, e sobretudo por causa dos constrangimentos deparados no decorrer deste trabalho adquiriu-se alguma sensibilidade e aprendizagem a ponto de nos ser possível sugerir alguns temas para trabalhos futuros:

- aplicação do estudo à globalidade das autarquias existentes em todo território nacional;
- análise dos mecanismos de controlo interno utilizados na gestão municipal;
- importância de uma Auditoria Previsional nas autarquias municipais.

Anteriormente, no ponto 3.1 foi dito que não se tinham obtido conclusões acerca do ‘fator desempenho’ quer à nível dos serviços, quer à nível das informações e recomendações, facultadas pela auditoria interna ou pelas ações corretivas implementadas pela auditoria interna. Assim, também se propõe em trabalhos futuros, dar resposta às seguintes questões:

- O desempenho dos serviços de auditoria interna é eficiente para o município?
- O desempenho municipal e as informações e recomendações facultadas pela auditoria interna à gestão estão relacionados?
- O desempenho do município pode ser influenciado pelo acompanhamento das ações corretivas implementadas pela auditoria interna?

Lista de Referências

- Alencar, C., & Fonseca, A. (2016). Excelência na Gestão Pública: a contribuição do Controle Interno da Marinha do Brasil. *REGE - Revista Gestão*, 23(2), 172–184.
- Alves, A., & Reis, J. (2006). Auditoria Interna no Setor Público, pp. 841–844. Universidade do Vale do Paraíba, São Paulo.
- Alves, J. (2013). Auditoria no Sector Público: Uma Análise ao Sistema Português. *Lusíada. Economia & Empresa*, 16(2), 75–104.
- Amaral, D. (2009). *Curso de Direito Administrativo - Vol. I*. (3.^a Edição). Coimbra: Almedina.
- Angelova, B., & Koleva, B. (2015). The Role of Internal Audit in Risk Management System of the Companies. *Economic Development*, 3, 1–10.
- Attie, W. (1998). *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. (3.^a Edição). São Paulo: Atlas.
- Badara, M., & Saidin, S. (2014). Internal Audit Effectiveness: Data Screening and Preliminary Analysis. *Asian Social Science*, pp. 76–85.
- Baranão, A. (2004). *Métodos e Técnicas de Investigação em Gestão*. (1.^a Edição). Lisboa: Edições Sílabo.
- Barros, C. (2006). Dependência entre risco inerente e risco de controlo. *Revisores E Empresas*, N.º 33, 10–18.
- Benedek, M., Szenténé, K., & Béres, D. (2014). Internal Controls in Local Governments. *Public Finance Quarterly*, 3, 296–309.
- Boynton, W., Johnson, R., & Kell, W. (2001). *Modern Auditing*. (W. I. Edition, Ed.) (7th ed.). United States of America.
- Carvalho, J., Fernandes, M., Camões, P., & Jorge, S. (2014). Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2014. *Ordem Dos Contabilistas Certificados*, (2182–5564).
- Corrêa, L. (2010). *Controle Interno como facilitador da Auditoria Interna, um estudo baseado nos componentes da “metodologia COSO.”*
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013). Internal Control - Integrated Framework. *New York*, (May), 1–20.
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2004). Enterprise Risk Management — Integrated Framework. *New York*, 3, 1–16.
- Constituição da República Portuguesa (2005). VII Revisão Constitucional.
- Costa, A. (2008). *A Auditoria Interna nos municípios Portugueses*. Universidade de Coimbra. Coimbra.

