



# **A Auditoria Interna em Municípios Portugueses**

**Cláudia Sofia Da Silva Sousa**

**Dissertação de Mestrado**

**Mestrado em Auditoria**

**Porto | Janeiro 2017**

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO  
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



# **A Auditoria Interna em Municípios Portugueses**

**Cláudia Sofia Da Silva Sousa**

**Dissertação de Mestrado**

**apresentada ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria , sob orientação de Doutora Alcina Augusta de Sena Portugal Dias.**

**Esta versão contém as críticas e sugestões de elementos do júri**

**Porto | Janeiro 2017**

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO  
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



## RESUMO

A presente dissertação aborda a temática de auditoria interna em municípios portugueses, analisando a existência e implementação dos procedimentos e outros aspetos aplicados, bem como a sua importância.

O objetivo de qualquer auditoria interna municipal centra-se em incorporar a gestão de risco no processo de auditoria, contribuindo para que este atinja um maior nível de eficácia, eficiência e fiabilidade.

Neste contexto, o trabalho começa por efetuar um levantamento teórico e normativo da auditoria, dando uma maior relevância à auditoria interna e às normas aplicáveis aos municípios em Portugal. Seguidamente, apresenta-se um estudo empírico, no qual se pretende responder a questões, que têm como enfoque saber se as autarquias locais têm implementados procedimentos e outros aspetos de auditoria interna e qual a importância que lhes é atribuída.

As conclusões mostram que a maioria dos municípios analisados não dispõe de Serviço de Auditoria Interna (SAI). Em relação às normas e procedimentos de auditoria interna, os municípios atribuem uma elevada importância, deixando então a imagem de que percebem que a auditoria interna é importante para a transparência das suas informações.

A existência de SAI é independente da implementação do SCI no município. Em relação à dimensão do município influenciar positivamente a existência de SAI, verificamos que é inconclusivo, no entanto, influencia a prática de algumas práticas no relato de auditoria.

Contudo, o estudo mostra que os municípios portugueses ainda têm muito a fazer no que diz respeito ao desenvolvimento do seu modelo de auditoria interna.

Palavras-chave: Auditoria interna; Normas de auditoria interna; Municípios Portugueses.



## ABSTRACT

This dissertation addresses the internal audit theme in Portuguese municipalities, analyzing the existence and implementation of procedures and other applied aspects, as well as its importance.

The goal of any municipal internal audit focuses on incorporating risk management in the audit process, helping it to reach a higher level of effectiveness, efficiency and reliability.

In this context, the work begins by making a theoretical and normative survey of the audit, giving greater relevance to the internal audit and the rules applicable to municipalities in Portugal. Next, we present an empirical study, which is intended to answer questions, whose focus whether local authorities have implemented procedures and other internal audit aspects and the importance that is attributed to them.

The results show that most of the analyzed municipalities do not have Internal Audit Service (IAS). With regard to standards and internal audit procedures, municipalities attach high importance, then leaving the picture to realize that the internal audit is important for the transparency of its information.

The existence of SAI is independent of the implementation of the SCI in the municipality. In relation to the size of the municipality positively influence the existence of SAI, we find that it is inconclusive, however, influences the practice of some practices in reporting auditoria'.

However, the study shows that the Portuguese municipalities still have much to do with regard to the development of its internal audit model.

Keywords: Internal Audit; Internal Audit standards; Portuguese Municipalities.



## AGRADECIMENTOS

A elaboração de uma tese de mestrado é uma longa viagem, onde encontramos caminhos muitas vezes incertos, acompanhados de momentos de angústia e ansiedade. Esta dissertação representa o resultado de longas horas de estudo, trabalho e reflexão de todas as etapas que a constituem. Sobretudo, é um objetivo académico que consegui atingir, mas não seria possível sem a ajuda de um número considerável de pessoas. Assim, é com grande satisfação que aqui expresso o meu sincero agradecimento a todos os que tornaram possível a realização deste trabalho.

À minha orientadora, Doutora Alcina Augusta Sena Portugal Dias, pelo apoio, paciência, interesse demonstrado, bem como por todas as críticas e sugestões apresentadas.

Às autarquias locais que atenderam a todos os pedidos de informação sobre os seus serviços, que ajudaram a responder às questões que completaram o estudo empírico.

Aos meus pais, pelo apoio incondicional que demonstraram e por estarem sempre presentes nos momentos em que mais precisei.

Aos meus amigos pela motivação em prosseguir na obtenção dos objetivos delineados.

Muito obrigada!



## LISTA DE ABREVIATURAS

- AECA** – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
- AICPA** – American Institute of Certified Public Accountants
- CEAL** – Carta Europeia de Autonomia Local
- CC** – Contabilistas Certificados
- CDLR** – Comité de Ministros sobre os vinte princípios para a luta contra a corrupção
- CI** – Controlo Interno
- CSC** – Código das Sociedades Comerciais
- DRA** – Diretriz de Revisão/Auditoria
- EFS** – Entidade Fiscalizadora Superior
- IFAC** – International Federation of Accountants
- IGAT** – Inspeção-Geral de Administração do Território
- IGF** – Inspeção-Geral de Finanças
- IIA** – The Institute of Internal Auditors
- IPSAS** – International Public Sector Accounting Standards
- INTOSAI** – International Organization of Supreme Audit Institution
- KPMG** – Management Assurance Services
- LFL** – Lei das Finanças Locais
- LOPTC** – Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas
- ND** – Normas de Desempenho
- NI** – Normas de Implementação
- NIC** – Normas Internacionais de Contabilidade
- NIPPAI** – Normas Internacionais da Prática Profissional de Auditoria Interna
- NIR** – Normas Internacionais de Revisão/Auditoria
- NIRF** – Normas Internacionais de Relato Financeiro
- OROC** – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
- PCGA** – Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
- POC** – Plano Oficial de Contabilidade
- POCAL** – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
- POC-Educação** – Plano Oficial de Contabilidade de Educação



**POCP** – Plano Oficial de Contabilidade Pública

**PR** – Prática Recomendada

**RA** – Risco de Auditoria

**RC** – Risco de Controlo

**RD** – Risco de Detecção

**ROC** – Revisores Oficiais de Contas

**SCI** – Sistema de Controlo Interno

**SI** – Sistemas de Informação

**SNC-AP** – Sistema de Normalização Contabilística para administrações públicas

**SPA** – Sector Público da Administração

**TC** – Tribunal de Contas

**TOC** – Técnico Oficial de Contas



## ÍNDICE GERAL

Resumo	ii
Abstract	iii
Agradecimentos	iv
Lista de abreviaturas	v
Índice de quadros	ix
Introdução	1
PARTE I – REVISÃO DA LITERATURA	3
CAPITULO I – A AUDITORIA EM DIFERENTES PERSPETIVAS	4
1.1. Conceitos de Auditoria	4
1.1.1. Auditoria Interna	4
1.1.2. Auditoria Interna Versus Auditoria Externa	5
1.1.3. Auditoria Interna Versus Controlo Interno	5
CAPITULO II – A AUDITORIA NOS MUNICÍPIOS EM PORTUGAL	8
2.1. Enquadramento Legal	8
2.2. Auditoria Externa	9
2.2.1. Tribunal de Contas	9
2.2.2. Inspeção-Geral das Finanças	10
2.2.3. Inspeção Geral da Administração do Território	12
2.3. Auditoria Interna	13
2.3.1. Papel atual do auditor interno e do departamento de auditoria interna	14
2.3.2. Sistema de Controlo Interno	16
2.3.3. POCAL	18



CAPITULO III – NORMAS DE AUDITORIA PARA O SETOR PÚBLICO	21
3.1. Normas Internacionais	21
3.1.1. INTOSAI e IFAC	21
3.1.2. IIA	23
3.2. Normas Nacionais – OROC	26
SINTESE DA REVISÃO DA LITERATURA	30
PARTE II – ESTUDO EMPÍRICO	31
CAPITULO IV – METODOLOGIA	32
4.1. Âmbito e objetivo do estudo	32
4.2. Metodologia	32
4.3. Hipóteses de análise	33
4.4. Modelo de análise	36
4.5. Recolha dos dados	37
4.6. Construção do questionário	37
CAPÍTULO V – APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	39
5.1. Caracterização da amostra	39
5.2. Discussão de resultados	41
5.2.1. Hipótese 1	41
5.2.2. Hipótese 2	41
5.2.3. Hipótese 3	50
CAPÍTULO VI – CONCLUSÃO	51
Referências Bibliográficas	54
Apêndices	



## INDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Auditoria interna vs Auditoria externa	5
Quadro 2 – Relação dos capítulos com as questões de investigação	29
Quadro 3 – Relação das questões de investigação com as hipóteses de análise	32
Quadro 4 – Associação das hipóteses com as perguntas de investigação	34
Quadro 5 – Regiões dos municípios que constituem a amostra	38
Quadro 6 – Dimensão dos municípios que constituem a amostra	38
Quadro 7 – Implementação do POCAL	39
Quadro 8 – Existência de CC no município	39
Quadro 9 – Relações entre as variáveis existência SAI e implementação SCI	40
Quadro 10 – Município dispõe de Serviço/Dep./Órgão de Auditoria Interna	41
Quadro 11 – Razões que justificam a não existência de Serviço/Dep. de Auditoria Interna	41
Quadro 12 – Normas Técnicas e Procedimentos de Auditoria Interna	42
Quadro 13 – Grau de importância das Normas Técnicas e procedimentos de Auditoria Interna	44
Quadro 14 – Hipóteses de Investigação e Conclusões	51



---

## INTRODUÇÃO

O conceito de auditoria tem evoluído com o passar dos anos. Inicialmente a auditoria tinha como objetivo a descoberta de erros e fraudes e atualmente o seu objetivo alargou-se, tomando formas mais específicas e clássicas. Segundo Bernau (1993), a auditoria é um exame ou verificação de contas, da situação financeira e da gestão, realizada por um auditor com vista à emissão de um parecer.

Segundo o IIA, “a auditoria interna é uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização, trazendo-lhe uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos seus processos, gerindo o risco, controlo e comunicação de informação, ajudando-a a atingir objetivos”. A auditoria interna deixou de ter um carácter meramente financeiro e passou a mostrar relevância em matérias como os riscos dos processos, sistemas de negócio e segurança. O auditor interno tem que estar atento à evolução deste conceito, acompanhando-o e tendo as competências necessárias para estar à altura da sua exigência.

No que diz respeito ao contexto da Administração Pública, as normas de auditoria pública exigem um acompanhamento regular, uma vez que é essencial para a obtenção de resultados com qualidade. Os últimos anos têm sido marcados pela reforma na Administração Pública portuguesa, adotando programas de modernização e reformas administrativas. Este processo tornou-se complicado para a auditoria pública portuguesa, nomeando o caso dos municípios, uma vez que estes são obrigados a agir de forma diferente, adotando novos métodos de gestão de auditoria que melhorem o seu funcionamento e acompanhem a evolução das necessidades atuais que se tornam cada vez mais exigentes.

A grande diversidade de autarquias locais existentes em Portugal obriga cada vez mais à existência de auditoria interna e controlo interno que envolva auditores independentes (ROCs). Quanto maiores forem as possibilidades de constituição contratual na prossecução de tarefas administrativas, mais fortes deverão ser as precauções contra os vários erros que possam existir. Neste contexto, insere-se a justificação principal para a elaboração deste trabalho. Pretende-se analisar a existência e implementação de procedimentos e outros aspetos de auditoria interna (Gabinetes de Auditoria ou ROCs) e a importância que têm nos municípios. Esta importância é avaliada averiguando os procedimentos e normas que os municípios aplicam e também verificando a possibilidade de se adotarem na auditoria interna, outros procedimentos de auditoria, nomeadamente de auditoria externa.