- Costa, C. (2014). *Auditoria Financeira – Teoria e Prática*. (9.^a Edição). Lisboa: Rei dos Livros.
- Danta, J. (2013). *Planeamento e controlo de gestão e auditoria interna*. Instituto Superior de Gestão. Lisboa.
- Félix, S. (2014). Uma análise sistémica da auditoria interna nos municípios em Portugal. In *ISCAL - XIV Congresso de Contabilidade e Auditoria* (pp. 1–17).
- Fernandes, A., Pereira, J., & Blanco, S. (2006). Auditoria do sector público no contexto da nova gestão pública. *Revista de Estudos Politécnicos, III*, os(1645–9911), 201–225.
- Ferreira, A. (2010). *A Gestão de Risco aplicada à Auditoria Interna*. Universidade de Aveiro. Aveiro
- Feteira, M. (2013). Norma de controlo interno e procedimentos de auditoria interna. Instituto Politécnico de Tomar. Tomar.
- Filho, A., Jacques, E., & Marian, P. (2005). O Controle Interno como Ferramenta para o Sucesso Empresarial. *Revista Electrónica de Contabilidade, I*, 107–118.
- Grateron, I. (1999). *Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público*. Caderno de Estudos, FIPECAFI, nº 21.
- IFAC - International Federation of Accountants. (2004). ISA - International Standard on auditing 315 - Identifying and Assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment, (December), 262–312.
- IIA - The Institute of Internal Auditors (2009). *IIA Position Paper: The role of Internal Auditing in enterprise-wide risk management*.
- IIA - The Institute of Internal Auditors (2012). International Standards for the Professional Practice of internal auditing (Standards), pp. 1–22.
- IIA - The Institute of Internal Auditors (2013). Public Sector Internal Audit Standards, (978 1 84508 356 4).
- INTOSAI. (2004). *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector* (No. GOV 9100). Austria, Vienna.
- Lizote, S., Verdinelli, M. A., & Perez, A. O. (2015). Importância e Benefícios da Auditoria Interna: uma Análise da Percepção de Auditados Brasileiros e Venezuelanos (pp. 1–13). Santa Catarina - Brasil.
- Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research, 21*, 110–115.
- Magalhães, M., Amaral, P., & Ahmad, I. (2009). Manual de Auditoria Interna, pp. 1–48. Lisboa.
- Marçal, N., & Marques, F. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público*. (1.^a

- Edição). Lisboa: Edições Sílabo.
- Maroco, J. (2003). *Análise Estatística - Com utilização do SPSS*. (2ª Edição). Lisboa: Edição Sílabo.
- Martins, D. (2015). *A implementação da Auditoria Interna numa Câmara Municipal do Minho*. Instituto Politécnico do Porto. Porto
- Morais, G., & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna - Função e Processo*. (4ª Edição). Lisboa: Áreas editora.
- Morais, M. (2008). A importância da Auditoria Interna para a Gestão: Caso das Empresas Portuguesas. In *18º Congresso Brasileiro de Contabilidade* (pp. 1–15).
- Nedea, C. (2015). The Role and Prospects of the Internal Audit in Improving Management of Public Institutions. *Valahoan Journal of Economic Studies*, 6 (20)(3), 1–9.
- Nogueira, S., & Jorge, S. (2012). Adequacy of the Local Government financial reporting model in the context of internal decision-making: An exploratory study in the municipality of Bragança. *TÉKHNE - Review of Applied Management Studies*, 10(2), 74–86.
- OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2000). *Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) 400, Avaliação do risco de revisão/auditoria*. In: *Manual do Revisor Oficial de Contas*.
- OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2000). *Controlo Interno - Diretriz de revisão Auditoria 410*, pp. 1–17.
- Peculea, A. (2015). The Romanian Internal Public Audit System: An X-Ray Analysis of Audit Compartment Activities. *Review of International Comparative Management*, 16(3), 343–353.
- Pinheiro, C. (2013). *Acréscitar valor à organização com a Auditoria Interna*. Instituto Politécnico do Porto. Porto.
- Pinheiro, J. (2014). *Auditoria Interna: Manual prático para Auditores internos - Uma abordagem proactiva e a evolução necessária*. (3ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros.
- Provdanov, C., & Freitas, E. (2013). *Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Académico*. Novo Hamburgo: Feevale.
- SEC – Securities and Exchange Commission (2003) Internal Control over Financial Reporting; final rule, Disponível em: https://www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm#P126_18159.
- Serra, R. (2016). Controlo financeiro público e responsabilidade financeira, 1–112.
- Suyono, E., & Hariyanto, E. (2012). *Relationship between Internal Control , Internal Audit , and Organization Commitment with Good Governance*. *China-USA Business Review*, September 2012, Vol. 11, Nº. 9, 1237-1245.
- Teixeira, M. (2006). *O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz*. Universidade Aberta.

Coimbra.

Tribunal de Contas. (1999). Manual de Auditoria e de Procedimentos.

Tribunal de Contas (2001). Manual de Auditoria e de Procedimentos - Glossário de termos comuns utilizados no âmbito do controlo externo.

Tusek, B., & Pokrovac, I. (2010). The role of internal audit function in risk management process: Croatia and Europe comparison. *International Conference of the Faculty of Economics Sarajevo*, 1–21.

Legislação

Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho – Sistema nacional de controlo interno da administração financeira do Estado

Decreto-Lei n.º 315/2000, de 2 de dezembro – Altera o Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprova o POCAL

Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.

Decreto-Lei n.º 84-A/2002, de 5 de abril – Altera o POCAL, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, no que respeita às regras previsionais

Lei n.º 162/99, de 14 de setembro – Primeira alteração, por apreciação parlamentar, do Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de Fevereiro, que aprova o POCAL, definindo-se os princípios orçamentais e contabilísticos e os de controlo interno, as regras previsionais, os critérios de valorimetria, o balanço, a demonstração de resultados, bem assim os documentos previsionais e os de prestação de contas

Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro – Lei das Finanças Locais.

Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro – Orçamento Estado 2006

Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro – Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais

Lei n.º 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública.

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

Webgrafia

www.alea.pt

www.ipai.pt

<https://na.theiia.org>

<http://www.tcontas.pt/>

<http://www.anmp.pt>

Apêndices

Apêndice A – Email de concessão de autorização



Rony Furtado <ronyfurtado15@gmail.com>

12/12/16 ☆



para mtfatima ▾

Exm.^a Doutora Maria de Fátima Teixeira

Sou Rony Cleiton Cabral Dias Furtado, estudante do Instituto Politécnico de Bragança - IPB, no curso de Mestrado em Contabilidade e Finanças e estou a realizar uma dissertação intitulada "O impacto da Auditoria Interna na gestão municipal - O caso dos municípios portugueses".

Na pesquisa bibliográfica que efetuei tive acesso à sua dissertação de mestrado, intitulada - "O Contributo da Auditoria Interna para uma gestão eficaz".

Pretendo aplicar um questionário aos políticos e responsáveis do departamento de auditoria dos municípios, que poderá ser uma adaptação do que utilizou na sua dissertação, pois adequa-se perfeitamente aos objetivos que se pretendem atingir.

Neste contexto, venho por este meio solicitar a sua permissão para utilizar o questionário.

Agradeço desde já toda a atenção, estando disponível para prestar quaisquer esclarecimentos adicionais.

Atentamente,
Rony Furtado

Pessoas (2)

Maria Teixeira

mtfatima@gmail.com



[Mostrar detalhes](#)



Maria Teixeira <mtfatima@gmail.com>

14/12/16 ☆



para mim ▾

Boa tarde, Sr.^o Rony Furtado

Em resposta à sua solicitação, venho por este meio comunicar que autorizo a utilização do questionário aplicado no âmbito da minha dissertação de mestrado. Entendo que o conhecimento e a informação devem ser partilhados, pois só assim se pode evoluir.

Desejo felicidades para o seu trabalho.

Com os melhores cumprimentos,
Fátima Teixeira



Pessoas (2)

Maria Teixeira

mtfatima@gmail.com



[Mostrar detalhes](#)

Apêndice B – Questionário aos Auditores Internos

Mestrado em Contabilidade e Finanças

O impacto da auditoria interna na gestão municipal – O caso dos municípios portugueses

Questionário aos Auditores Internos

O presente questionário tem como finalidade averiguar **os impactos da auditoria interna na gestão municipal** e insere-se no âmbito da dissertação de **Mestrado em Contabilidade e Finanças** do **Instituto Politécnico de Bragança - IPB**. Os dados recolhidos destinam-se apenas à investigação em curso, servindo de base para a elaboração da respetiva dissertação e serão tratados exclusivamente pelo autor. A confidencialidade das respostas será integralmente respeitada. As suas respostas são imprescindíveis para a realização da dissertação, pelo que agradecemos, desde já, a sua colaboração.

*Obrigatório

I – IDENTIFICAÇÃO DA AUTARQUIA

1. Distrito*

- | | | |
|---|-------------------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> Aveiro | <input type="checkbox"/> Évora | <input type="checkbox"/> Porto |
| <input type="checkbox"/> Beja | <input type="checkbox"/> Faro | <input type="checkbox"/> Santarém |
| <input type="checkbox"/> Braga | <input type="checkbox"/> Guarda | <input type="checkbox"/> Setúbal |
| <input type="checkbox"/> Bragança | <input type="checkbox"/> Leiria | <input type="checkbox"/> Viana do Castelo |
| <input type="checkbox"/> Castelo Branco | <input type="checkbox"/> Lisboa | <input type="checkbox"/> Vila Real |
| <input type="checkbox"/> Coimbra | <input type="checkbox"/> Portalegre | <input type="checkbox"/> Viseu |

2. Número de funcionários*

- Menos de 50
- De 51 a 100
- De 101 a 200
- De 201 a 300
- De 301 a 400
- De 401 a 500
- Mais de 500