Este trabalho está organizado da seguinte forma:



---

A Parte I é dedicada à revisão da literatura e abrange três capítulos:

- Capítulo I – “A auditoria em diferentes perspetivas” – este capítulo aborda os vários conceitos de auditoria, contrapondo-os e interligando-os.
- Capítulo II – “A Auditoria nos Municípios em Portugal” – aqui é feito o enquadramento legal e posteriormente fala-se de temas importantes para o capítulo, tais como o POCAL, Tribunal de Contas, entre outros.
- Capítulo III – “Normas de Auditoria para o Setor Público” – no último capítulo, faz-se uma abordagem ao normativo para o setor público, a nível internacional e nacional.

A Parte II apresenta o Estudo Empírico, composto pelo âmbito e objetivo do estudo, metodologia, hipóteses de análise, modelo de análise, recolha de dados, construção do questionário. Posteriormente, são apresentadas as conclusões para as hipóteses de análise.



---

# PARTE I – REVISÃO DA LITERATURA



---

## CAPÍTULO I – A AUDITORIA EM DIFERENTES PERSPETIVAS

### 1.1. Conceitos de auditoria

#### 1.1.1. Auditoria interna

Até ao ano 1999, a auditoria interna era caracterizada como uma função de avaliação independente, baseando-se na examinação das atividades de uma determinada organização. O seu objetivo principal era apoiar os membros de uma organização, com o intuito de cada um destes obter um bom desempenho e eficácia quanto às suas responsabilidades. Para além deste objetivo, a auditoria interna procurava sempre o melhor custo possível para o bom controlo da organização; assegurar a sinceridade da informação, a proteção do património, a eficácia dos sistemas, o cumprimento das normas e a qualidade alcançada no desempenho das atividades. (Costa, 2010)

Após a criação do IIA (The Institute Of Internal Auditors), a auditoria interna passou a ser caracterizada como uma “atividade independente, de garantia objetiva e consultoria, estabelecida para acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Apoia uma organização a atingir os seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia na gestão do risco, controlo e processos de “governance”. Os auditores internos devem exercer as suas funções de forma independente em relação aos serviços da organização que são objeto da sua atenção. Assim sendo, tal independência permitirá que os auditores internos realizem as suas tarefas de forma objetiva. (Costa, 2010)



### 1.1.2. Auditoria interna versus Auditoria externa

Para se fazer uma distinção entre estes dois conceitos, pode verificar-se no quadro que se segue, as principais diferenças entre a auditoria interna e auditoria externa.

<b>Auditoria Interna</b>	<b>Auditoria Externa</b>
A auditoria interna é realizada por um funcionário;	A auditoria externa é realizada através de um profissional independente;
Objetivo: atender as necessidades da administração;	Objetivo: atender as necessidades de terceiros no que diz respeito a fidedignidade das informações financeiras;
A revisão das atividades da empresa é contínua;	O exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódico, geralmente anual.
Preocupa-se com a interceção e prevenção de fraude;	O auditor incidentalmente se preocupa com a interceção e prevenção de fraude, a não ser que haja possibilidade de afetar as demonstrações financeiras;
O trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa;	O trabalho é subdividido em relação às principais contas do balanço patrimonial e da demonstração de resultados.

Quadro 1 – Auditoria interna vs Auditoria externa. Fonte: (Morais & Martins, 2007, p.61)

### 1.1.3. Auditoria interna Versus Controlo Interno

O controlo interno pode ser definido 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, 2007:26). Assim, pode ser entendido como “um processo levado a cabo pelos órgãos de gestão, desenhado com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável quanto à prossecução dos objetivos principais da instituição, tendo em conta os objetivos operacionais, os objetivos de eficácia e eficiência dos recursos,



os objetivos de fiabilidade da informação financeira e os objetivos de cumprimento da legislação e normas aplicáveis” (Carlos, 2008).

Os princípios gerais na auditoria ao controlo interno são os seguintes: segregação de funções, que consiste em observar se está atribuída à mesma pessoa duas funções concomitantes, de forma a dificultar o acontecimento de erros ou irregularidades; controlo das operações, observando se o mesmo consiste na sua verificação; definição da autoridade e da responsabilidade, verificando se os níveis de autoridade e responsabilidade estão corretamente definidos e se todo o pessoal tem as funções, responsabilidades e autoridades atribuídas; pessoal qualificado, competente e responsável, garantindo habilitações literárias e técnicas adequadas ao exercício das funções a que está atribuído; Registo metódico dos factos, que incide em observar se todos os documentos financeiros e administrativos são numerados sequencialmente e se as eventuais inutilizações ou anulações se encontram devidamente fundamentadas.

No contexto das autarquias locais, a fim de assegurar que as atividades das administrações do Setor Público estejam sujeitas a procedimentos adequados de verificação de contas, o CDLR n°66 (1997) prevê um sistema de controlo organizado com base nos seguintes princípios:

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

Qualquer município, por mais pequeno que seja, não pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um sistema de controlo interno. Este sistema irá evoluindo consoante o município for crescendo e as suas atividades se tornarem mais complexas.



---

Segundo as normas internacionais de auditoria (IFAC, 2001, IPSAS nº 6) “O sistema de controlo interno é o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados pela administração de uma entidade, para auxiliar a atingir o objetivo de gestão de assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna”.

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



## CAPÍTULO II – A AUDITORIA NOS MUNICÍPIOS EM PORTUGAL

### 2.1. Enquadramento Legal

A existência de autarquias locais na organização administrativa do território português encontra-se definida na Constituição da República Portuguesa, artigo 235.º n.º1, que define que as autarquias locais são determinadas pela organização democrática do Estado.

Tendo em conta o DGAL (Direção Geral das Autarquias Locais) <sup>1</sup>, as autarquias locais definem-se como pessoas coletivas dotadas de órgãos representativos que têm como visão os interesses próprios da população. Este conceito compreende as freguesias, municípios e regiões administrativas, se bem que estas últimas não existem nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores.

Os órgãos representativos dos municípios são a Assembleia Municipal (órgão deliberativo) e a Câmara Municipal (órgão executivo). Estes órgãos são eleitos de forma direta pelos residentes no território administrativo da competência do município.

Os municípios possuem e gerem o próprio património e finanças, obtendo assim uma autonomia financeira. Por outro lado, têm também uma autonomia administrativa que se reflete na regulamentação que os mesmos possuem, estando sujeitos à tutela administrativa e consiste na verificação do cumprimento das normas e leis por parte dos órgãos e serviços autárquicos.

Segundo a Lei n.º91/2001, de 20 de Agosto, esta define que “os serviços ou instituições responsáveis pela execução orçamental e os respetivos serviços de orçamento e de contabilidade pública elaboram, organizam e mantêm em funcionamento um sistema e procedimentos de controlo interno das operações de execução do Orçamento, os quais poderão envolver, nos casos em que tal se justifique, o recurso a serviços de empresas de auditoria”.

Aquando da reforma da Administração Pública, tendo por objetivo o reforço do controlo financeiro, foi aprovado o novo Sistema Nacional de Controlo Interno. Esta reformulação, teve como objetivo a estruturação do sistema nacional de controlo interno da Administração

---

<sup>1</sup> <http://www.portalautarquico.pt/portalautarquico/Section.aspx>



Financeira do Estado, compreendendo os domínios orçamental, financeiro e patrimonial. Este novo sistema assegura também o exercício coerente do Controlo Interno, tendo por funções a verificação, acompanhamento, avaliação e informação sobre a legalidade e regularidade, relativamente às atividades ou programas com interesse na gestão dos organismos públicos.

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

- Tribunal de Contas (TC)
- Inspeção-geral de Finanças (IGF)
- Inspeção-geral de Administração do Território (IGAT)
- Conselho Fiscal ou Fiscal Único (FU) – desempenha funções atribuídas por lei e pelos estatutos, que incluem a fiscalização e a preparação e divulgação da informação financeira, da eficácia dos sistema de controlo e auditoria interna e de gestão de riscos, bem como a revisão legal de contas.
- Revisor Oficial de Contas (ROC)
- Órgãos de Controlo Interno (Auditoria Interna)
- Assembleias Municipais, Assembleias-Gerais das Empresas

O papel de cada um destes órgãos e as respetivas formas de controlo das contas dos resultados estratégicos é fundamental, uma vez que cada vez mais existem diversas formas de atuar nos municípios no cumprimento das suas funções.

## **2.2. Auditoria Externa**

Nos municípios, as entidades responsáveis pela Auditoria Externa são o Tribunal de Contas, a Inspeção-Geral das Finanças e Inspeção-Geral da Administração do Território.

### **2.2.1. Tribunal de Contas**

Segundo a Constituição da República Portuguesa (CRP), no artº214º, o Tribunal de Contas é definido como o órgão supremo de fiscalização da legalidade das despesas públicas e de julgamento das contas que a lei exige. Ao longo dos anos, as funções



do TC têm evoluído, tornando-se a entidade que possui a maior responsabilidade no âmbito da auditoria pública.

De acordo com o artº9, nº10, da LOPTC, o TC fiscaliza a legalidade e a regularidade das despesas públicas e aprecia a gestão financeira. A sua atividade abrange todas as instituições públicas portuguesas, quer atuem em Portugal ou no estrangeiro.

Os órgãos de controlo interno do Estado ao TC efetuam a sua colaboração, nomeadamente, através de: comunicação dos seus programas anuais e plurianuais de atividades e respetivos relatórios de atividades; envio dos relatórios das suas ações sempre que contenham matéria de interesse para a ação do Tribunal; realização de ações por solicitação do Tribunal, tendo em conta os critérios e objetivos por este fixados <sup>2</sup>.

### **2.2.2. Inspeção-Geral das Finanças**

A Inspeção-Geral de Finanças (IGF) é o mais antigo e conhecido órgão de controlo interno do Estado Português. Tendo sido criada em 1930, o seu papel tem vindo a ser alterado várias vezes para se adaptar às mudanças verificadas nas entidades que controla. A atual Lei Orgânica da Inspeção-Geral de Finanças foi aprovada pelo Decreto-Lei nº 249/98, de 11 de Agosto. É um serviço integrado no Ministério das Finanças que tem por função o controlo da Administração Financeira do Estado e o apoio técnico àquele ministério, funcionando na direta dependência do Ministro (Costa *et al.*, 2006). Enquanto serviço de controlo incumbe especialmente à IGF (Costa, 2000):

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

---

<sup>2</sup> Lusíada. Economia & Empresa. Lisboa, n.º 16/2013



especial incidência nas áreas de organização, gestão pública, funcionamento e recursos humanos, visando a qualidade e eficiência dos serviços públicos;

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

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

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

- Elaborar projetos de diplomas legais e dar parecer sobre os que lhe sejam submetidos;
- Promover a investigação técnica;
- Efetuar estudos e emitir pareceres;
- Participar e prestar apoio técnico;



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

A IGF assume-se como um serviço de controlo financeiro, estratégico e de auditoria, cuja atuação abrange serviços da administração direta do Estado e demais entidades do Setor Público Administrativo, bem como o setor privado. Desta forma, assume um papel importante como órgão de controlo estratégico de caráter horizontal relativamente a todo o município, no âmbito do SCI da Administração Pública, com especial incidência na verificação da legalidade, regularidade financeira e boa gestão e utilização de recursos públicos.

### **2.2.3. Inspeção-Geral da Administração do Território**

A regulação do regime jurídico da tutela administrativa, anteriormente sob a Lei n.º 87/89, de 9 de Setembro, está hoje definida na Lei n.º 27/96, de 1 de Agosto, que estabelece o regime jurídico da tutela administrativa das autarquias, bem como o respetivo regime sancionatório (art.º 1º).

No art.º 2º da Lei n.º 27/96, de 1 de Agosto, o objeto da tutela administrativa do Governo sobre as autarquias é definido como a verificação do cumprimento das leis e regulamentos por parte dos órgãos e serviços das autarquias locais e entidades equiparadas. A função da tutela administrativa das autarquias pertence à Inspeção-Geral de Administração do Território (IGAT), que tem um objetivo de controlo da legalidade da atuação das autarquias. As suas principais ações são: inspeção, que consiste em verificar a conformidade dos atos e contratos dos órgãos e serviços; inquérito, que verifica a legalidade dos atos e contratos concretos dos órgãos e serviços; sindicância, que consiste numa indagação dos serviços quando existem indícios de ilegalidade que não foram averiguados no inquérito.