3. Número de habitantes do município*

- Menos de 20 000
- Entre 20 001 e 100 000
- Mais de 100 001

4. Total do orçamento (2016) *

- Menos de 20 milhões de euros
- Entre 21 e 50 milhões de euros
- Entre 51 e 100 milhões de euros
- Mais de 101 milhões de euros

5. Partido político do Presidente da Câmara Municipal*

- | | |
|----------------------------------|---------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> PS | <input type="checkbox"/> MPT |
| <input type="checkbox"/> PPD/PSD | <input type="checkbox"/> PPM |
| <input type="checkbox"/> CDS-PP | <input type="checkbox"/> PEV |
| <input type="checkbox"/> PCP | <input type="checkbox"/> Independente |
| <input type="checkbox"/> BE | <input type="checkbox"/> Outro. |
- PCTP/MRPP Qual? _____

II – AUDITORIA NA GESTÃO MUNICIPAL

6. Quais as razões que levaram à criação de um departamento/seção/gabinete de auditoria interna no seu município?

- Otimizar a gestão dos recursos públicos
- Prevenir erros e omissões
- Imposição legal
- Assegurar a confiança dos registos e documentos contabilísticos
- Promover a melhoria dos processos e das operações
- Contribuir para melhorar a eficiência da gestão
- Outra. Qual? _____

7. Qual o número de colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna na sua autarquia? *

- Apenas 1 Entre 2 e 5 Mais de 5

8. Dos colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna no seu município, quantos têm formação na área de auditoria?*

0	1	2	3	4	5	+5

9. À quanto tempo a autarquia dispõe de um departamento/seção/gabinete de auditoria interna?*

- Apenas 1 ano Entre 2 a 5 anos Entre 6 a 8 anos
- Mais de 8 anos

10. Responda Sim ou Não às seguintes questões:*

		SIM	NÃO
10.1	Considera que o número de colaboradores afetos à atividade de auditoria interna é adequado ao seu município?		
10.2	Os colaboradores que estão afetos ao exercício de funções de auditoria interna exercem outras funções, designadamente, funções operacionais?		
10.3	Os recursos colocados à disposição da atividade de auditoria interna são adequados ao desempenho da função?		
10.4	Existe uma clara definição das funções e/ou responsabilidades dos auditores internos?		
10.5	Considera que os colaboradores do município entendem completamente os objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna?		
10.6	O Órgão Executivo participou na implementação da atividade de auditoria interna?		

11. Caso tenha respondido SIM à questão 10.2, indique quais as outras funções que são da responsabilidade destes mesmos colaboradores. _____

12. Caso tenha respondido SIM à questão 10.4, indique em que tipo de documento estão definidas estas funções e/ou responsabilidades? _____

13. O departamento/seção/gabinete de auditoria interna desenvolve os seguintes tipos de auditoria?*

	SIM	NÃO
Qualidade		
Financeira		
Administrativa		
Gestão de risco		
Outros		

14. Assinale o grau de frequência para cada uma das questões seguintes:

(1 - Nunca; 2 - Poucas vezes; 3 - Algumas vezes; 4 - muitas vezes; 5 - Sempre).*

		1	2	3	4	5
14.1.	Existe preocupação em formar continuamente os colaboradores sobre normas dos profissionais de auditoria?					
14.2.	O órgão executivo coopera no desenvolvimento dos trabalhos da atividade de auditoria interna?					
14.3.	O órgão executivo restringe ou limita, de alguma forma, o alcance da auditoria?					
14.4.	As informações veiculadas pela atividade de auditoria interna influenciam no processo de tomada de decisão do órgão executivo?					
14.5.	O Relatório de Auditoria Interna reflete adequadamente a situação atual das áreas auditadas e é suportado por evidências apropriadas?					
14.6.	Existe coordenação entre os trabalhos de auditoria interna e auditoria externa?					
14.7.	Os serviços de auditoria interna já foram solicitados para dar opinião na área da consultoria interna?					
14.8.	A atividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?					