As principais tarefas da IGAT, no âmbito de controlo estratégico, nos domínios da organização e gestão dos serviços, da gestão de recursos humanos, da modernização administrativa e da qualidade dos serviços públicos, são (art.º 7 do DL n.º 269/2000, de 4 de Novembro):



- ❖ Realizar inspeções e auditorias, inquéritos, sindicâncias e averiguações a quaisquer serviços públicos ou pessoas coletivas de direito público;
- ❖ Proceder a ações sistemáticas de avaliação da eficácia e eficiência dos serviços da Administração Pública, bem como da capacidade de modernização e de adaptação às novas realidades;
- ❖ Avaliar, de forma sistemática, a relação custo-benefício da atividade administrativa;
- ❖ Coordenar, em articulação com as inspeções setoriais e regionais, os planos e metodologias de atuação, de forma a conferir maior eficácia às ações de auditoria e inspeção, nas áreas de recursos humanos e de modernização administrativa;
- ❖ Assegurar as relações com o tribunal de Contas, com outros órgãos de controlo estratégico e com órgãos comunitários e internacionais de controlo, no âmbito das funções que lhe são legalmente atribuídas, tendo em vista garantir a racionalidade e complementaridade das intervenções e conferir natureza sistémica ao controlo;
- ❖ Avaliar e controlar a qualidade dos serviços públicos prestados ao cidadão, nomeadamente por entidades do setor público;
- ❖ Proceder à avaliação do cumprimento da legislação sobre as condições de segurança, higiene e saúde no trabalho na Administração Pública;
- ❖ Desempenhar as funções de interlocutor nacional em matérias do seu âmbito de intervenção e estabelecer e manter relações com organismos congéneres nacionais ou internacionais.

### **2.3. Auditoria Interna**

Em Portugal, devido às mudanças que se têm introduzido na gestão autárquica, os municípios viram-se obrigados a utilizar instrumentos de gestão contabilística, financeira e de controlo, de modo a obterem uma estrutura organizada e uma prestação de serviços eficiente. Estes instrumentos implicam análises críticas, identificações e lacunas de informação e a necessidade de se desenvolver o âmbito de auditoria nos municípios.



### 2.3.1. Papel atual do auditor interno e do departamento de auditoria interna

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

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

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

Neves (1999) afirma que o “auditor interno do controlo”, apesar de ter uma grande capacidade para analisar o controlo interno e identificar áreas e procedimentos de risco potencial, não deixa de ser um auditor conservador e avesso ao risco. Por outro lado, o “auditor interno do risco” tem que conhecer a atividade aos vários níveis e saber identificar os riscos que podem ameaçar os objetivos estratégicos. Ao contrário do auditor interno tradicional, cuja missão é clara e não exige uma grande visão estratégica e criatividade, o auditor interno do presente necessita de um grande conhecimento do ambiente em que opera e deverá ser um praticante da boa gestão, procurando conhecer as expetativas e aplicando os seus conhecimentos de gestão de risco e do controlo interno (Fernandes, 2000, citado por Castanheira, 2007) em qualquer área que possa afetar significativamente o sucesso do município.

Tal facto, implica que o auditor interno pode ser chamado para servir a entidade em qualquer área, pelo que, ao contrário do auditor tradicional, com formação nas áreas de contabilidade, finanças e fiscalidade, os auditores do presente têm muitas vezes formação nas áreas de engenharia, química, marketing, direito, entre outros, ou seja, atualmente a auditoria interna



é vista como uma opção de carreira para uma grande variedade de profissionais (Colman 2003, citado por Castanheira, 2007).

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

Adicionalmente, os auditores internos necessitam de recursos suficientes para conduzirem abordagens sistemáticas e oportunas aos processos de controlo e gestão, (Rittenberg e Anderson, 2002). Para Fernandes (2000. Citado por Castanheira, 2007), o auditor interno do presente tem mais sucesso em organizações de grande competitividade e em organizações com forte dependência da tecnologia, se bem que a auditoria interna tradicional continua a ser preferida em vários ambientes governamentais e de regulação, em áreas mais suscetíveis de fraude, onde a tecnologia está menos desenvolvida, e nas economias em desenvolvimento. Mcnamee e Selim (1999, citados por Castanheira, 2007) afirmam que os auditores internos que conseguiram transitar para a nova abordagem baseada no risco, conseguiram uma maior aceitação por parte da gestão e uma maior integração da auditoria interna com outros elementos de gestão do risco. Não obstante, a KPMG (1999) salienta a dificuldade em dotar os departamentos de auditoria interna de profissionais com a qualificação necessária para o desenvolvimento de auditorias baseadas no risco.

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

No aspeto psicológico e comportamental, um auditor interno (tal como externo) deve ser honesto, íntegro, objetivo e independente. Precisa de ser flexível e adaptativo, mas pragmático. Necessita de ter capacidade de iniciativa, criatividade e curiosidade intelectual, poder de observação saber ouvir, ter capacidade para perceção e assimilação rápida, possuir espírito analítico mas saber ser sintético e conclusivo, ter facilidade de comunicação (oral e escrita) e capacidade de persuasão.



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

### **2.3.2. Sistema de Controlo Interno**

O Decreto-Lei nº54/99, de 22 de Fevereiro, que aprovou o POCAL, prevê que todas as autarquias locais sejam obrigadas a ter um Sistema de Controlo Interno (SCI). O SCI integrado pelo POCAL visa um conjunto de procedimentos incluídos no sistema contabilístico e de processos de transações.

Segundo a ISA 330 (DRA 410 foi revogada), o SCI é definido como sendo “todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela gestão de uma entidade, que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível”.

O Controlo Interno nas autarquias é definido como um processo efetuado pela gestão e todo o pessoal, com o objetivo de dar a segurança razoável à organização, de forma a atingir os seus objetivos, que incidem na eficácia e eficiência das operações; fiabilidade das demonstrações financeiras; conformidade com leis e regulamentos.

O CI compreende cinco componentes que necessitam de estar a funcionar em simultâneo para que o Sistema de Controlo Interno seja eficiente. As cinco componentes são as seguintes:

#### **1. Ambiente de controlo:**

É a base de qualquer SCI, o auditor tem alguma dificuldade em avaliar. Os elementos do ambiente de controlo são:

- Integridade e valores éticos: implementação de códigos de conduta relativos a práticas aceitáveis de negócio.



- Compromisso para a competência: trabalhadores incompetentes podem por em risco o ambiente de controlo da empresa.
- Conselho de Administração ou comité de Auditoria: Independência da gestão de questões que sejam levantadas; frequência com que as reuniões são realizadas com o administrador financeiro, auditores internos e externos; oportunidade com que é abastecido de informação sensível, investigações e atos ilegítimos.
- Filosofia de Gestão e Estilo Operacional: natureza dos riscos de negócio aceites; rotação de pessoal em funções chave; preocupações sobre a fiabilidade do reporte financeiro e a salvaguarda dos ativos.
- Estrutura Organizativa: O Organograma da organização com adequada segregação de funções.
- Delegação de autoridade e responsabilidade: Atribuição de responsabilidade delegação de autoridade para tratar das metas e objetivos.
- Políticas e práticas de RH: Contratação, acolhimento, avaliação de desempenho, formação, ação disciplinar, etc.

## **2. Avaliação de Risco:**

Existência de processos que permitam avaliar os potenciais riscos que possam por em causa a realização dos objetivos. Esta avaliação de risco permite:

- Estimar a importância do risco;
- Avaliar a probabilidade de ocorrência;
- Definir como o risco deve ser gerido e que ações tomar.

Os riscos são considerados em 3 perspetivas: riscos devidos a fatores externos (ameaças e oportunidades); fatores internos (pontos fortes e pontos fracos) e riscos de atividades específicas.

## **3. Atividades de controlo:**

Existência de políticas e procedimentos adequados relativamente a cada uma das atividades da entidade. Por ex. controlos físicos; auditoria continua; segregação de funções; indicadores de desempenho. Etc.

## **4. Informação e comunicação:**



Obtenção de informação externa e interna e fornecimento à gestão dos relatórios necessários sobre o desempenho da entidade, relativamente aos objetivos estabelecidos. Eficiência na comunicação aos empregados em matéria de deveres e responsabilidades de controlo.

## 5. Monitorização:

Destina-se a avaliar a eficácia de todas as componentes do SCI e implementar ações corretivas quando necessário.

Podemos ter:

- Supervisão contínua (comunicações de terceiros; inventários; atividades de supervisão);
- Avaliações independentes (frequentes quando se fazem aquisições, mudança no negócio, etc.);
- Reporte de deficiências (qualquer que seja o meio de detetar os pontos fracos do SCI, estes devem ser reportados à gestão).

A Eficácia da implantação do SCI vai depender da “cultura de controlo” que os municípios possuem e das estruturas que criaram para o irem melhorando e dinamizando. Como referem Carvalho *et al*, (2006), “a criação de serviços de auditoria interna, tornar-se-á imprescindível para acompanhar o funcionamento e permanente atualização dos Sistemas de Controlo Interno implantados”. O auditor deve avaliar como é que o sistema de controlo interno funciona e ter em consideração como é que os sistemas de informação computadorizados afetam a revisão/auditoria.

Concluindo, formula-se a questão: Será que os municípios analisados dispõem de um serviço de auditoria interna como componente fundamental do seu controlo interno?

### 2.3.3. POCAL

O Plano Oficial da Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL), aprovado pelo Decreto-Lei nº54-A/99 de 22 de Fevereiro, permite a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos num sistema mais informativo e capaz de apoiar a gestão das autarquias locais. Assim sendo, o POCAL tem como tarefas:



- Permitir o controlo financeiro e a informação necessária ao acompanhamento da execução do orçamento numa perspetiva de caixa e compromissos;
- Estabelecer regras e procedimentos para a modificação dos documentos provisionais;
- Atender às exigências do orçamento das despesas e receitas;
- Permitir a utilização racional das dotações orçamentais;
- Fornecer informação para o cálculo dos agregados da Contabilidade Nacional;
- Disponibilizar informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia.

A Administração Pública moderna exige que haja cada vez mais informação contabilística útil para a tomada de decisões e para controlo orçamental, de modo a que haja uma modernização de procedimentos que facilite a consolidação de contas do Estado.

O sistema elaborado pelo POCAL permite que se registem e verifiquem todas as fases da execução das receitas e das despesas, baseado em princípios contabilísticos geralmente aceites. Estas tarefas dão-nos informações relevantes para o conhecimento da situação patrimonial e posição económico-financeira das entidades.

Apesar da contabilidade orçamental continuar a ser elaborada numa base de caixa, verificasse no POCAL uma base conceptual muito semelhante à do POC, ou seja, as despesas e receitas que surjam da execução do orçamento serão imputadas de acordo com o procedimento estabelecido em cada caso.

Relativamente aos documentos de prestação de contas, designadamente o Balanço e a Demonstração dos Resultados, estes são elaborados numa base de acréscimo, ou seja, com a quantificação das obrigações a pagar, direitos a receber, variações de património e custos e proveitos.

O sistema de contabilidade autárquica é assim, um instrumento indispensável no que diz respeito ao planeamento económico, políticas de financiamento, gestão autárquica, avaliação de desempenho e auditoria interna e externa. (Araújo, 2005)

No contexto da contabilidade autárquica, em que se verifica uma maior quantidade de informação, tomando como consequência a obrigatoriedade de verificar e controlar, a auditoria interna é o instrumento que permite analisar a situação real das autarquias. Sendo assim, a auditoria interna assume uma função preventiva, de apoio e também corretiva.

O SNC-AP (Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas) é a nova solução de gestão financeira desenvolvida pela AIRC, para fazer face às exigências do



---

novo modelo de normalização contabilística aprovado no Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

O SNC-AP irá permitir a convergência das práticas de contabilização e avaliação de ativos e passivos dos organismos das administrações públicas portuguesas com as dos outros Estados-membros da EU.

Concluindo, segundo a alínea a) do nº7 do artº64 da Lei nº169/99, de 18 de Setembro, com as alterações introduzidas pela Lei nº75/2013, de 12 de Setembro, foi aprovado o Regulamento dos Gabinetes de Auditoria Interna dos Municípios, que zelam pela contenção de custos. No entanto e atualmente, será que existem mesmo gabinetes específicos, ROCs para verificar a aplicação do POCAL bem como a aplicação e funcionamento do Sistema de Controlo Interno?



---

## CAPÍTULO III – NORMAS DE AUDITORIA PARA O SETOR PÚBLICO

### 3.1. Normas Internacionais

#### 3.1.1. INTOSAI e IFAC

A estrutura das normas de auditoria da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI, 1992) baseou-se nas declarações e relatórios que foram aprovados em vários Congressos Internacionais e no relatório do Grupo de Especialistas em Contabilidade e Auditoria Públicas dos países em desenvolvimento das Nações Unidas. Estas normas foram criadas com o intuito de proporcionarem uma estrutura de procedimentos e práticas que devem ser seguidos quando se realizam auditorias. No âmbito das normas de auditoria da INTOSAI, a mesma refere que uma “public accountability” é um princípio básico. No entanto, as normas da IFAC têm como objetivo aumentar o nível de auditoria na Europa, harmonizar a auditoria das demonstrações financeiras, promover o desenvolvimento dos princípios e técnicas de auditoria e incrementar a compreensão mútua dos relatórios dos auditores sobre as demonstrações financeiras. Estes princípios foram aplicados de forma semelhante em todas as entidades do setor público, havendo assim uma grande diferença em relação aos objetivos do setor privado.

Tanto a INTOSAI como a IFAC, compreendem quatro componentes:

- Postulados Básicos;
- Normas Gerais;
- Normas de Procedimento na Execução da Auditoria;
- Normas para a Elaboração de Relatórios.

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



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



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

### 3.1.2. IIA

As Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna são elaboradas pelo *The Institute of Internal Auditors* (IIA). Após a criação do IIA, a auditoria interna passou a ser caracterizada como uma “atividade independente, de garantia objetiva e consultoria, estabelecida para acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Apoia uma organização a atingir os seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia na gestão do risco, controlo e processos de “governance””. O IIA tem ajudado os seus membros na prática da profissão, criando assim um Código de Ética que dê fiabilidade às componentes de governação, gestão de risco e controlo presentes numa organização. O Código de Ética do IIA consiste em promover uma cultura ética na profissão de auditoria interna.

O Código de Ética do Instituto inclui os princípios relevantes para a profissão e prática de auditoria interna e as normas de conduta que definem o comportamento que os auditores internos devem ter. Estas normas ajudam na interpretação dos princípios em aplicações práticas e orientam a conduta ética dos auditores internos.

Quanto à aplicabilidade e comportamento deste Código de Ética, afirma-se que é aplicável aos indivíduos e às entidades que prestem serviços de auditoria interna. Qualquer incumprimento do Código de Ética por parte dos membros do Instituto ou por aqueles que tenham certificações profissionais do IIA, será avaliado de acordo com os Estatutos e Diretivas Administrativas do Instituto, podendo ser aplicada uma ação disciplinar.

### Princípios do Código de Ética

Os princípios definidos no Código de Ética são:



- Integridade – os auditores internos necessitam de gerar confiança, de modo a que todos os outros confiem no seu julgamento;
- Objetividade – este princípio consiste em que os auditores internos façam a sua avaliação e comunicação da informação sobre a atividade ou processo em análise, sem serem influenciados por interesses particulares ou opiniões alheias.
- Confidencialidade – Respeito pelo valor e propriedade da informação que os auditores internos recebem, restringindo a sua divulgação apenas em caso de obrigação legal ou profissional.
- Competência – Os auditores aplicam os conhecimentos, técnicas e experiência necessárias para o bom desempenho dos serviços de auditoria interna.

## **Normas de conduta**

### Integridade

Os auditores internos:

- Deverão executar o seu trabalho com honestidade, diligência e responsabilidade.
- Deverão respeitar as leis e divulgar o que se espera que seja feito ao abrigo das leis e da profissão.
- Não deverão, em consciência, participar em atividade ilegais, ou em atos que desacreditem a profissão de auditoria interna ou a organização.
- Deverão respeitar e contribuir para os objetivos legítimos e éticos da organização.

### Objetividade

Os auditores internos:

- Não deverão participar em qualquer atividade ou manter uma relação que prejudique ou, que se presume, possa prejudicar o seu julgamento imparcial. A participação inclui atividades ou relações tais, que possam estar em conflito com os interesses da organização.
- Não deverão aceitar nada que possa prejudicar ou que se presume possa prejudicar o seu julgamento profissional.
- Divulgarão todos os factos materiais de que tenham conhecimento, os quais, a não serem divulgados, possam distorcer a informação das atividades em análise.



---

## Confidencialidade

Os auditores internos:

- Deverão ser prudentes na utilização e proteção da informação obtida no desempenho das suas atividades.
- Não deverão utilizar a informação para qualquer benefício próprio ou que de outra maneira estaria em desacordo com as leis ou em detrimento dos objetivos legítimos e éticos da organização.

## Competência

Os auditores internos:

- Aceitarão apenas serviços para os quais disponham do necessário conhecimento, proficiência e experiência.
- Desempenharão os serviços de auditoria interna de acordo com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.

Em relação às normas para a prática profissional, estas têm como objetivos definir os princípios básicos de atuação do auditor interno:

- Enquadrar o desempenho e promover as atividades da Auditoria Interna;
- Definir a base da avaliação do desempenho da Auditoria Interna;
- Contribuir para a melhoria dos processos operacionais da entidade.

As normas são divididas em três grupos:

- Normas funcionais, que se baseiam nas características das organizações e das entidades que desempenham atividades de Auditoria Interna;
- Normas de Desempenho, relativas à natureza da atividade da Auditoria Interna e à avaliação do seu desempenho;
- Normas de Implementação, relativas a trabalhos de Auditoria Interna específicos.

No contexto da Administração Pública e particularmente o caso dos municípios, a auditoria interna deve realizar os seus trabalhos de acordo com as *Normas* do IIA. Estes trabalhos



devem contemplar as políticas e procedimentos da atividade de auditoria interna, de forma a acrescentar valor e melhorar os processos de bom governo, gestão de risco e controlo.

Neste processo de auditoria pública, os auditores internos estudam os meios a cumprir com os seus objetivos de forma mais eficiente e eficaz. Elaboram-se planos de ação para superar obstáculos face aos objetivos. Os procedimentos clarificam as ações que ameaçam a independência e objetividade dos trabalhos. Assim, o Relatório de Auditoria é protegido e divulgado ao abrigo da doutrina em causa. (Morais e Martins, 2007)

Chega-se então a uma questão de investigação relevante, que é: qual a importância atribuída aos procedimentos e outros aspetos de auditoria interna, existentes nos municípios?

### **3.2. Normas Nacionais – OROC**

O Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), estabelecido no Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, determina que todas as matérias de revisão/auditoria às contas fiquem submetidas à disciplina normativa e ao controlo da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

No que diz respeito à revisão/auditoria, principalmente a auditoria às contas, o ROC segue as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria específicas da profissão, nomeadamente as nacionais e internacionais (Normas Internacionais de Auditoria da IFAC). Para cumprir estas normas, o ROC desenvolve procedimentos gerais e específicos de revisão/auditoria que são apresentados ao órgão de gestão da entidade auditada, incluindo as recomendações para a melhoria dos SCI e os ajustamentos e reclassificações contabilísticas materialmente relevantes.

O auditor determina o alcance do seu trabalho de acordo com as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria. Após aplicadas estas normas e decididos os procedimentos de auditoria, o auditor utiliza o seu juízo profissional, a importância dos conceitos e os riscos relativos.

As Normas Técnicas de Revisão/Auditoria da OROC, que compreendem as Normas Gerais (1), Normas de Trabalho de Campo (2) e Normas de Relato (3), são de aplicação obrigatória em Portugal, para os profissionais de auditoria independentemente do que estejam a auditar, e constituem os princípios básicos e os procedimentos essenciais a cumprir pelos auditores no desenvolvimento dos trabalhos por elas abrangidos. As Normas Técnicas eram suplementadas e desenvolvidas por Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRAs), que foram revogadas e agora, até nova aprovação, utilizam-se as ISA.



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

As Normas e DRAs, particularizando a DRA 872, que ainda está em revisão, aplicam-se ao exame completo de auditoria das demonstrações financeiras e outras funções de interesse público que compreendem as revisões e procedimentos de auditoria definidos com a entidade auditada.

Segundo Morais e Martins (2007), o trabalho de campo consiste em planear as diferentes auditorias internas a realizar ao longo do ano, para evitar que a realização de auditorias seja feita apenas quando haja algum acontecimento que seja necessário investigar. Os mesmos autores dizem que é difícil estabelecer um plano padrão de auditorias, uma vez que cada entidade tem a sua estrutura organizacional. No entanto, estabelecem-se requisitos mínimos que todas as auditorias têm que ter em conta para a elaboração do plano, nomeadamente:

- A dimensão da entidade ou objeto a auditar;
- As características do setor de atividade onde se insere;
- A conjuntura económica existente no momento da elaboração do plano e possíveis implicações;
- A identificação das funções mais relevantes dentro da entidade e os problemas críticos que as possam afetar;
- O correto tratamento da informação;
- A filosofia de gestão quanto às políticas gerais;
- A situação financeira da entidade;
- A definição do projeto de auditoria, tanto a nível contabilístico-financeiro como operacional detalhado;
- O cálculo aproximado dos custos a incorrer em consequência da execução da auditoria;
- A elaboração de um cronograma que inclua as datas previstas, duração e as equipas;
- Como, quando e a quem serão comunicados os resultados de auditoria.

O programa de trabalho para auditoria contabilístico-financeira está relacionado com o objetivo de controlo e fiabilidade nas demonstrações financeiras. Já o plano de trabalho para



a auditoria operacional, visa medir e avaliar a economia, a eficiência e eficácia da gestão nas diferentes atividades da entidade. O programa de trabalho deve conter, entre outros, os seguintes componentes (Morais e Martins, 2007):

- Um manual de auditoria interna – constitui um instrumento de trabalho necessário contendo, de forma detalhada, instruções, políticas e procedimentos necessários para o desenvolvimento dos trabalhos;
- Uma descrição do Sistema de Controlo Interno da entidade – tanto as auditorias contabilístico-financeiras como as operacionais, têm de conhecer e avaliar as características dos controlos que integram o Sistema de Controlo Interno da entidade.
- Os “papéis de trabalho”, segundo a ISA 230, deverão:
  - Confirmar e apoiar as opiniões e os relatórios do auditor;
  - Ajudar no planeamento, execução e supervisão das auditorias;
  - Assegurar que o trabalho subcontratado foi executado de modo satisfatório;
  - Aumentar a eficiência e a eficácia da auditoria;
  - Conservar a prova de trabalho realizado e como suporte a trabalhos futuros;
  - Dispor de informações na preparação dos relatórios e responder às questões da entidade auditada ou outras partes interessadas;
  - Documentar a concentração dos objetivos de auditoria;
  - Facilitar as revisões de terceiros;
  - Fornecer uma base para avaliar o programa de controlo de qualidade da atividade de auditoria interna;
  - Ajudar no desenvolvimento profissional do pessoal de auditoria interna;
  - Provar que o auditor cumpriu as normas de auditoria;

Após se avaliar o controlo interno da entidade, o risco é reajustado e o Programa Preliminar de Auditoria, procede-se à execução do exame, fazendo vários tipos de testes segundo a ND 2120, PR 2120.A1-1 e 2.