15. Qual a intensidade do impacto da estratégia de gestão sob a preparação do plano de auditoria interna e sob a definição do universo de auditoria?*

- Nenhuma
- Muito fraca
- Fraca
- Intensidade moderada
- Intensa
- Muito intensa

16. Assinale o grau de liberdade e independência/importância das afirmações seguintes:

(1 - Baixo; 2 - Médio; 3 - Alto).*

		1	2	3
15.1.	O grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da autarquia é:			
15.2.	O grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento das normas e procedimentos é:			

17. Considera que a existência da atividade de auditoria interna acrescentou valor:*

	SIM	NÃO
Ao município no geral		
Às áreas operacionais		
Aos processos internos		
Outros		

18. Quais são os principais contributos da auditoria interna para a prossecução dos objetivos do município:*

- Controlo dos riscos
- Salvaguarda dos ativos
- Assegurar que as normas regulamentares são executadas
- Preparação dos controlo externos
- Otimização da alocação dos recursos
- Apoio à tomada de decisões
- Outra. Qual? _____

19. As recomendações da Auditoria Interna são construtivas, exequíveis e contribuem para a geração de valor:

	SIM	NÃO
À gestão no geral		
Áreas operacionais		
Processos internos		
Outras		

Muito obrigado pela colaboração!

Apêndice C – Questionário ao Órgão Executivo

Mestrado em Contabilidade e Finanças

O impacto da auditoria interna na gestão municipal – O caso dos municípios portugueses

Questionário ao Órgão Executivo – Responsável pela área financeira

O presente questionário tem como finalidade averiguar **os impactos da auditoria interna na gestão municipal** e insere-se no âmbito da dissertação de **Mestrado em Contabilidade e Finanças** do **Instituto Politécnico de Bragança - IPB**. Os dados recolhidos destinam-se apenas à investigação em curso, servindo de base para a elaboração da respetiva dissertação e serão tratados exclusivamente pelo autor. A confidencialidade das respostas será integralmente respeitada. As suas respostas são imprescindíveis para a realização da dissertação, pelo que agradecemos, desde já, a sua colaboração.

*Obrigatório

I – IDENTIFICAÇÃO DA AUTARQUIA

1. Distrito*

- | | | |
|---|-------------------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> Aveiro | <input type="checkbox"/> Évora | <input type="checkbox"/> Porto |
| <input type="checkbox"/> Beja | <input type="checkbox"/> Faro | <input type="checkbox"/> Santarém |
| <input type="checkbox"/> Braga | <input type="checkbox"/> Guarda | <input type="checkbox"/> Setúbal |
| <input type="checkbox"/> Bragança | <input type="checkbox"/> Leiria | <input type="checkbox"/> Viana do Castelo |
| <input type="checkbox"/> Castelo Branco | <input type="checkbox"/> Lisboa | <input type="checkbox"/> Vila Real |
| <input type="checkbox"/> Coimbra | <input type="checkbox"/> Portalegre | <input type="checkbox"/> Viseu |

2. Número de funcionários*

- Menos de 50
- De 51 a 100
- De 101 a 200
- De 201 a 300
- De 301 a 400
- De 401 a 500
- Mais de 500

3. Número de habitantes do município*

- Menos de 20 000
- Entre 20 001 e 100 000
- Mais de 100 001

4. Total do orçamento (2016) *

- Menos de 20 milhões de euros
- Entre 21 e 50 milhões de euros
- Entre 51 e 100 milhões de euros
- Mais de 101 milhões de euros

5. Partido político do Presidente da Câmara Municipal*

- | | |
|----------------------------------|---------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> PS | <input type="checkbox"/> MPT |
| <input type="checkbox"/> PPD/PSD | <input type="checkbox"/> PPM |
| <input type="checkbox"/> CDS-PP | <input type="checkbox"/> PEV |
| <input type="checkbox"/> PCP | <input type="checkbox"/> Independente |
| <input type="checkbox"/> BE | <input type="checkbox"/> Outro. |
- PCTP/MRPP Qual? _____

II – AUDITORIA NA GESTÃO MUNICIPAL

6. Responda Sim ou Não às seguintes questões. Se responder NÃO à questão 6.1 responda apenas à 6.2 e prossiga para a 7.

		SIM	NÃO
6.1	A estrutura organizacional do seu município contempla a atividade de auditoria interna?		
6.2	Existem planos para a sua implementação?		
6.3	O número de colaboradores na atividade de auditoria interna é adequado ao seu município?		
6.4	Os colaboradores que estão afetos ao exercício de funções de auditoria interna exercem outras funções, designadamente, funções operacionais?		
6.5	Existe uma clara definição das funções e/ou responsabilidades dos auditores internos?		
6.6	O Órgão Executivo participou na implementação da atividade de auditoria interna?		
6.7	Considera que os colaboradores do município entendem completamente os objetivos do trabalho da atividade de auditoria interna?		
6.8	O Órgão Executivo participou na aprovação e acompanhamento do Plano Anual de Auditoria Interna?		
6.9	A atividade de auditoria interna atua como identificadora dos pontos fortes e fracos das operações do município?		