Quando elabora os testes, o auditor interno decide se analisa toda a informação ou se recorre à amostragem, utilizando as várias técnicas que se adequam aos testes. Após o exame e a avaliação e tendo provas adequadas, nomeadamente a eficácia dos SCI, o auditor passa à elaboração do relatório de Auditoria, onde tira as suas conclusões e dá recomendações de melhoria.



---

Concluindo e após esta análise, reflete-se então sobre uma questão: qual a possibilidade de adotar outras normas e procedimentos resultantes da opinião do auditor externo que os municípios são obrigados a ter?



## SÍNTESE DA REVISÃO DA LITERATURA

Após a revisão da literatura, procede-se à elaboração de um quadro que sintetize as suas principais questões de investigação e o respetivo capítulo de análise onde foram suscitadas.

Capítulo	Questões de Investigação
<u>2.3.1 – Sistema de Controlo Interno</u>	1 - Será que os municípios analisados dispõem de um serviço de auditoria interna como componente fundamental do seu controlo interno? (Carvalho et al, 2006)
<u>2.3.2 - POCAL</u>	2 - Existem gabinetes específicos, ROCs para verificar a aplicação do POCAL bem como a aplicação e funcionamento do Sistema de Controlo Interno? (nº7 do artº64 da Lei nº169/99)
<u>3.1.2 – IIA</u>	3 - Qual a importância atribuída aos procedimentos e outros aspetos de auditoria interna, existentes nos municípios? (Morais e Martins, 2007)
<u>3.2 – Normas Nacionais - OROC</u>	4 - Qual a possibilidade de adotar outras normas e procedimentos resultantes da opinião do auditor externo que os municípios são obrigados a ter? (Morais e Martins, 2007)

Quadro 2 – Relação dos capítulos com as questões de investigação

Face a estas questões de investigação, será agora considerada a forma como se lhe vai dar resposta, ou seja, a metodologia.



---

# PARTE II – ESTUDO EMPÍRICO



---

## CAPÍTULO IV – METODOLOGIA

### 4.1. Âmbito e objetivo do estudo

O objetivo da presente investigação consiste, de uma forma geral, em estudar a existência e implementação de procedimentos e outros aspetos referentes à auditoria interna, incluindo a existência de Departamentos de Auditoria e Revisores Oficiais de Contas em municípios portugueses.

### 4.2. Metodologia

O estudo teórico e a análise de dados empíricos são vistos como um processo cognitivo de descoberta e manipulação abstrata e de relações entre estas categorias (Goets e LeCompte, 1984).

Para se conseguir definir o método de pesquisa adequado, é preciso analisar as questões colocadas pela investigação. Existem dois tipos para a obtenção de dados referentes ao estudo de caso, que são os seguintes: abordagem qualitativa e abordagem quantitativa.

A abordagem qualitativa traduz-se por aquilo que não pode ser mensurável, uma vez que a realidade e o sujeito são elementos indissociáveis. Assim sendo, quando se trata de um sujeito, tem que se ter em conta os seus traços subjetivos, bem como alguns pormenores que não podem ser traduzidos em números calculáveis. (Erickson, 1990)

Com base na definição anterior, afirma-se que a pesquisa qualitativa tem um carácter exploratório, visto que o entrevistado é obrigado a pensar e a expressar livremente a sua opinião acerca do assunto a tratar.

Por abordagem quantitativa, esta traduz-se por aquilo que pode ser quantificável, ou seja, transcrever em números as opiniões e informações, de modo a obter a análise de dados, podendo assim chegar a uma conclusão. (Turato, 2004)

Analisando o objetivo pretendido em conjunto com as questões de investigação colocadas, prevê-se um estudo quantitativo. Fazendo-se uma pesquisa quantitativa em que se envolvem dados descritivos, dá-se então mais relevância ao processo de recolha de dados, retratando a perspetiva dos participantes.



### 4.3. Hipóteses de análise

As hipóteses de análise analisam o valor de um parâmetro ou de uma relação entre parâmetros, em que se pressupõe a sua veracidade. No entanto, como esta investigação se baseia numa amostra e não numa totalidade de municípios, qualquer que seja a conclusão dos testes, será sempre baseada naquilo a que se chama evidência amostral.

Neste estudo, prevê-se que quanto maior for o município analisado, mais complexa será a sua organização e maior a diversidade dos serviços prestados. Sendo assim, também é maior a necessidade de existirem procedimentos e outros aspetos de auditoria interna, nomeadamente um Gabinete de Auditoria Interna e ROC. Por outro lado, a implementação de um SCI motiva também a existência de auditoria interna, uma vez que se interligam.

Do exposto, formulámos assim as seguintes hipóteses de investigação, relacionadas com as questões de investigação anteriormente formuladas:

Hipóteses de análise	Questões de investigação
<b>H1</b> – A existência se Serviço de Auditoria Interna está relacionada com a implementação do SCI	1 - Será que os municípios analisados dispõem de um serviço de auditoria interna como componente fundamental do seu controlo interno? (Carvalho et al, 2006)
<b>H2</b> - A implementação de outras normas e procedimentos de auditoria externa são importantes para melhorar o processo de auditoria interna nos municípios.	2 - Existem gabinetes específicos, ROCs para verificar a aplicação do POCAL bem como a aplicação e funcionamento do Sistema de Controlo Interno? (nº7 do artº64 da Lei nº169/99)
<b>H3</b> - A dimensão do município (população ou total do orçamento) relaciona-se com a implementação das normas e procedimentos de auditoria interna.	3 - Qual a importância atribuída aos procedimentos e outros aspetos de auditoria interna, existentes nos municípios? (Morais e Martins, 2007)



<p><b>H2-</b> A implementação de outras normas e procedimentos de auditoria externa são importantes para melhorar o processo de auditoria interna nos municípios.</p>	<p>4 - Qual a possibilidade de adotar outras normas e procedimentos resultantes da opinião do auditor externo que os municípios são obrigados a ter? (Morais e Martins, 2007)</p>
---	---

Quadro 3 – Relação das questões de investigação com as hipóteses de análise

### Hipótese 1

Apesar de não ser uma obrigação legal a existência de um departamento de auditoria interna nos municípios, é claramente importante para o seu controlo interno. A auditoria interna, segundo o IIA define-se como “uma atividade independente, de garantia e de 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 da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação”.

Posto isto, define-se então a hipótese 1:

(H1): A existência de um serviço de auditoria interna deve facilitar o controlo interno dos municípios.

### Hipótese 2:

Segundo a OCDE (2003), a auditoria municipal é forçada a agir de forma diferente, tendo por dever a adoção de novos métodos de gestão de auditoria, que garantam as melhorias no seu funcionamento e acompanhem a evolução das necessidades atuais, que cada vez se têm tornado mais exigentes.

Formula-se assim a hipótese 2:

(H2): A implementação de outras normas e procedimentos de auditoria externa são importantes para melhorar o processo de auditoria interna nos municípios.

### Hipótese 3

De acordo com Mcnamee e Selim (1998), quando uma população e o total do orçamento aumentam, espera-se que também aumente a necessidade de auditoria interna, enquanto abordagem para o processo eficaz, em relação à dimensão da organização, do nível do planeamento, execução e reporte anual.



Neste sentido, define-se a hipótese 3:

(H3): A dimensão do município (população ou total do orçamento) relaciona-se com a implementação das normas e procedimentos de auditoria interna.

### **Relação das questões da investigação com as hipóteses de análise**

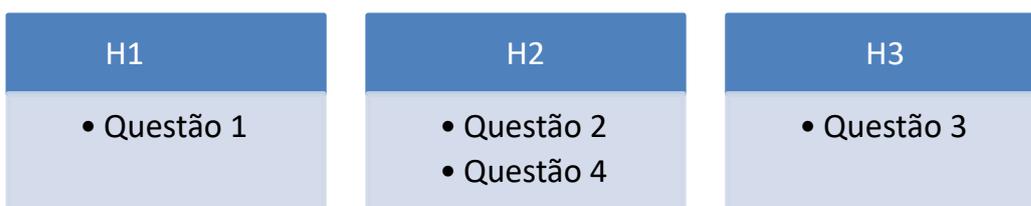
A questão 1 analisa se os municípios em estudo possuem um serviço de auditoria interna como componente fundamental do seu controlo interno; associa-se que a hipótese 1 vai testar se a existência de um serviço de auditoria interna facilita o controlo interno dos municípios.

A questão 2 verifica se existem gabinetes específicos e ROCs para verificarem a aplicação do POCAL e também do Sistema de Controlo Interno; a hipótese 2 analisa se a implementação de outras normas e procedimentos de auditoria externa são importantes para melhorar o processo de auditoria interna nos municípios.

A questão 3 analisa a importância atribuída aos procedimentos e outros aspetos de auditoria interna; a hipótese 3 vai verificar se a dimensão do município se relaciona com a implementação das normas e procedimentos da auditoria interna.

A questão 4 centra-se na possibilidade de se adotarem outras normas e procedimentos derivados de auditoria externa que os municípios são obrigados a ter; em relação à hipótese, será associada a hipótese 2. É de salientar que a hipótese 2 se interliga com a questão 2 e a questão 4, uma vez que a oportunidade de se adotarem outras normas e procedimentos de auditoria externa se relaciona com existência de gabinetes específicos ou ROCs. Ou seja, ao existirem estes Órgãos, será mais provável a hipótese de se adotarem outras normas e procedimentos de auditoria externa. Unindo estes dois aspetos, pode supor-se que a implementação de outras normas e procedimentos são importantes para melhorar o processo de auditoria interna nos municípios.

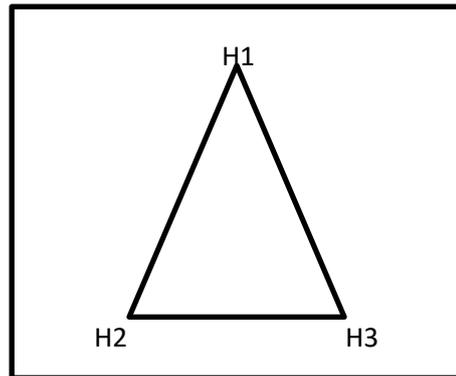
Do exposto, formulamos então as seguintes hipóteses de análise:



Quadro 4 – Associação das hipóteses com as perguntas de investigação

#### 4.4. Modelo de Análise

O modelo de análise explica como se vão articular as hipóteses de investigação para poder dar resposta às questões de investigação elaboradas com base na revisão da literatura. Assim sendo, as hipóteses H1, H2, H3 têm a seguinte articulação:



*Fonte. Própria*

No modelo acima apresentado, pode-se observar um esquema que representa a relação que se estabelece entre as três hipóteses que constituem o estudo e verifica-se que estas se encontram inter-relacionadas entre si. As três hipóteses representam diferentes perspetivas de análise, sendo que: a H1 relaciona o serviço de auditoria interna com o controlo interno nos municípios; a H2 está relacionada com a perspetiva de melhoria através da implementação de normas e procedimentos de auditoria externa e por último a H3 está relacionada com a dimensão do município e a sua influência para a existência de aspetos referentes à auditoria interna.

Decidiu-se optar por um valor qualitativo e quantitativo de 33%, respetivamente para cada uma das hipóteses da análise. Assim sendo, após se obter a validação (ou não) das hipóteses construídas, a conclusão final resultará da seguinte equação:

$$C = 0.33H1 + 0.33H2 + 0.33H3$$



#### 4.5. Recolha dos dados

Os instrumentos de recolha de dados escolhidos para este estudo centram-se em inquéritos feitos por questionários a alguns dos municípios. Inicialmente, optou-se pela utilização dos questionários devido à quantidade de municípios a estudar e também por a sua análise ser mais sistematizada e no entanto, mais simples. O questionário foi então elaborado, tendo em conta toda a terminologia adequada à área municipal, formulando as questões de forma coerente e não exaustiva.

Para elaborar questionários, deve-se definir com rigorosidade (Muñoz, 2003):

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

O questionário tem que ser validado, de forma a fornecer os dados necessários relativos ao estudo.

Em relação às entrevistas, considera-se que é um instrumento de recolha de dados importante para a investigação, tendo a hipótese de descobrir novos aspetos e alargar a pesquisa. É importante ter em conta que as entrevistas devem ser realizadas de forma aberta e flexível, não fazendo muitas perguntas ou perguntas demasiado precisas, para que o entrevistado se sinta à vontade para contribuir na investigação.

#### 4.6. Construção do questionário

O questionário foi desenvolvido com a finalidade de obter uma visão global sobre a prática e procedimentos de auditoria interna dentro do município, bem como a importância que os mesmos possuem. Verifica-se assim que o questionário tem dois objetivos: analisar que práticas e outros aspetos da auditoria interna são adotados nos municípios portugueses em estudo e qual a sua importância; averiguar se a adoção de procedimentos de auditoria, nomeadamente normas de auditoria externa, poderão melhorar o processo de auditoria interna municipal.



O questionário, que se encontra no apêndice 1, divide-se em quatro partes com perguntas fechadas, de modo a facilitar o tratamento e análise da informação e também, uma vez que são muito objetivas, requerem menor esforço da parte dos sujeitos quando dão as suas respostas.

As questões formuladas no questionário estão estruturadas então da seguinte forma: Parte I – Caracterização do Município; Parte II – Serviços/Órgãos de auditoria interna; Parte III – Normas e procedimentos de auditoria interna; Parte IV - Aspectos que são objeto de auditoria interna.

Na Parte I, inserem-se questões que permitem caracterizar o município, nomeadamente o distrito a que pertence, a sua dimensão, a implementação de sistemas contabilísticos e do controlo interno do POCAL e a existência de CC.

Na Parte II as questões têm por objetivo verificar a existência de Serviços ou Órgãos de auditoria interna no município. Se existir, procura-se fazer uma caracterização do mesmo na parte III. Caso não exista, averigua-se quais são as razões para isso. Nesta parte, identifica-se também quais são os tipos de auditoria interna que o município desenvolve.

Na Parte III, faz-se uma caracterização geral do serviço de auditoria interna existente no município.

Como conclusão do questionário, na parte IV, recolhem-se informações sobre as normas, técnicas e práticas de auditoria interna existentes no município, e quais as suas características. Para a elaboração das questões que dizem respeito a esta parte, usou-se como base fundamental o Manual de Auditoria e Procedimentos.

É de salientar que na parte IV, mesmo quando as características não existam no município, é indicada a importância que este lhes atribui, de acordo com a escala Likert. Esta escala apresenta, neste contexto, uma série de 5 proposições, dos quais o inquirido deve selecionar uma, sendo estas, “NI – Nada Importante”, “PI- Pouco Importante”, “I-Importante”, “AI – Alguma Importância” e “MI – Muito Importante”. Este tipo de escala pretende medir o grau de importância relativamente às proposições de opinião anteriormente dadas: “Sim” ou “Não”. Estas duas proposições seguem uma escala nominal do tipo VAS (*Visual Analogue Scales*), que se baseia numa linha horizontal, apresentando duas opções que são antónimas.



## CAPÍTULO V – APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 5.1. Caracterização da amostra

Conforme mostrado no quadro, a amostra deste estudo é constituída por 73 municípios, que representam 23,7% da população. É composta maioritariamente por municípios da Região Centro, que são 39,7%. Os municípios da Região Norte representam 19,2% e os da Região do Alentejo 15,1%. A Região da Madeira não é representada na amostra e a seguir, a menos representada, é a Região do Algarve (5,5%).

	Amostra		População		Amostra/população
	Frequência	%	Frequência	%	%
<b>Alentejo</b>	11	15,1%	58	18,8%	19,0%
<b>Algarve</b>	4	5,5%	16	5,2%	25,0%
<b>Centro</b>	29	39,7%	100	32,5%	29,0%
<b>Lisboa</b>	7	9,6%	18	5,8%	38,9%
<b>Norte</b>	14	19,2%	86	27,9%	16,3%
<b>Açores</b>	8	11,0%	19	6,2%	42,1%
<b>Madeira</b>	0	0,0%	11	3,6%	0,0%
<b>TOTAL</b>	<b>73</b>	<b>100,0%</b>	<b>308</b>	<b>100,0%</b>	<b>23,7%</b>

Quadro 5 – Regiões dos municípios que constituem a amostra

Dado que a amostra é probabilística e que as percentagens de municípios da amostra em cada região se aproximam dessas mesmas percentagens para a população, pode-se afirmar que a amostra é representativa.

No que diz respeito à dimensão dos municípios respondentes, verifica-se pelo quadro que a maioria (45,2%) é de pequena dimensão. Os municípios de média dimensão constituem 43,8% das respostas obtidas. Em menor numero na amostra, encontram-se os municípios de grande dimensão, representados em 11% da amostra.

	Amostra		População	
	Frequência	%	Frequência	%
<b>Pequeno</b>	33	45,2%	184	59,7%
<b>Médio</b>	32	43,8%	100	32,5%
<b>Grande</b>	8	11,0%	24	7,8%
<b>TOTAL</b>	<b>73</b>	<b>100,0%</b>	<b>308</b>	<b>100,0%</b>



Quadro 6 – Dimensão dos municípios que constituem a amostra

No que diz respeito à implementação do POCAL, conforme mostrado no quadro, verifica-se que a Contabilidade Orçamental se encontra na generalidade dos municípios (98,6%). O mesmo se verifica também com a Contabilidade Patrimonial (97,3%). As percentagens de não resposta à implementação destes dois subsistemas não são significativas.

Em relação à Contabilidade de Custos, constata-se que este sistema também já foi implementado na maioria dos municípios em estudo (72,6%) e o SCI, também se apresenta numa realidade de 86,3%.

	Contabilidade Orçamental		Contabilidade Patrimonial		Contabilidade de Custos		Sistema de Controlo Interno	
	F	%	F	%	F	%	F	%
<b>Sim</b>	72	98,6%	71	97,3%	53	72,6%	63	86,3%
<b>Não</b>	0	0,0%	1	1,4%	19	26,0%	9	12,3%
<b>Total de respostas</b>	72	98,6%	72	98,6%	72	98,6%	72	98,6%
<b>Não resposta</b>	1	1,4%	1	1,4%	1	1,4%	1	1,4%
<b>TOTAL</b>	73	100,0%	73	100,0%	73	100,0%	73	100,0%

Quadro 7 – Implementação do POCAL

Relativamente à existência de Contabilista Certificado no município, verifica-se que a maioria dos municípios que constituem a amostra, apenas 32,9% afirma não possuir CC e 67,1% já possuem CC.

	Frequência	%
<b>Sim</b>	49	67,1%
<b>Não</b>	24	32,9%
<b>Total de respostas</b>	73	100,0%
<b>Não resposta</b>	0	0,0%
<b>TOTAL</b>	73	100,0%

Quadro 8 – Existência de CC no município



## 5.2. Discussão de resultados

### 5.2.1. Hipótese 1

Nesta hipótese, relaciona-se o Serviço de Auditoria Interna com a implementação do Sistema de Controlo Interno, nos seguintes termos: H1- A existência de Serviço de Auditoria Interna está relacionada com a implementação do SCI.

Pelo quadro que se segue, em que se cruzam as duas variáveis em análise nesta hipótese, verifica-se que a maioria dos municípios que não possui Serviço de Auditoria Interna (42) implementa o Sistema de Controlo Interno.

		SCI		
		SIM	NÃO	
SAI	SIM	Freq. Observadas	22	3
		% Dimensão	88,0	12,0
	NÃO	Freq. Observadas	42	6
		% Dimensão	87,5	12,5
TOTAL		Freq. Observadas	64	9
		% Dimensão	87,7	12,3

Quadro 9 – Relações entre as variáveis existência SAI e implementação SCI

Pode-se concluir que a hipótese parece ser rejeitada dado que as variáveis SAI e SCI tendem a ser independentes, ou seja, não há propriamente uma relação entre a implementação do SCI e a existência do SAI.

### 5.2.2. Hipótese 2

Esta hipótese assume-se como: “A implementação de outras normas e procedimentos de auditoria externa são importantes para melhorar o processo de auditoria interna nos municípios.”

Os dados apresentados no quadro permitem verificar que a maioria dos municípios não dispõe de nenhum órgão de serviço de auditoria interna (64,4%). Apenas 30,1% afirmam ter Serviço de Auditoria Interna e 17,8% afirma ter ROC externo.



	ROC Externo		Departamento/Divisão de Auditoria Interna		O Município não dispõe de nenhum órgão de serviço de auditoria interna	
	F	%	F	%	F	%
<b>Sim</b>	13	17,8%	22	30,1%	47	64,4%
<b>Não</b>	60	82,2%	51	69,9%	26	35,6%
<b>Total de respostas</b>	73	100,0%	73	100,0%	73	100,0%
<b>Não resposta</b>	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
<b>TOTAL</b>	73	100,0%	73	100,0%	73	100,0%

Quadro 10 – Município dispõe de Serviço/Dep./Órgão de Auditoria Interna

Relativamente às razões que justificam a não existência de Serviço/Departamento de Auditoria Interna no município, podemos verificar pelo quadro que a maioria tem falta de meios técnicos e falta de pessoal com formação adequada. 14,9% afirmam não entender a importância da existência de um serviço de auditoria interna.

	Falta de meios técnicos		Falta de pessoal com formação adequada		Não se entende a sua importância	
	F	%	F	%	F	%
<b>Sim</b>	20	42,6%	28	59,6%	7	14,9%
<b>Não</b>	25	53,2%	17	36,2%	38	80,9%
<b>Total de respostas</b>	45	95,7%	45	95,7%	45	95,7%
<b>Não resposta</b>	2	4,3%	2	4,3%	2	4,3%
<b>TOTAL</b>	47	100,0%	47	100,0%	47	100,0%

Quadro 11 – Razões que justificam a não existência de Serviço/Dep. de Auditoria Interna

No que diz respeito às normas e procedimentos de auditoria, podemos observar que a taxa de não resposta ultrapassa os 50%, ou seja, mais de metade dos municípios da amostra. Analisando o quadro seguinte, verificamos que as maiores percentagens de respostas positivas respeitam à “análise de fatores internos e externos que condicionam a atividade do município” e à “avaliação da forma como os sistemas de informação afetam a auditoria”.