7. Que razões justificam a não existência do departamento/seção/gabinete de auditoria interna?

- Falta de meios técnicos
- Falta de meios humanos com formação adequada.
- Não se entende como necessário.

8. Caso tenha respondido Sim à questão 6.4, indique quais as outras funções que são da responsabilidade destes mesmos colaboradores. _____

9. Caso tenha respondido Sim à questão 6.5, indique em que tipo de documento estão definidas estas funções e/ou responsabilidades? _____

10. Quais as razões que levaram à criação de um departamento/seção/gabinete de auditoria interna no seu município?

- Otimizar a gestão dos recursos públicos
- Prevenir erros e omissões
- Imposição legal

- Assegurar a confiança dos registos e documentos contabilísticos
- Promover a melhoria dos processos e das operações
- Contribuir para melhorar a eficiência da gestão
- Outra

11. A quanto tempo o município dispõe de um departamento/seção/gabinete de Auditoria interna?

- Apenas 1 ano
- Entre 2 a 5 anos
- Entre 6 a 8 anos
- Mais de 8 anos

12. Qual o número de colaboradores que compõem a atividade de auditoria interna no seu município?

- Apenas 1
- Entre 2 e 5
- Mais de 5

13. Há quantos anos o município mantém o actual auditor ou equipa de auditoria interna?

- 1 Ano
- Entre 2 e 5 anos
- Entre 6 a 8 anos
- Mais de 8 anos

14. Assinale o grau de frequência para cada uma das questões seguintes:

(1 - Nunca; 2 - Poucas vezes; 3 - Algumas vezes; 4 - Muitas vezes; 5 - Sempre)

		1	2	3	4	5
14.1	Existe preocupação em formar continuamente os colaboradores sobre normas dos profissionais de auditoria?					
14.2	As informações veiculadas pela atividade de auditoria interna têm influenciam o processo de tomada de decisão do Órgão Executivo?					
14.3	A atividade de auditoria interna contribui para aumentar a responsabilidade social do município?					
14.4	A atividade de auditoria interna funciona como mecanismo facilitador da gestão de risco?					
14.5	Os serviços de auditoria interna já foram solicitados para dar opinião na área da consultoria interna?					
14.6	A atividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?					
14.7	O Relatório de Auditoria Interna reflete adequadamente a situação atual das Áreas auditadas e é suportado por evidências apropriadas?					

15. Qual a subordinação hierárquica da atividade de auditoria interna na estrutura organizacional do seu município?

- Reporta diretamente à Comissão de Auditoria
- Reporta diretamente à Assembleia Municipal
- Reporta diretamente ao Presidente da Câmara Municipal
- Reporta ao Órgão executivo
- Reporta diretamente ao Departamento Financeiro
- Outra. Qual? _____

16. O departamento/seção/gabinete de auditoria interna desenvolve os seguintes tipos de auditoria?

	SIM	NÃO
Qualidade		
Financeira		
Administrativa		
Gestão de risco		
Outros		

17. Assinale o grau de liberdade e independência/importância das afirmações seguintes:

(1 - Baixo; 2 - Médio; 3 - Alto)

		1	2	3
17.1	O grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas do município é:			
17.2	O grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento das normas e procedimentos é:			

18. O relatório emitido pela atividade de auditoria interna, contendo o resultado do trabalho é analisado:

- Pela Comissão de Auditoria
- Pela Assembleia Municipal
- Pelo Presidente da Câmara Municipal
- Pelo Órgão executivo
- Pelo Departamento Financeiro

- Pelo Auditor Externo
- Outra. Qual? _____

19. Considera que a existência da atividade de auditoria interna acrescentou valor:

	SIM	NÃO
Ao município no geral		
Às áreas operacionais		
Aos processos internos		
Outros		

20. Quais os principais contributos da auditoria interna para a prossecução dos objetivos do município?*

- Controlo dos riscos
- Salvaguarda dos ativos
- Assegurar que as normas regulamentares são executadas
- Preparação dos controlos externos
- Otimização da alocação dos recursos
- Apoio à tomada de decisões
- Outra. Qual? _____

21. De forma geral, os resultados das atividades da Auditoria Interna atendem às expectativas do município?

- Não atendem
- Atendem razoavelmente
- Atendem satisfatoriamente

Muito obrigado pela colaboração!