	<b>Sim</b>		<b>Não Resposta</b>		<b>TOTAL</b>	
	F	%	F	%	F	%
<b>NORMAS E PRATICAS GERAIS</b>						
Independência do auditor interno do seu superior hierárquico	26	35,6%	47	64,4%	73	100%
O auditor interno recorre a profissionais externos para formar a sua opinião	23	31,5%	50	68,5%	73	100%
Quando é um profissional externo ao município, é estabelecido um acordo escrito sobre o trabalho a desenvolver	24	32,9%	49	67,1%	73	100%
<b>NORMAS E PRÁTICAS DE TRABALHO DE CAMPO</b>						
<b>Ações preparatórias</b>						
Prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilísticos e de controlo interno	25	34,2%	48	65,8%	73	100%
Análise de fatores internos e externos que condicionam a atividade do município	28	38,4%	45	61,6%	73	100%
Avaliação da forma como os sistemas de informação afetam a auditoria	28	38,4%	45	61,6%	73	100%
Determinação do risco de auditoria, considerando os limites de materialidade a definir	25	34,2%	48	65,8%	73	100%
<b>PLANEAMENTO</b>						
Estabelecimento da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, tendo em conta o risco previamente determinado.	22	30,1%	51	69,9%	73	100%



Seleção criteriosa de amostras sobre as quais incidirão os procedimentos de auditoria.	26	35,6%	47	64,4%	73	100%
Identificação de pessoas singulares ou coletivas com as quais a entidade se relaciona.	25	34,2%	48	65,8%	73	100%
<b>EXECUÇÃO</b>						
Adequada coordenação do auditor no caso do trabalho ser executado por técnicos auxiliares.	25	34,2%	48	65,8%	73	100%
Uso de inspeções, observações, indagações e comparações.	24	32,9%	49	67,1%	73	100%
Uso de testes de conformidade, de percurso e substantivos.	24	32,9%	49	67,1%	73	100%
Pedido de declaração ao Executivo sobre a responsabilidade deste na preparação das contas, na manutenção do SCI e na informação prestada para a auditoria.	19	26,0%	54	74,0%	73	100%
Consideração de acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data das DFs.	21	28,8%	52	71,2%	73	100%
Consideração do parecer do Tribunal de Contas relativamente às contas do município.	23	31,5%	50	68,5%	73	100%
<b>NORMAS E PRÁTICAS DE RELATÓRIO DE AUDITORIA</b>						
Documento final é expressão clara e sucinta da opinião do auditor.	25	34,2%	48	65,8%	73	100%



Em casos especiais, há identificação da natureza e objeto do trabalho.	25	34,2%	48	65,8%	73	100%
No relato de auditoria ou exame simplificado há descrição das responsabilidades do Executivo, do próprio auditor e do âmbito do trabalho efetuado.	23	31,5%	50	68,5%	73	100%
A opinião é expressa de forma positiva nos casos de auditoria conducente à certificação legal das contas.	20	27,4%	53	72,6%	73	100%
A opinião é expressa de forma negativa nos casos de exames simplificados.	18	24,7%	55	75,3%	73	100%
O auditor declara expressamente as razões que não lhe permitem emitir o documento final de opinião.	22	30,1%	51	69,9%	73	100%

Quadro 12 – Normas Técnicas e Procedimentos de Auditoria Interna

Em relação à importância atribuída, como verificamos no quadro, há uma elevada taxa de não resposta superior a 60% em todos os itens. Por outro lado, nas respostas válidas, há uma concentração clara nos níveis superiores da escala de importância, com especial destaque para os procedimentos de “Independência do auditor interno do seu superior hierárquico” e “Quando é um profissional externo ao município, é estabelecido um acordo escrito sobre o trabalho a desenvolver”.

	Grau de Importância										Não Resposta		TOTAL	
	NI		PI		I		AI		MI		F	%	F	%
<b>NORMAS E PRATICAS GERAIS</b>	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%



Independência do auditor interno do seu superior hierárquico	0	0,00%	0	0,00%	5	6,85%	7	9,59%	14	19,18%	47	64,4%	73	100%
O auditor interno recorre a profissionais externos para formar a sua opinião	2	2,74%	3	4,11%	8	10,96%	5	6,85%	5	6,85%	50	68,5%	73	100%
Quando é um profissional externo ao município, é estabelecido um acordo escrito sobre o trabalho a desenvolver	1	1,37%	0	0,00%	1	1,37%	10	13,70%	12	16,44%	49	67,1%	73	100%
<b>NORMAS E PRÁTICAS DE TRABALHO DE CAMPO</b>														
<b>Ações preparatórias</b>														
Prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilísticos e de controlo interno	0	0,00%	0	0,00%	3	4,11%	11	15,07%	11	15,07%	48	65,8%	73	100%
Análise de fatores internos e externos que condicionam a atividade do município	0	0,00%	0	0,00%	6	8,22%	14	19,18%	8	10,96%	45	61,6%	73	100%
Avaliação da forma como os sistemas	0	0,00%	0	0,00%	3	4,11%	12	16,44%	13	17,81%	45	61,6%	73	100%



de informação afetam a auditoria														
Determinação do risco de auditoria, considerando os limites de materialidade a definir	0	0,00%	0	0,00%	4	5,48%	11	15,07%	10	13,70%	48	65,8%	73	100%
<b>PLANEAMENTO</b>														
Estabelecimento da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, tendo em conta o risco previamente determinado.	0	0,00%	0	0,00%	3	4,11%	8	10,96%	11	15,07%	51	69,9%	73	100%
Seleção criteriosa de amostras sobre as quais incidirão os procedimentos de auditoria.	0	0,00%	0	0,00%	5	6,85%	12	16,44%	9	12,33%	47	64,4%	73	100%
Identificação de pessoas singulares ou coletivas com as quais a entidade se relaciona.	1	1,37%	0	0,00%	3	4,11%	15	20,55%	6	8,22%	48	65,8%	73	100%
<b>EXECUÇÃO</b>														
Adequada coordenação do auditor no caso do trabalho ser executado por técnicos auxiliares.	0	0,00%	0	0,00%	4	5,48%	10	13,70%	11	15,07%	48	65,8%	73	100%
Uso de inspeções, observações, indagações e comparações.	0	0,00%	0	0,00%	5	6,85%	13	17,81%	6	8,22%	49	67,1%	73	100%



Uso de testes de conformidade, de percurso e substantivos.	0	0,00%	0	0,00%	6	8,22%	9	12,33%	9	12,33%	49	67,1%	73	100%
Pedido de declaração ao Executivo sobre a responsabilidade deste na preparação das contas, na manutenção do SCI e na informação prestada para a auditoria.	0	0,00%	1	1,37%	4	5,48%	8	10,96%	6	8,22%	54	74,0%	73	100%
Consideração de acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data das DFs.	0	0,00%	0	0,00%	3	4,11%	10	13,70%	8	10,96%	52	71,2%	73	100%
Consideração do parecer do Tribunal de Contas relativamente às contas do município.	0	0,00%	0	0,00%	4	5,48%	7	9,59%	12	16,44%	50	68,5%	73	100%
<b>NORMAS E PRÁTICAS DE RELATÓRIO DE AUDITORIA</b>														
Documento final é expressão clara e sucinta da opinião do auditor.	0	0,00%	0	0,00%	5	6,85%	7	9,59%	13	17,81%	48	65,8%	73	100%
Em casos especiais, há identificação da	0	0,00%	0	0,00%	4	5,48%	11	15,07%	10	13,70%	48	65,8%	73	100%



natureza e objeto do trabalho.														
No relato de auditoria ou exame simplificado há descrição das responsabilidades do Executivo, do próprio auditor e do âmbito do trabalho efetuado.	0	0,00%	0	0,00%	4	5,48%	9	12,33%	10	13,70%	50	68,5%	73	100%
A opinião é expressa de forma positiva nos casos de auditoria conducente à certificação legal das contas.	0	0,00%	0	0,00%	6	8,22%	6	8,22%	8	10,96%	53	72,6%	73	100%
A opinião é expressa de forma negativa nos casos de exames simplificados.	0	0,00%	0	0,00%	8	10,96%	3	4,11%	7	9,59%	55	75,3%	73	100%
O auditor declara expressamente as razões que não lhe permitem emitir o documento final de opinião.	0	0,00%	1	1,37%	4	5,48%	7	9,59%	10	13,70%	51	69,9%	73	100%

Quadro 13 – Grau de importância das Normas Técnicas e procedimentos de Auditoria Interna

Posto isto, considera-se que a hipótese é válida se considerarmos apenas os municípios que têm departamento de AI. Os outros municípios não responderam. Portanto, a hipótese acaba por ser inconclusiva.



---

### 5.2.3. Hipótese 3

Nesta hipótese, foi admitido que os municípios maiores implementariam mais normas e práticas de auditoria interna, estabelecendo que: A dimensão do município (população) relaciona-se com a implementação das normas e procedimentos de auditoria interna.

Conclui-se que a dimensão do município determina a “Consideração do parecer do Tribunal de Contas relativamente às contas do município”, Consideração de acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data das DFs” e o “pedido de declaração ao Executivo sobre a responsabilidade deste na preparação das contas, na manutenção do SCI e na informação prestada para a auditoria”. Para as restantes normas e procedimentos, não se confirma o relacionamento com a dimensão do município.



## CAPÍTULO VI - CONCLUSÃO

Na introdução do presente trabalho foi dito que o seu objetivo é analisar a existência e implementação de procedimentos e outros aspetos de auditoria interna (Gabinetes de Auditoria ou ROCs) e a importância que têm nos municípios, averiguando os procedimentos e normas que os municípios aplicam.

Para tal, foi realizada uma revisão de literatura onde foram contempladas as questões de investigação, com relevância nos seguintes temas:

- A existência (ou não) de departamento de auditoria interna;
- A implementação de normas e procedimentos de auditoria, bem como a sua importância;
- A relação entre o serviço de auditoria interna e o sistema de controlo interno.

No estudo empírico desenvolvido através de questionário obtemos uma amostra de cerca de 23.7% do universo. Podemos apresentar as seguintes conclusões:

- A maior parte dos municípios já implementou o POCAL, designadamente os subsistemas de Contabilidade Orçamental, Contabilidade Patrimonial e também o SCI;
- A maioria dos municípios dispõe de CC;
- A maior parte não tem departamento/serviço de Auditoria Interna. As principais razões apontadas para não disporem deste serviço dividem-se quase igualmente entre a falta de meios técnicos, formação de pessoal adequada e também não entenderem o serviço como necessário;
- A maioria dos serviços que afirmou dispor de Serviço de Auditoria Interna, implementou depois do POCAL;
- Nos municípios que têm SAI, predominam as auditorias Económico-Financeiras e de Legalidade na maioria, no entanto também efetuam auditorias de qualidade, de gestão e ambiental;
- Há indícios de independência entre a implementação de SCI e a existência de SAI;
- No que diz respeito às normas técnicas e práticas de auditoria implementadas nos municípios, verificamos que, embora haja uma elevada taxa de não resposta, os municípios que responderam consideram, de uma forma geral, uma elevada importância na aplicação destas normas e práticas.



A recolha dos dados para dar resposta às hipóteses de investigação permitiu a elaboração do seguinte quadro conclusivo.

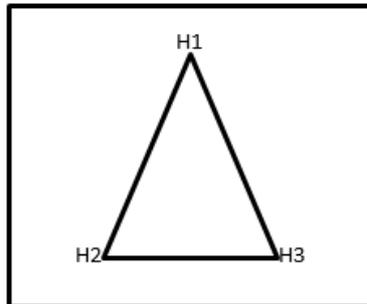
Hipóteses de investigação	Conclusões
<b>H1</b> – A existência de Serviço de Auditoria Interna está relacionada com a implementação do SCI.	Não existe relação entre SAI e SCI, uma vez que a maioria dos municípios não tem SAI mas tem SCI.
<b>H2</b> - A implementação de outras normas e procedimentos de auditoria externa são importantes para melhorar o processo de auditoria interna nos municípios.	Pode concluir-se que os municípios que têm SAI, revelam que estas normas e procedimentos de auditoria são importantes para melhorar o processo de auditoria interna.
<b>H3</b> - A dimensão do município (população ou total do orçamento) relaciona-se com a implementação das normas e procedimentos de auditoria interna.	Não se pode concluir com confiança que a dimensão do município esteja relacionado com a implementação de normas e procedimentos de AI, no entanto determina a implementação de algumas normas.

Quadro 14 – Hipóteses de Investigação e Conclusões

Considerando o modelo em análise definido e atendendo a percentagem de contribuição de cada hipótese de análise teremos as seguintes percentagens conclusivas:

- **H1** - A existência de Serviço de Auditoria Interna estar relacionada com a implementação do SCI, traduz-se em 10,03%, correspondente a 22 autarquias num total de 73 com a ponderação de 33,3%.
- **H2** – A implementação de outras normas e procedimentos de auditoria externa serem importantes para melhorar o processo de auditoria interna nos municípios traduz-se em 10,04%, com a ponderação de 33,3%.
- **H3** - A dimensão do município relaciona-se com a implementação de algumas normas e procedimentos de auditoria interna, no entanto, não se pode afirmar de uma forma geral que estejam relacionadas, uma vez que dentro dos 26 que possuem SAI,

traduzimos em 19,21% numa ponderação de 33,3%, que os municípios de maior dimensão implementem estes serviços.



Face ao objetivo da presente investigação no que se refere aos pontos acima mencionados, os resultados da análise conduzem a uma confirmação em apenas cerca de 39,28%. Sendo que H1 vale 10,03%, H2 vale 10,04 e H3 vale 19,21, o que dá o valor final de 39,28%. Considera-se que este estudo obteve resultados satisfatórios, os quais estão em conformidade com a literatura existente.

### **Limitações do estudo**

Embora as limitações associadas a este trabalho, relacionadas principalmente pela taxa de não resposta a algumas questões, pode-se afirmar que de alguma forma, este estudo contribuiu para perceber que ainda há muito a fazer no que respeita ao desenvolvimento e implementação das normas e procedimentos de auditoria interna nos municípios portugueses. No entanto, e considerando que os municípios atribuíram graus de elevada importância às normas e procedimentos de AI, pode também concluir-se que os mesmos estão cientes da importância que a auditoria interna tem para melhorar a transparência da sua informação.

### **Pistas para investigação futura**

Como possíveis extensões deste estudo, podemos apontar uma avaliação do impacto da contribuição da auditoria interna para a concretização dos objetivos do município e também seria interessante apurar como é que a auditoria interna consegue salvaguardar a objetividade e independência das suas avaliações, no âmbito dos municípios.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ahlawat, S. e Lowe, D.J. (2004), “An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House versus Outsourcing, Auditing”: *A Journal of Practice & Theory*, September: pp. 147-158.
- Almeida, J. (2002), “A auditoria legal na União Europeia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras”, *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo nº 28, pp. 29-38, Jan-Abr, documento disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br>.
- Alves, Joaquim. (2013), “Auditoria no Sector Público: uma análise ao sistema português”, Lusíada. Economia & Empresa. Lisboa, n.º 16/2013.
- Araújo, J. (2005). A implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e dos Planos Setoriais dos Serviços Autónomos de Administração Central: Estudo e Análise. Dissertação de Mestrado, Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho.
- Bernau, G. (1993), “La auditoria y sus expectativas: los casos de España y del Reino Unido”, *Instituto de Contabilidad Y Auditoria de Cuentas*, pp. 79-81.
- Carlos, Gina. (2008) “A Implementação do Sistema de Controlo Interno no âmbito do Plano Oficial de Contas para o sector Educação (POC-E)”, Dissertação de Mestrado do Instituto Superior Bissaya Barreto, Julho.
- Carvalho J. B., Fernandes, M.J. e Teixeira, A. (2006) “POCAL Comentado”, Editora *Rei dos Livros*, Lisboa, 2ª Edição.
- Castanheira, N. (2007), “Auditoria Interna baseada no Risco. Estudo do caso português”, Dissertação de Mestrado da Universidade do Minho, Junho.
- Colman, R. (2003), “Corner Stones”, *CMA Management*, October: pp. 28-32.
- Comité de Ministros sobre os vinte princípios para a luta contra a corrupção (1997), “O controlo e a auditoria da ação das Autarquias Locais”, *CDLR nº 66 – Princípio 11 da Resolução (97)24*, disponível em: <http://www.dgaa.pt>.
- Costa, A.F., Pereira. J.M. e Blanco. S.R. (2006), “Auditoria do setor público no contexto da nova gestão pública”, *Revista de Estudos Politécnicos*, Vol. III nºs 5/6: pp. 201-225.



- Costa, Anabela. (2008), “A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses” Dissertação de Mestrado da Faculdade Economia da Universidade de Coimbra, Novembro.
- Erickson, F. (1990). *Qualitative Methods in Research on Teaching*. In: M. C. Wittrock, Handbook of Research on Teaching. London: Macmillan Publishing Company.
- Goetz, J. e LeCompte, M. (1984): “Ethnography and Qualitive Design in Education Research”, AcademyPress, Inc. , San Diego, pp. 165-168.
- IIA – The Institute of Internal Auditors (1978), “Internal Control – What`s that?”, *The Institute of Internal Auditors*, documento disponível em <http://www.theiia.org>.
- INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions (1997)*, “Code of Ethics for Auditors in the Public Setor”, documento disponível em: <http://saiga.co.za/documents/INTOSAI>
- INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions (1998)*, “Code of Ethics and Auditing Standards, Chapter 1, Basic Principles in Government Auditing”, documento disponível em: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>
- INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions (2000)*, “Code of Ethics– Papers for the seventh meeting Buenos Aires”, “INTOSAI Working Group on the Audit of Privatisation”, documento disponível em: <http://www.nao.org.uk/intosai/wgap/7thmeetinghungary.thm>
- Mcnamee, D. e Selim, G. (1998), “Risk Management: Changing the internal auditor`s paradigm”, *The Institute of Internal Auditors*, February, pp. 13-15.
- Morais, G. e Martins, I. (2007), “Auditoria Interna - Função e Processo”, Áreas Editora 3ª Ed., Outubro: pp. 49-55; 135-160.
- Muñoz, T. G. (2003), *El Cuestionario como instrumento de investigación/Evaluacion*, documento disponível em: [http://personal.telefonica.terra.es/web/medellinbadajoz/sociologia/El\\_Cuestionario.pdf](http://personal.telefonica.terra.es/web/medellinbadajoz/sociologia/El_Cuestionario.pdf)
- Rittenberg, L. e Anderson, D. (2002), “Unleashing the potencial of internal audit”, *Financial Executive*, October: pp.48-49.



- Tribunal de Contas (1999), “Manual de Auditoria e de Procedimentos”, Tribunal de Contas, Vol. 1, Lisboa, pp. 9 e 25, disponível em: <http://www.tcontas.pt/actos/manual/Manual.pdf>.
- Turato, E. (2004). *A questão da complementaridade e das diferenças entre métodos quantitativos e qualitativos de pesquisa: uma discussão epistemológica necessária*. Vetor Editora.

## LEGISLAÇÃO

**Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro** – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais.

**Decreto-Lei nº 232/97, de 3 de Setembro** – Plano Oficial de Contas Pública.

**Decreto-Lei nº 249/98, de 11 de Agosto** – Lei Orgânica da Inspeção-Geral de Finanças.

**Diretriz de Revisão/Auditoria nº 410 de Maio 2000** – OROC, Controlo Interno.

# APÊNDICES

## Apêndice 1 - Questionário

### Auditoria Interna em Municípios

Este questionário tem o objetivo de analisar se os municípios dispõem de um serviço de auditoria interna, bem como determinar quais as práticas e aspetos da mesma que são utilizados. É também determinada qual a importância que é atribuída a normas e procedimentos de auditoria interna, pretendendo saber se estas melhoram o processo de auditoria municipal.

Neste sentido o questionário encontra-se composto da seguinte forma:

Parte I - Recolhe dados gerais sobre o município;

Parte II - Pretende saber se existe um órgão/serviço de auditoria interna no município e caso não exista, quais as razões para tal.

Parte III - Faz uma caracterização geral do serviço/órgão de auditoria interna existente no município.

Parte IV - Recolhe informação sobre as normas e procedimentos de auditoria interna existentes no município, procurando saber qual a sua importância no mesmo.

Obrigada pela colaboração!

\*Obrigatório

### Parte I - Caracterização do Município

---

1. Identificação \*

2. Distrito \*

.....

3. Nº aproximado de funcionários (final de 2015)

.....

4. Em relação à dimensão do município: \*

Marcar apenas uma oval.

- Pequeno ( até 20.000 habitantes)
- Médio (entre 20.000 e 100.000 habitantes)
- Grande (mais de 100.000 habitantes)

5. Relativamente ao POCAL o município implementou:

Marque todas que se aplicam.

- Contabilidade Orçamental
- Contabilidade Patrimonial
- Contabilidade de Custos
- Sistema de Controlo Interno

6. O Município tem Técnico Oficial de Contas?

Marcar apenas uma oval.

Sim

Não

## Parte II - Serviço/Órgão de auditoria interna

7. O município dispõe de Órgão/Serviço de auditoria interna? \*

Marque todas que se aplicam.

Revisor Oficial de Contas (ROC) Interno

Departamento/Divisão de Auditoria Interna

O Município não dispõe de nenhum órgão de Auditoria Interna

8. Caso tenha selecionado a última alínea da questão anterior, quais as razões que justificam a não existência de um órgão de Auditoria Interna?

Marque todas que se aplicam.

Falta de meios técnicos

Falta de pessoal com formação adequada

Não se entende a sua importância

## Parte III - Caracterização do serviço/órgão de auditoria interna

9. Quando foi criado o serviço/órgão de auditoria interna?

Marcar apenas uma oval.

Antes do POCAL

Após a adoção do POCAL

10. Quantas pessoas tem o serviço?

.....

11. Há preocupação em haver formações para o pessoal sobre as normas dos profissionais de auditoria ?

Marcar apenas uma oval.

Sim

Não

12. Que tipos de auditoria desenvolve o serviço/órgão de auditoria interna?

Marque todas que se aplicam.

Da Qualidade

Ambiental

Da Legalidade

Económico-financeira ou contabilística

De Gestão

## Parte IV - Normas e Procedimentos de Auditoria Interna

Esta parte final do questionário dedica-se apenas aos municípios que possuem um serviço/órgão de auditoria interna.

Em todos os pontos que o município possuir, caracterize a sua importância de 1 a 5, em que:

1-Nada importante

2-Pouco importante

3-Indiferente

4-Alguma importância

5-Muito importante.

Caso algum dos pontos abordados não exista ou não se adeque, por favor, não responda.

13. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Independencia do auditor interno do seu superior hierárquico	<input type="radio"/>				

14. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
O auditor interno recorre a profissionais externos para formar a sua opinião	<input type="radio"/>				

15. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Quando é um profissional externo ao município, é estabelecido um acordo escrito sobre o trabalho a desenvolver	<input type="radio"/>				

## Normas e práticas de trabalho de campo

### Acções preparatórias

16. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Prévia recolha e apreciação critica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno	<input type="radio"/>				

17. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Análise de fatores internos e externos que condicional a atividade do município	<input type="radio"/>				

18. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Avaliação da forma com os sistemas de informação afetam a auditoria	<input type="radio"/>				

19. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Determinação do risco de auditoria, considerando os limites de materialidade a definir	<input type="radio"/>				

## Planeamento

---

20. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Estabelecimento da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, tendo em conta o risco previamente determinado.	<input type="radio"/>				

21. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Seleção criteriosa de amostras sobre as quais incidirão os procedimentos de auditoria.	<input type="radio"/>				

22. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Identificação de pessoas singulares ou colectivas com as quais a entidade se relaciona.	<input type="radio"/>				

## Execução

---

23. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Adequada coordenação do auditor no caso do trabalho ser executado por técnicos auxiliares.	<input type="radio"/>				

24. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Uso de inspeções, observações, indagações e comparações.	<input type="radio"/>				

25. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Uso de testes de conformidade, de percurso e substantivos.	<input type="radio"/>				

26. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Pedido de declaração ao Executivo sobre a responsabilidade deste na preparação das contas, na manutenção do SCI e na informação prestada para a auditoria.	<input type="radio"/>				

27. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Consideração de acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data das DFs.	<input type="radio"/>				

28. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Consideração do parecer do Tribunal de Contas relativamente às contas do município.	<input type="radio"/>				

## Normas e práticas de relatório de auditoria

29. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Documento final é expressão clara e sucinta da opinião do auditor.	<input type="radio"/>				

30. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
Em casos especiais, há identificação da natureza e objecto do trabalho.	<input type="radio"/>				

31. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
No relato de auditoria ou exame simplificado há descrição das responsabilidades do Executivo, do próprio auditor e do âmbito do trabalho efectuado.	<input type="radio"/>				

32. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
A opinião é expressa de forma positiva nos casos de auditoria conducente à certificação legal das contas.	<input type="radio"/>				

33. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
A opinião é expressa de forma negativa nos casos de exames simplificados.	<input type="radio"/>				

34. Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5
O auditor declara expressamente as razões que não lhe permitem emitir o documento final de opinião.	<input type="radio"/>				